

К ВОПРОСУ О ДОКУМЕНТАХ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК ОБЪЕКТАХ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ*

Элина Юрьевна КАВЕРИНА

кандидат экономических наук, доцент,
МИРЭА — Российский технологический университет,
Москва, Российская Федерация
elina-777@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6745-1680>
SPIN-код: 5548-7978

История статьи:

Рег. № 48/2019
Получена 24.01.2019
Получена в
доработанном виде
07.02.2019
Одобрена 21.02.2019
Доступна онлайн
30.03.2023

УДК 336.025

JEL: H32, K13, M41

Ключевые слова:

бухгалтерская
экспертиза, документы
бухгалтерского учета

Аннотация

Предмет. Дальнейшее развитие института судебных бухгалтерских экспертиз предполагает разработку различных методик их производства. Методика бухгалтерской экспертизы должна содержать перечень документов бухгалтерского учета как основных объектов исследования. Полный и подробный перечень значительно повысит качество предложенной методики.

Цели. Определение места документов бухгалтерского учета в системе объектов судебно-бухгалтерской экспертизы, а также их обобщение, группировка и значимость с точки зрения проведения экспертного исследования.

Методология. Применены методы синтеза и анализа, системного подхода, сравнения и группировки.

Результаты. Рассмотрены различные точки зрения по определению объектов судебно-бухгалтерской экспертизы. Сгруппированы и обобщены все документы бухгалтерского учета с указанием нормативно-правовых источников их утверждения.

Выводы. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы — закрепленные в материалах дела и предусмотренные процессуальным законодательством источники информации, которыми могут являться только документы. К общим объектам относятся документы организации и прежде всего документы бухгалтерского учета. Наиболее часто исследуются первичные учетные документы и регистры бухгалтерского учета. Бухгалтерская (финансовая) отчетность исследуется редко, как правило, в случаях проведения финансового анализа. При разработке методического обеспечения судебно-бухгалтерских экспертиз возможно составление достаточно подробных, а не обобщенных перечней документов бухгалтерского учета, необходимых для исследования.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2019

Для цитирования: Каверина Э.Ю. К вопросу о документах бухгалтерского учета как объектах судебно-бухгалтерской экспертизы // Дайджест-Финансы. – 2023. – Т. 28, № 1. – С. 99 – 118.
<https://doi.org/10.24891/df.28.1.99>

Все специалисты согласны с тем, что судебно-бухгалтерская экспертиза — это пограничная область, которая носит ярко выраженный междисциплинарный характер¹. Но при этом часть специалистов признает приоритет экономических знаний над знаниями в области права. [1] Связано это с тем, что бухгалтерский учет для экспертов-бухгалтеров, так же как и для аудиторов, ревизоров и любых других специалистов, осуществляющих финансовый контроль, является фундаментом их познаний.

Эксперту-бухгалтеру (наряду со знаниями правил ведения бухгалтерского учета и порядка составления бухгалтерских проводок) необходимо совершенное знание документов бухгалтерского учета как основных объектов экспертных исследований² и документов в области бухгалтерского учета как информационной базы экспертных исследований. [2] Это достаточно существенный момент, так как при подготовке бухгалтеров зачастую изучению документов бухгалтерского учета (кроме бухгалтерской финансовой отчетности) и бухгалтерского законодательства отводится второстепенное значение.

Практики обращают внимание на то, что значительный объем бухгалтерской документации, с которой вынуждены работать сотрудники следственных и правоохранительных органов при расследовании экономических преступлений, является серьезной проблемой. Они утверждают, что разобраться в бухгалтерской документации без специальных познаний достаточно сложно, а порой просто невозможно, поэтому в большинстве случаев они обращаются к экспертам. Данное утверждение лишний раз доказывает, что при подготовке экспертов-бухгалтеров (экспертов-экономистов) к изучению документов бухгалтерского учета надо относиться с особой серьезностью. К тому же, отличное знание бухгалтерской документации необходимо эксперту при формировании частных (собственных) методик экспертных исследований, которые должны быть изложены в его заключении в соответствии с требованиями Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации³.

Цель исследования, проведенного в данной статье, заключается в обобщении и систематизации информации относительно документов бухгалтерского учета как объектов экспертного исследования, которой должен владеть каждый эксперт-бухгалтер, и которую можно использовать при формировании методик судебно-бухгалтерских экспертиз. Задачи состоят в том, чтобы показать место документов бухгалтерского учета среди объектов судебно-бухгалтерской экспертизы, выделить

^{*} Статья подготовлена по материалам журнала «Финансы и кредит». 2019. Т. 25. Вып. 3.

¹ Иценко О.В. Теоретические аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы // Экономика. Право. Печать. Вестник КСЭИ. 2015. № 1. С. 232 — 236.

² Статья 10 Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

³ Пункт 9 ч. 1 ст. 204 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации.

их группы, обобщить и систематизировать документы, включаемые в каждую группу, определить источники их разработки и порядок утверждения.

Вопросами судебно-бухгалтерской экспертизы занимаются многие специалисты. Среди авторов, специализирующихся в этом вопросе необходимо выделить Е.Р. Россинскую, Ж.А. Кеворкову, С.А. Звягина, Т.Н. Сорокотягина, Е.С. Дубоносова, А.А. Белова, Ш.И. Алибекова, А.А. Савина, Е.П. Нелезину, А.А. Савицкого [3], Т.В. Пашенко, Т.Г. Шешукову, А.Н. Мамкина [1], А.Н. Гаджиева, Э.Ю. Козырчикову [4], Э.С. Сарыгину [5] и др. Как уже отмечалось ранее, отличительной особенностью судебно-бухгалтерской экспертизы как области знаний является ее пограничность, междисциплинарность. Изучением судебно-бухгалтерской экспертизы занимаются и экономисты, и юристы. Последние освещают вопросы, касающиеся документов бухгалтерского учета, зачастую поверхностно.

