

УДК 34

**ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ СУДЕБНО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

© 2014 г.

**А.Н. Мамкин**

Нижегородский государственный университет им. Н.И. Лобачевского

mamkin.alexei@yandex.ru

*Поступила в редакцию 30.07.2014*

Рассматриваются вопросы методологического обеспечения судебно-экономической экспертизы. Анализируются теоретические подходы к определению предмета и круга задач, решаемых соответствующей экспертной наукой.

*Ключевые слова:* судебная бухгалтерия, судебно-экономическая экспертиза, экспертная практика, экономическая криминалистика.

Ключевой проблемой современной судебно-экономической экспертизы, на наш взгляд, является крайняя неопределенность в вопросе о ее теоретической основе. Среди ученых и практиков бытует опасное заблуждение о сугубо «экономической» природе применяемых в ходе экспертного исследования специальных познаний<sup>1</sup>. В частности, утверждается, что в их содержание входят бухгалтерский учет, анализ финансово-хозяйственной деятельности, финансы и кредит, отраслевая экономика, налоги и налогообложение [1]. Таким образом, из компетенции эксперта-экономиста фактически исключается существенный компонент – собственно судебно-экономические знания.

Основной причиной такого заблуждения следует считать существующий пробел в научных разработках по проблемам судебной экспертологии. Рассматривая структуру специальных познаний эксперта, многие представители данного научного направления выделяют в них знания фундаментальных (базовых), а также предметных судебных наук по схеме: медицина – судебная медицина – судебно-медицинская экспертиза. В то же время для класса экономических экспертиз факт существования предметной судебной науки либо прогнозируется, либо вообще отрицается. Такую позицию, в частности, занимают А.И. Винберг и Н.Т. Малаховская. В своей работе «Судебная экспертология» предметную судебную науку, являющуюся базовой для экономических экспертиз, они представили в виде свободного «поля», то есть как «белое пятно», что допускает ее возникновение. В то же время в разделе отраслей предметных наук в качестве такой отрасли представлена судебная бухгалтерия [2, с. 122]. Однако в других разделах этой книги авторы вступают в противоречие с предложенной ими системой экспертологии. Так, говоря о закономерностях развития судеб-

ной экспертологии, они отмечают: «Теоретические основы одной группы судебных экспертиз (таких, как судебно-бухгалтерская... и др.) возникают и развиваются путем прямого заимствования из базовых материнских наук без их трансформации в специальные предметные науки. При этом действует закономерность, которую можно назвать закономерностью непосредственного базового формирования и развития теории конкретных судебных экспертиз» [2, с. 116]. Тем самым авторы как бы закрывают представленное в своей же схеме «белое пятно», отрицая саму возможность формирования для экономических экспертиз собственной экспертной науки. Еще более неожиданно выглядит их утверждение, непосредственно относящееся к судебно-бухгалтерской экспертизе. Анализируя представленное в ряде литературных источников определение предмета судебно-бухгалтерской экспертизы как «отраженные» в документах или учетных регистрах хозяйственные операции, которые стали объектом расследования или судебного разбирательства, а также круг задач, решаемых с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы, они приходят к выводу, что «...решение судебно-бухгалтерских задач выполняется путем непосредственного использования данных учета, планово-экономических, финансовых и других наук, не вызывающих их трансформации в предметную экспертную науку...» [2, с. 154]. Эту ошибку авторов можно объяснить тем, что они анализируют не предмет судебной бухгалтерии как области знания, а предмет судебно-бухгалтерской экспертизы как сферы применения специальных познаний. При этом отметим, что они вновь вступают в противоречие с представленной ими схемой экспертологии, где судебная бухгалтерия рассматривается как подотрасль хотя и не сформировавшейся предметной судебной науки. К сожалению,

такая, на наш взгляд, спорная позиция некритически воспринимается и в ряде современных научных изданий [3].

Вместе с тем существуют и другие и, на наш взгляд, более верные представления. Так, А.А. Эйсман отмечает, что «в современных условиях исторически сложились три самостоятельных, вполне развитых в научном и практическом отношении вида судебных экспертиз: криминалистическая, судебно-медицинская и судебно-бухгалтерская», и теоретической основой каждому из этих видов экспертиз служит самостоятельная экспертная наука [4, с. 33]. И.Л. Петрухин называет судебную бухгалтерию (наряду с судебной медициной) в числе прикладных, специализированных областей знания, «предназначенных для целей экспертного исследования» [5]. Аналогичную позицию занимает и А.М. Ромашов [6]. В целом соглашаясь с приведенными точками зрения, отметим, что сам термин «экспертная наука» для определения названных ими областей знания представляется спорным, так как искусственно сужает сферу их практического применения. Использование этого термина может быть признано обоснованным лишь с учетом исторического опыта их возникновения. Нельзя не признать, например, что судебная бухгалтерия на эмпирическом уровне своего развития формировалась в недрах экспертной практики.

На наш взгляд, функции общей теории экономических экспертиз выполняет в настоящее время судебная бухгалтерия – относительно новая область прикладных юридических знаний. Это обстоятельство вполне объяснимо. Судебная бухгалтерия остается сегодня единственной пограничной наукой, сформировавшейся на основе творческого приспособления положений экономических наук к задачам раскрытия и расследования преступлений. Что касается названия науки – судебная бухгалтерия, то в нем отражен исторический опыт ее возникновения. На первом эмпирическом уровне своего развития она формировалась в недрах экспертной (судебно-бухгалтерской) практики.

Возникновение судебной бухгалтерии протекало по аналогии с ранее сложившейся прикладной юридической наукой – судебной медициной. Как отмечал А.А. Эйсман, формирование судебной медицины детерминировалось потребностями юридической практики и «...было связано с обособлением практики судебного врача от общей деятельности медицинских учреждений» [4, с. 33]. Также по мере обособления деятельности судебного бухгалтера от общей счетоводческой деятельности начал обозначаться собственный предмет судебной бухгалтерии.

Само обособление протекало в двух формах: методической (в процессе специализации ква-

лифицированных экономистов на разрешение вопросов, возникающих у следователя и суда) и организационной (формирование специальных учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы).

В начале прошлого столетия доминировала первая форма экспертной специализации. Тогда ведущие эксперты России сумели осознать недостаточность базовых экономических знаний для разрешения вопросов, поставленных перед ними следствием или судом.

Обобщая экспертный, в том числе и собственный опыт, фактический основоположник судебной бухгалтерии С.Ф. Иванов в своем капитальном труде все случаи производства бухгалтерской экспертизы разделил на две категории. К первой он относил ситуации, когда предъявленные эксперту объекты исследования содержат доброкачественную учетную информацию. Ко второй, более серьезной в практическом отношении, – те объекты, которые содержат недостоверную информацию. «Случаи