При проведении исследования автор применял общенаучные и специальные научные методы, в том числе метод анализа и синтеза, системного подхода, сравнения, группировки и др.

Первоначально рассмотрим место документов бухгалтерского учета среди объектов судебной бухгалтерской экспертизы. Обратимся к цели судебно-бухгалтерской экспертизы, которая состоит в установлении наличия или отсутствия искаженных данных в первичных и сводных документах, регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Указанная цель подтверждается приказом МВД России от 29.06.2005 № 511, в котором судебно-бухгалтерская экспертиза определена как исследование содержания записей бухгалтерского учета, а также приказом Минюста России от 27.12.2012 № 237, где судебно-бухгалтерской экспертизе дано более развернутое определение — исследование записей бухгалтерского учета в целях установления наличия или отсутствия в них искаженных данных⁴. Безусловно, исследовать записи бухгалтерского учета можно только посредством анализа документов бухгалтерского учета.

Итак, документы бухгалтерского учета являются объектами судебно-бухгалтерской экспертизы. Рассмотрим их подробнее. Необходимо различать объекты судебно-бухгалтерской экспертизы в широком и узком смысле. В широком, то есть в процессуальном смысле объектом являются любые относящиеся к предмету исследования материалы дела, которые отправляются на судебно-бухгалтерскую экспертизу. В узком смысле под объектом необходимо понимать зафиксированную

⁴ Приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России», Приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации».

документально информацию о фактах и событиях финансово-хозяйственной жизни субъекта.

Все объекты судебно-бухгалтерской экспертизы можно разделить на простые и сложные. Простые объекты — это доказательства, состоящие из нескольких элементов с простыми связями (например, инвентаризационные документы). Сложные объекты — это объекты с неопределенной структурой, которую необходимо исследовать, чтобы определить ее элементы (например, систему налогообложения организации)⁵. Последнюю можно исследовать посредством изучения такого документа, как приказ об учетной политике организации для целей налогообложения.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы также подразделяются на общие и специальные, и эта классификация является основной. К общим объектам относятся учетные и внеучетные документы организации:

- первичные учетные документы (приходные и расходные кассовые ордера, платежные поручения и платежные требования, расчетные, расчетно-платежные и платежные ведомости, акты приема-передачи, накладные и др.) и сводные документы (товарные отчеты, отчеты кассира и др.), которые подтверждают факт совершения хозяйственной операции;
- регистры бухгалтерского учета (оборотно-сальдовые ведомости по счетам, анализ счета, карточки счета, главная книга, кассовая книга, регистры, применяемые при ведении бухгалтерского учета по упрощенной форме, регистры аналитического учета и др.), которые дают обобщенную информацию о показателях первичного учета и также подтверждают отражение фактов совершения хозяйственных операций в бухгалтерском учете;
- регистры налогового учета (книги покупок, книги продаж и др.);
- бухгалтерская (финансовая) отчетность (бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах с приложениями, упрощенные формы бухгалтерской отчетности, консолидированная финансовая отчетность и др.);
- иные формы отчетности (налоговая отчетность, отчетность в государственные бюджетные фонды, статистическая отчетность и др.);
- договоры между хозяйствующими субъектами с приложениями (дополнительными соглашениями, спецификациями и др.) и иными документами, имеющими отношения к договорам (письмами, актами сверки и др.);
- учредительные документы организации (устав, учредительный договор, свидетельства о постановке на учет, документы о внесении изменений в

⁵ *Россинская Е.Р.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособ. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. С. 107 — 108.

- учредительные документы, решения собраний учредителей, реестры участников и др.);
- документы, подтверждающие права собственности, иные имущественные права; лицензии, разрешения на проведение работ и т.п.;
 - ценные бумаги и документы, подтверждающие эмиссию ценных бумаг;
 - патенты, удостоверения, сертификаты, подтверждающие право собственности на объекты интеллектуальной собственности;
 - материалы проведенных инвентаризаций (инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты инвентаризации);
 - коллективный договор, правила внутреннего распорядка, соглашение о премировании, трудовые договоры, графики отпусков, приказы о приеме на работу, приказы об увольнении, иные документы кадрового учета;
 - документы и записи оперативного и неофициального учетов, черновые записи;
 - документы, утверждающие учетную политику организации для целей бухгалтерского учета, учетную политику для целей налогообложения, графики документооборота, рабочий план счетов и др.

Специальными объектами являются: акты ревизии, заключения экспертов в других областях знаний, аудиторские заключения, акты налоговых проверок, протоколы изъятия и осмотра документов, протоколы выемки и обысков, протоколы допросов обвиняемых и свидетелей, а также очных ставок, в которых освещаются исследуемые хозяйственные операции, постановление о приобщении к делу документов и др. Однако использование специальных объектов при производстве без общих объектов является типичной экспертной ошибкой, поскольку при проведении экспертизы в основе выводов должны лежать только общие объекты, которые отражают финансово-хозяйственную деятельность организации [6].

Согласно Инструкции о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз⁶ ее объектами являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения (п. 5). В процессе исследования могут использоваться сведения, содержащиеся в актах документальных ревизий, заключениях экспертов других специальностей, показаниях обвиняемых, свидетелей и других материалах дела, если эти сведения представляются в качестве исходных данных и использование их связано с исследованием бухгалтерских документов. Как мы видим, определение объекта судебно-бухгалтерской экспертизы в инструкции дано в сокращенном виде.

⁶ Инструкция о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях системы Министерства юстиции СССР, утв. Минюстом СССР 02.07.1987 № К-8-463.

Рассмотрим отдельные точки зрения по определению объекта судебно-бухгалтерской экспертизы.

Одни специалисты к таким объектам относят не только документы, но и материальные объекты — оборудование, ценности и т.п. [7]. Но оборудование, иные материальные активы организации исследуются в других видах судебных экспертиз. Судебно-бухгалтерские экспертизы исследуют документы, содержащие информацию о материальных активах.

Другие специалисты делят объекты исследования судебно-бухгалтерской экспертизы на вещественные (ценные бумаги, патенты, лицензии, другие нематериальные активы и прочее имущество) и документальные (документы бухгалтерского учета, бухгалтерской, финансовой и статистической отчетности, налоговые расчеты (декларации) и другие документы). Но эксперта-бухгалтера интересует, например, не сама ценная бумага как вещь⁷, а ее движение, которое подтверждается договорами, актами приема-передачи, иными документами.

Третьи специалисты выделяют в объектах судебно-бухгалтерской экспертизы регистры учета индивидуального предпринимателя [4]. Но регистры индивидуального предпринимателя, так же как и регистры организации, делятся на бухгалтерские и налоговые. Индивидуальные предприниматели бухгалтерский учет, как правило, не ведут, поскольку законодательством о бухгалтерском учете обязанность по его ведению не установлена⁸. Поэтому регистры индивидуального предпринимателя — это налоговые регистры, установленные налоговым законодательством.

Отдельные авторы полагают, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы, исходя из определения, являются учетные и внеучетные документы, улики и другие материалы и предметы, находящиеся в расследуемом деле, которые имеют прямое или косвенное отношение к поставленным на разрешение экспертизой вопросам [8].

Некоторые специалисты согласны с тем, что к объектам судебно-бухгалтерской экспертизы можно отнести факты финансово-хозяйственной деятельности, отражаемые в хозяйственном учете, которые приобретают вид материальной документированной информации [5]. Аналогичным выглядит и мнение, что объектом исследования бухгалтерской экспертизы является формализованное и опосредованное отображение предмета либо события хозяйственной жизни, материальным носителем которого выступают документы [9]. Не противоречит этому и утверждение о том, что объектами судебно-бухгалтерской экспертизы является информация об имуществе, обязательствах, капитале на бумажных и электронных носителях [10].

⁷ Статья 130 Гражданского кодекса Российской Федерации.

⁸ Статья 6 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

В качестве обобщения изложенного можно сформулировать определение объектов судебно-бухгалтерской экспертизы. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы — это закрепленные в материалах дела источники информации, имеющие документальную форму (форму документа), представленные как на бумажных, так и на небумажных носителях документов. Данное определение включает все приведенные формулировки, является обобщающим и, следовательно, оптимальным.

Под небумажными носителями подразумеваются прежде всего электронные документы, а также документы, созданные с помощью технических средств, но не выведенные на бумажные носители и хранящиеся на дискетах, дисках, флеш-картах, жестких дисках, иных новейших носителях информации.

Современный учет в Российской Федерации активно переходит к полной автоматизации документооборота. Современные документы организации (как учетные, так и внеучетные) разрешается составлять только в электронном виде, без вывода их на бумажные носители. Такие документы называются электронными документами, но к ним предъявляются определенные требования. Они должны быть созданы только с помощью средств компьютерной обработки информации (технических средств), подписаны электронной подписью, сохранены на машинном носителе в виде файла соответствующего формата и переданы по телекоммуникационным каналам связи в случаях необходимости их передачи от одного лица другому. Во всех остальных случаях документ не называется электронным, даже если он хранится на небумажном носителе⁹.

Поэтому сейчас в качестве объекта исследования на судебную бухгалтерскую экспертизу направляют серверы и даже компьютеры, а вот документы в виде материального объекта в распоряжении правоохранительных органов оказываются все реже [11].

Итак, основными объектами судебной бухгалтерской экспертизы являются учетные документы организации, то есть документы бухгалтерского учета. Согласно проведенным исследованиям наиболее частой причиной направления ходатайства при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз является необходимость в предоставлении дополнительно учетных бухгалтерских документов (в 3 812 ходатайствах из 6 553, то есть более чем в половине случаев). В остальных случаях — это ходатайства о предоставлении сведений о движении денежных средств на расчетных счетах в кредитных учреждениях, допросов свидетелей, потерпевших, подозреваемых, сведений из муниципальных и государственных учреждений [12].

⁹ Каверина Э.Ю. Нормативное регулирование электронного документооборота в бухгалтерском и налоговом учете // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2016. № 9. С. 36—42.

Прежде чем перейти к рассмотрению непосредственно самих документов бухгалтерского учета, необходимо сказать несколько слов о документах в области бухгалтерского учета¹⁰. Документы в области бухгалтерского учета — это нормативно-правовые акты, регулирующие сферу бухгалтерского учета (положения, указания, рекомендации и т.п.). Они являются правовой (информационной) основой, учетно-аналитическим инструментарием судебно-бухгалтерской экспертизы [13].

Итак, рассмотрим подробно документы бухгалтерского учета, их основные группы, источники их утверждения и порядок определения. При составлении заключения эксперт должен давать подробное обоснование проведенному исследованию, не только ссылаясь на проверяемые документы, но и описывая порядок их составления и заполнения в соответствии с установленными требованиями (например, при наличии ошибок в заполнении реквизитов); применение тех или иных форм (при использовании документов не по назначению) и т.п. Следовательно, эксперту необходимо знать не только документы бухгалтерского учета, но и нормативные акты, которыми эти документы когда-либо были утверждены, за исключением тех документов, которые организации разрабатывают самостоятельно. Так как при обосновании проведенного исследования должны быть указаны конкретные ссылки на пункты, части, статьи нормативных правовых актов.

Рассмотрим и систематизируем документы бухгалтерского учета организаций негосударственного сектора (кроме кредитных и страховых организаций) с этой точки зрения [3]. В соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (далее — Закон № 402-ФЗ), который является основным нормативно-правовым актом, регулирующим порядок документального оформления бухгалтерского учета, можно выделить три основные группы документов бухгалтерского учета:

- 1) первичные учетные документы,
- 2) регистры бухгалтерского учета,
- 3) бухгалтерская (финансовая) отчетность¹¹.

К нормативным документам, регулирующим общие правила документирования бухгалтерского учета и составления отчетности, относится также Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н и Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, утв. Министерством финансов СССР от 29.07.1983 № 105 в части не противоречащей Закону № 402-ФЗ. В указанных актах также описываются эти группы документов.

¹⁰ Статья 21 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

¹¹ Статьи 9, 10, 13, 14 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

Первоначально рассмотрим группу документов первичного учета. Первичные учетные документы являются основанием для проведения хозяйственных операций и поэтому наиболее часто становятся объектами экспертных исследований. Эксперты-бухгалтеры должны в совершенстве знать порядок ведения первичного учета, составления и заполнения первичных документов, исправления ошибок.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета. Изначально руководитель не «определял», а «утверждал» формы документов [14]. Утверждаются же формы документов приказом об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета или иным распорядительным документом.

Должностное лицо организации, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, должно выбрать документы, соответствующие виду деятельности организации из форм, предложенных государственными органами или разработать эти формы самостоятельно. Исходя из этого можно определить источники первичных учетных документов.

1. Типовые формы бухгалтерских документов, включенные в альбомы унифицированных форм первичной учетной документации, которые были разработаны Росстатом, а также иные документы, утвержденные действующими нормативными актами.

До вступления в силу Закона № 402-ФЗ к бухгалтерскому учету принимались только документы из альбомов унифицированных форм, а документы, не предусмотренные этими альбомами, должны были самостоятельно разрабатываться организацией. Таким образом, основным ориентиром для организаций раньше были документы из альбомов унифицированных форм первичной учетной документации.

С 1 января 2013 г. указанные формы перестали быть обязательными и для ведения бухгалтерского учета Минфином России было предложено использовать формы первичных учетных документов:

- разработанные экономическим субъектом самостоятельно;
- предусмотренные принятыми органами негосударственного регулирования бухгалтерского учета рекомендациями в области бухгалтерского учета;
- иные рекомендованные формы (например, формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации).

Росстат за период 1990-х гг. утвердил большое количество форм (более 100), которые он объединял по участкам бухгалтерского учета в так называемые альбомы.

За постсоветский период были утверждены альбомы унифицированных форм по учету сельскохозяйственной продукции и сырья; труда и его оплаты; основных средств

и нематериальных активов; материалов; малоценных и быстроизнашивающихся предметов; работ в капитальном строительстве; работы строительных машин и механизмов и по учету работ в автомобильном транспорте; кассовых операций; результатов инвентаризации; денежных расчетов с населением при осуществлении торговых операций с применением контрольно-кассовых машин; торговых операций (общие); торговых операций при продаже товаров в кредит и в комиссионной торговле; операций в общественном питании; продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения.

Таким образом, практически все типовые формы первичных учетных документов были утверждены постановлениями Росстата. Лишь незначительная их часть утверждена иными нормативными актами. Прежде всего это расчетно-платежные и кассовые документы, формы которых на текущий момент утверждаются Банком России (Положение Банка России от 19.06.2012 № 383-П; Указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У и др.).

2. Унифицированные формы документов, разработанные и утвержденные в дореволюционный период, которые не вошли в альбомы унифицированных форм первичной учетной документации.

Значительное количество документов бухгалтерского учета было разработано еще в советский период. Одна часть из них была переутверждена постановлениями Росстата, другая — нет. Но применять не утвержденные в рыночный период формы законодательством не запрещено.

3. Формы документов, разработанные организацией самостоятельно из-за отсутствия соответствующих унифицированных форм либо специфики отдельных видов операций¹².

Несмотря на большой объем унифицированных первичных учетных документов, они все равно не охватывают все участки учета, например, нет рекомендуемых органами статистики форм по учету услуг и др. В связи с этим отдельные организации вынуждены разрабатывать собственные документы бухгалтерского учета. При разработке собственных форм необходимо указывать обязательные реквизиты, перечисленные в ст. 9 Закона № 402-ФЗ.

Формы, разработанные самостоятельно, должны быть утверждены приказом об учетной политике организации для целей бухгалтерского учета с приложением к нему разработанных форм.

¹² Каверина Э.Ю. Нормативное регулирование первичного учета в российских организациях негосударственного сектора // Финансовый вестник: финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. 2014. № 7. С. 56—63.

Таким образом, российскими организациями (учреждениями) применяется огромное количество форм первичных учетных документов, но это не значит, что эксперт должен знать их все. Для работы с документом ему необходимо уметь правильно определить нормативный акт или иной документ, утвердивший данную форму.

На каждом первичном документе, утвержденном постановлением Росстата или иным нормативным актом, в верхнем правом углу указывается номер формы и нормативный правовой акт, утвердивший данную форму. Если же это документ, разработанный организацией самостоятельно, то в правом верхнем углу должен быть указан документ организации (наименование, номер и дата), которым утверждена данная форма. Поэтому определить, что это за форма документа и утверждена ли она нормативным правовым актом, нетрудно. Если форма документа утверждена нормативным правовым актом, то необходимо обратиться к нему. В нем будет указано назначение документа, приведена его оригинальная форма и определен порядок ее заполнения и составления (количество экземпляров, кому и куда предоставляется и др.). Поэтому квалифицированный эксперт-бухгалтер может подвергать исследованию любые первичные документы.

Отдельно необходимо остановиться на инвентаризационных документах. Судебные эксперты не имеют права самостоятельно инициировать проведение инвентаризации, только через ходатайства, подаваемые в правоохранительные или судебно-следственные органы. Проведение инвентаризации, как правило, необходимо при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по делам о присвоениях и растратах, кражах и т.п. Фактическое наличие, состояние и оценка имущества проверяются и документально подтверждаются при проведении инвентаризации¹⁵. Поэтому инвентаризационные документы в объектах экспертизы целесообразно выделять в отдельную группу, несмотря на то что с точки зрения бухгалтерского учета они являются первичными.

Итак, мы рассмотрели наиболее многочисленную группу документов бухгалтерского учета — первичные учетные документы. Следующей группой являются регистры бухгалтерского учета. Она не так многочисленна, но считается не менее важной при проведении бухгалтерских экспертиз. Регистры бухгалтерского учета становятся объектами экспертизы в тех случаях, когда необходимо подтвердить проведение хозяйственной операции, а потребность в этом возникает достаточно часто.

Формы регистров бухгалтерского учета также утверждает руководитель экономического субъекта по представлению главного бухгалтера или иного должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

¹⁵ Каверина Э.Ю. Инвентаризация как метод фактического контроля при проведении проверок финансово-хозяйственной деятельности // Роль бухгалтерского учета, контроля и аудита в обеспечении экономической безопасности России. Сборник научных трудов. М.: Научный консультант, 2017. С. 62—70; Судебная экспертиза: типичные ошибки / под ред. Е.Р. Россинской. М.: Проспект, 2017. С. 279.

Учетные регистры зависят от формы бухгалтерского учета, которая применяется экономическим субъектом. Организации негосударственного сектора применяют существующие формы или разрабатывают их самостоятельно с учетом правил ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. На текущий момент существуют следующие формы:

- 1) мемориально-ордерная форма бухгалтерского учета, возникшая еще в 1928—1930 гг. (не применяется);
- 2) единая журнально-ордерная форма счетоводства для предприятий, рекомендованная письмом Минфина России от 24.06.1992 № 59 и широко применявшаяся российскими организациями в 90-е гг. прошлого века (применение возможно);
- 3) форма бухгалтерского учета с использованием вычислительной техники (автоматизированная форма бухгалтерского учета), рекомендованная методическими указаниями Минфина СССР и ЦСУ СССР от 20.02.1981 № 35/54-Р/426 (широко применяется на современном этапе).

Государственные органы регистры современной автоматизированной формы бухгалтерского учета никогда не разрабатывали и не рекомендовали. Поэтому формы регистров зависят от названия компьютерной программы, используемой организацией. Разработчиками компьютерных бухгалтерских программ являются организации как государственного, так и негосударственного сектора. Наиболее распространена программа «1С», созданная коммерческой организацией. Комплекс учетных регистров, который в нее включен, по-своему уникален. С одной стороны, эти регистры отличаются простотой разработанных форм, с другой стороны, большим разнообразием.

Государственными органами также были рекомендованы формы бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства:

- 1) форма «Журнал-Главная» как разновидность мемориально-ордерной формы, утвержденная Наркомфином СССР от 25.01.1946 № 60 (не применяется);
- 2) журнально-ордерная форма счетоводства для небольших предприятий и хозяйственных организаций, рекомендованная письмом Минфина России от 24.06.1992 № 59 (не применяется);
- 3) упрощенная форма бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, предусмотренная действующими Типовыми рекомендациями по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства, утв. приказом Минфина России от 21.12.1998 № 64н. Упрощенная форма бухгалтерского учета может применяться в двух вариантах:

- упрощенная простая форма бухгалтерского учета (без использования регистров учета имущества);
 - упрощенная форма бухгалтерского учета с использованием регистров учета имущества;
- 4) простая форма бухгалтерского учета для микропредприятий, введенная с 2013 г. приказом Минфина России от 18.12.2012 № 164н, который внес изменения в ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

Согласно этим изменениям при формировании учетной политики микропредприятия и некоммерческие организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, могут вести бухгалтерский учет по простой системе (без применения двойной записи). Регистр для такой формы бухгалтерского учета государственными органами не предложен, поэтому организация должна разработать его самостоятельно [15].

Как мы видим, форм бухгалтерского учета предложено немало, но в действительности наиболее распространенной является автоматизированная форма «1С». Система регистров, разработанная в данной программе, включает как регистры, рекомендованные ранее, так и совершенно новые. Поэтому для современного эксперта-бухгалтера вполне достаточно знания регистров из программы «1С».

Организация обязана в своей учетной политике указать применяемую форму, а при применении автоматизированной формы — наименование, конфигурацию и номер версии компьютерной программы (например, «1С: Предприятие» 8.3). При разработке своих собственных регистров необходимо соблюдать те же правила, что и с первичными документами. В ст. 10 Закона № 402-ФЗ перечислены обязательные реквизиты регистра бухгалтерского учета.

Если в практике часто встречаются первичные учетные документы, разработанные организациями самостоятельно, то регистры, разработанные самостоятельно, встречаются гораздо реже.

Последней, завершающей учетный процесс группой документов, является бухгалтерская (финансовая) отчетность. Эта группа документов — самая немногочисленная и исследуется экспертами-бухгалтерами не так часто, как первичные документы или регистры.

Составление бухгалтерской (финансовой) отчетности регулируется Законом 402-ФЗ (ст. 13—18), Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утв. приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н (п. 29—101) и Положением по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская

отчетность организации» (ПБУ 4/99), утв. приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н, Положением по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010), утв. приказом Минфина России от 28.05.2010 № 63н и др.

Формы бухгалтерской (финансовой) отчетности утверждены Приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (далее — Приказ № 66н).

Основными формами являются бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах. Приложения к ним включают отдельные формы: отчет о движении денежных средств, отчет об изменениях капитала, пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах. Пояснения к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах включают табличную часть в виде отдельной отчетной формы и текстовую часть, ранее именованную пояснительной запиской. Табличная форма пояснений — рекомендуемая, экономический субъект самостоятельно определяет ее структуру.

Формы бухгалтерской отчетности, утвержденные Приказом № 66н, обязательны, за исключением Пояснений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах.

Субъекты малого предпринимательства могут формировать бухгалтерскую отчетность по упрощенным формам, которые приведены в приложении № 5 к Приказу № 66н. Это формы бухгалтерского баланса и отчета о финансовых результатах, в которых показателей существенно меньше, чем в обычных формах. Вместе с тем субъекты малого предпринимательства имеют право сдавать бухгалтерскую отчетность и в общеустановленном порядке.

Социально ориентированные некоммерческие организации формируют бухгалтерскую отчетность по упрощенным формам, приведенным в приложении № 6 к Приказу № 66н. Это формы бухгалтерского баланса и отчета о целевом использовании полученных средств, в которых показателей существенно меньше, чем в обычных формах.

Согласно Федеральному закону от 27.07.2010 № 208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» (далее — Закон № 208-ФЗ) группы организаций, по отдельным видам деятельности должны формировать консолидированную финансовую отчетность, составленную в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (далее — МСФО).

Закон № 208-ФЗ положил начало официальному признанию международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) на территории РФ. Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой

отчетности на территории Российской Федерации» утвердил ряд официально переведенных на русский язык международных стандартов. Практика утверждения официально переведенных на русский язык международных стандартов продолжается (приказы Минфина России от 18.07.2012 № 106н, от 31.10.2012 № 143н, от 02.04.2013 № 36н, от 07.05.2013 № 50н, от 24.12.2013 № 135н и др.).

Бухгалтерская (финансовая) отчетность в основном используется как источник информации при проведении финансового анализа. Именно на ее основе эксперт определяет платежеспособность организации и ее финансовую устойчивость, выводит динамику доходов и расходов, рассчитывает необходимые показатели и коэффициенты.

В заключение отметим, что объекты судебно-бухгалтерской экспертизы — закрепленные в материалах дела источники информации, имеющие документальную форму (форму документа), представленные как на бумажных, так и на небумажных носителях. К основным объектам относятся учетные и внеучетные документы организации и прежде всего документы бухгалтерского учета. Наиболее часто исследуются первичные учетные документы. Регистры бухгалтерского учета становятся объектами экспертизы в тех случаях, когда необходимо подтвердить проведение хозяйственной операции или получить укрупненные показатели первичного учета, то есть также достаточно часто. Бухгалтерская (финансовая) отчетность исследуется, напротив, редко, как правило, в случаях проведения финансового анализа.

Как было отмечено ранее, частные (собственные) методики экспертных исследований должны быть изложены в заключении эксперта. Но среди специалистов существует мнение, что назрела крайняя необходимость в разработке методического обеспечения производства судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам в сфере экономики, которое должно быть реализовано в форме соответствующих инструкций, рекомендаций, указаний [16, 17].

Методическое обеспечение должно содержать рекомендации (указания) по производству судебно-экономической экспертизы по конкретным преступлениям, которое будет включать в себя перечень нормативных правовых актов, как информационную базу исследования, перечень документов организации (учетных и внеучетных) как объектов исследования, характеристику методов, способов и приемов (как общенаучных, так и специальных) и т.д. [18].

Таким образом, при разработке методического обеспечения судебно-бухгалтерских экспертиз крайне важно предоставлять не обобщенный, а достаточно подробный перечень документов бухгалтерского учета, необходимых для исследования. Составить такой перечень вполне возможно.

Список литературы

1. Мамкин А.Н. Теоретические основы судебно-экономической экспертизы // Вестник Нижегородского университета им. Н.И. Лобачевского. 2014. № 6. С. 122—127.
2. Геращенко И.В. Понятие и классификация объектов судебно-бухгалтерской экспертизы // Экономика и социум. 2018. № 4. С. 215—218.
URL: [https://iupr.ru/domains_data/files/sborniki_jurnal/Zhurnal%20_4\(47\).pdf](https://iupr.ru/domains_data/files/sborniki_jurnal/Zhurnal%20_4(47).pdf)
3. Савицкий А.А. Актуальные проблемы судебной экономической экспертизы // Законы России: опыт, анализ, практика. 2015. № 10. С. 39—45.
4. Козырчикова Э.Ю. Понятие, приемы и методы проведения судебно-экономических (судебно-бухгалтерских) экспертиз // Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук. 2017. № 9-2. С. 39—41.
URL: <https://publikacia.net/archive/2017/9/2/8>
5. Сарыгина Э.С. Современное представление об объектах судебной финансово-экономической экспертизы // Библиотека криминалиста. 2015. № 6. С. 255—263.
6. Судебная экспертиза: типичные ошибки / под ред. Е.Р. Россинской. М.: Проспект, 2018. 544 с.
7. Лялюк А.В., Моисеева К.А. Особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы // Азимут научных исследований: экономика и управление. 2017. Т. 6. № 2. С. 169—172. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-proizvodstva-sudebno-buhgalterskoy-ekspertizy>
8. Трофимов Н.П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы // Молодой ученый. 2014. № 4.2. С. 108—113.
URL: <https://moluch.ru/archive/63/10198/>
9. Лялюк А.В., Костенко Ж.О. Виды и задачи судебных экономических экспертиз // Научные труды Кубанского государственного технологического университета. 2017. № 9. С. 216—229. URL: <https://ntk.kubstu.ru/file/1869>
10. Макарова О.Н., Мартыненко О.В., Макарова Ю.Н. К вопросу о методологических основах судебно-бухгалтерской экспертизы // Экономика и предпринимательство. 2015. № 3-2. С. 366—370. URL: <http://naukarus.com/k-voprosu-o-metodologicheskikh-osnovah-sudebno-buhgalterskoy-ekspertizy>
11. Миленина Ю.Ю. Проблема исследования объектов при производстве судебной бухгалтерской экспертизы в системе МВД России // Гуманитарные, социально-экономические и общественные науки. 2018. № 6. С. 134—136.
URL: https://allbest.ru/otherreferats/audit/00989140_0.html

12. *Дрога А.А.* Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе расследования преступлений экономической направленности // *Общество и право*. 2017. № 1. С. 108 — 112.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-proizvodstva-sudebno-buhgalterskih-ekspertiz-na-sovremennom-etape-rassledovaniya-prestupleniy-ekonomicheskoy>
13. *Матвеева О.Л., Мифтахутдинова А.М., Герасимова И.Н.* Учетно-аналитический инструментарий бухгалтерских экспертиз для обеспечения экономической безопасности // *Фундаментальные исследования*. 2015. № 12-6. С. 1253 — 1257.
URL: <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39767>
14. *Решетняк Л.А., Здоровец Ю.И.* Первичная учетная документация: роль, значение и необходимость совершенствования с учетом требований ФЗ «О бухгалтерском учете» // *Экономика и предпринимательство*. 2014. № 10. С. 869 — 872.
URL: <http://naukarus.com/pervichnaya-uchetnaya-dokumentatsiya-rol-znachenie-i-neobhodimost-sovershenstvovaniya-s-uchetom-trebovaniy-fz-o-buhgalter>
15. *Каверина Э.Ю.* Регистры бухгалтерского учета в организациях негосударственного сектора: проблемы теории и практики // *Экономика и предпринимательство*. 2017. № 4-2. С. 580 — 584.
16. *Саньков В.И.* Проблемные вопросы использования специальных знаний при расследовании преступлений, предусмотренных ст. 145.1 УК РФ // *Эксперт-криминалист*. 2018. № 1. С. 26 — 28.
17. *Звягин С.А., Стрыгина И.Е.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и проведения в современных условиях // *Судебная экспертиза*. 2017. № 1. С. 9 — 18. URL: <http://va-mvd.ru/sudek/archive/49.pdf>
18. *Алешин А.С., Ушанов П.В.* О развитии методологии судебно-экономических экспертиз // *Вестник ИЭАУ*. 2018. № 19. С. 2.
URL: http://www.ieay.ru/assets/files/new_archive/nauka_v_ieay/files/vestnik-ieay/19/Aleshin-Ushanov.pdf

Информация о конфликте интересов

Я, автор данной статьи, со всей ответственностью заявляю о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

ON ACCOUNTING DOCUMENTS AS OBJECTS OF FORENSIC ACCOUNTING EXPERT EXAMINATION

Elina Yu. KAVERINA

MIREA – Russian Technological University,
Moscow, Russian Federation
elina-777@mail.ru
<https://orcid.org/0000-0001-6745-1680>

Article history:

Article No. 48/2019
Received 24 January 2019
Received in revised form
7 February 2019
Accepted 21 Feb 2019
Available online
30 March 2023

JEL classification: H32,
K13, M41

Keywords: forensic
accounting expert
examination, accounting
expertise, accounting
records

Abstract

Subject. Further development of the institution of the forensic accounting expert examination involves formulation of various methods. An accounting expertise methodology should contain a list of accounting documents as the main objects of research. A complete and detailed list will significantly improve the quality of the proposed methodology.

Objectives. I focus on determining the place of accounting documents in the system of forensic accounting objects, as well as their generalization, grouping and significance from the viewpoint of conducting forensic studies.

Methods. The paper employs the systems approach, methods of synthesis, analysis, comparison, and grouping.

Results. I considered various points of view on defining the objects of forensic accounting expertise. All accounting documents are grouped and summarized with the indication of regulatory sources that approve them.

Conclusions and Relevance. The objects of forensic accounting expertise are the sources of information included in the investigation files and stipulated by the procedural legislation. General objects include documents of the organization and accounting documents. The most frequently investigated documents are primary accounting records and accounting registers. Accounting (financial) statements are rarely investigated, as a rule, only for financial analysis purposes. While developing a methodological support to forensic accounting expertise, it is important to make a detailed list of accounting documents required for examination, rather than a schematic one.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2019

Please cite this article as: Kaverina E.Yu. On Accounting Documents as Objects of Forensic Accounting Expert Examination. *Digest Finance*, 2023, vol. 28, iss. 1, pp. 99–118.
<https://doi.org/10.24891/df.28.1.99>

Acknowledgments

The article was adapted from the *Finance and Credit* journal, 2019, vol. 25, iss. 3.

References

1. Mamkin A.N. [Theoretical basis of forensic economic analysis]. *Vestnik Nizhegorodskogo universiteta im. N.I. Lobachevskogo* = *Vestnik of Lobachevsky State University of Nizhny Novgorod*, 2014, no. 6, pp. 122–127. (In Russ.)

2. Gerashchenko I.V. [Concept and classification of objects of judicial and accounting examination]. *Ekonomika i sotsium*, 2018, no. 4, pp. 215–218. (In Russ.)
URL: [https://iupr.ru/domains_data/files/sborniki_jurnal/Zhurnal%20_4\(47\).pdf](https://iupr.ru/domains_data/files/sborniki_jurnal/Zhurnal%20_4(47).pdf)
3. Savitskii A.A. [Some Problems of Forensic Economic Expertise]. *Zakony Rossii: opyt, analiz, praktika* = *Laws of Russia: Experience, Analysis, Practice*, 2015, no. 10, pp. 39–45. (In Russ.)
4. Kozyrchikova E.Yu. [The concept, techniques and methods of conducting forensic economic (forensic accounting) expertise]. *Aktual'nye problemy gumanitarnykh i estestvennykh nauk* = *Topical Issues of Humanities and Sciences*, 2017, no. 9-2, pp. 39–41. URL: <https://publikacia.net/archive/2017/9/2/8> (In Russ.)
5. Sarygina E.S. [The modern view of objects of forensic financial and economic examination]. *Biblioteka kriminalista*, 2015, no. 6, pp. 255–263. (In Russ.)
6. Rossinskaya E.R. (Ed.). *Sudebnaya ekspertiza: tipichnye oshibki* [Forensic expertise: Common mistakes]. Moscow, Prospekt Publ., 2018, 544 p.
7. Lyalyuk A.V., Moiseeva K.A. [Especially the Production of Forensic Accounting]. *Azimut nauchnykh issledovaniy: ekonomika i upravlenie* = *Azimuth of Scientific Researches: Economics and Management*, 2017, vol. 6, no. 2, pp. 169–172.
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/osobennosti-proizvodstva-sudebno-buhgalterskoy-ekspertizy> (In Russ.)
8. Trofimov N.P. [Accounting documents as objects of forensic accounting]. *Molodoi uchenyi* = *Young Scientist*, 2014, no. 4.2, pp. 108–113.
URL: <https://moluch.ru/archive/63/10198/> (In Russ.)
9. Lyalyuk A.V., Kostenko Zh.O. [Types and tasks of forensic economic examinations]. *Nauchnye trudy Kubanskogo gosudarstvennogo tekhnologicheskogo universiteta*, 2017, no. 9, pp. 216–229. (In Russ.) URL: <https://ntk.kubstu.ru/file/1869>
10. Makarova O.N., Martynenko O.V., Makarova Yu.N. [To a question of methodological bases of judicial and accounting expertise]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo* = *Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2015, no. 3-2, pp. 366–370.
URL: <http://naukarus.com/k-voprosu-o-metodologicheskikh-osnovah-sudebno-buhgalterskoy-ekspertizy> (In Russ.)
11. Milenina Yu.Yu. [Problems related to facility investigation during forensic accounting expertise within the system of the Ministry of Internal Affairs of the Russian Federation]. *Gumanitarnye, sotsial'no-ekonomicheskie i obshchestvennye nauki* = *Humanities, Socio-Economic and Social Sciences*, 2018, no. 6, pp. 134–136.
URL: https://allbest.ru/otherreferats/audit/00989140_0.html (In Russ.)

12. Droga A.A. [The present day actual problems of judicial-account expertise at the present stage of investigation of economic crimes]. *Obshchestvo i pravo = Society and Law*, 2017, no. 1, pp. 108–112. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/aktualnye-problemy-proizvodstva-sudebno-buhgalterskih-ekspertiz-na-sovremennom-etape-rassledovaniya-prestupleniy-ekonomicheskoy> (In Russ.)
13. Matveeva O.L., Miftakhutdinova A.M., Gerasimova I.N. [Accounting and analytical tools accounting expertise for providing economic security]. *Fundamental'nye issledovaniya = Fundamental Research*, 2015, no. 12-6, pp. 1253–1257. URL: <https://fundamental-research.ru/ru/article/view?id=39767> (In Russ.)
14. Reshetnyak L.A., Zdorovets Yu.I. [Primary accounting documentation: Role, value, and necessity the improvement in accordance with requirements of the Federal law 'On accounting']. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2014, no. 10, pp. 869–872. URL: <http://naukarus.com/pervichnaya-uchetnaya-dokumentatsiya-rol-znachenie-i-neobhodimost-sovershenstvovaniya-s-uchetom-trebovaniy-fz-o-buhgalter> (In Russ.)
15. Kaverina E.Yu. [Registers of accounting in organizations of non-State sector: Problems of theory and practice]. *Ekonomika i predprinimatel'stvo = Journal of Economy and Entrepreneurship*, 2017, no. 4-2, pp. 580–584. (In Russ.)
16. San'kov V.I. [Disputable issues of application of special knowledge in investigation of crimes stipulated by Article 145.1 of the Criminal Code of the Russian Federation]. *Ekspert-kriminalist = Expert-Criminalist*, 2018, no. 1, pp. 26–28. (In Russ.)
17. Zvyagin S.A., Strygina I.E. [Forensic accounting: features of the organization and conduct in modern conditions]. *Sudebnaya ekspertiza = Forensic Examination*, 2017, no. 1, pp. 9–18. URL: <http://va-mvd.ru/sudek/archive/49.pdf> (In Russ.)
18. Aleshin A.S., Ushanov P.V. [About development of methodology of judicial and economic expertise]. *Vestnik IEAU = Bulletin of the IAU*, 2018, no. 19, p. 2. URL: http://www.ieay.ru/assets/files/new_archive/nauka_v_ieay/files/vestnik-ieay/19/Aleshin-Ushanov.pdf (In Russ.)

Conflict-of-interest notification

I, the author of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.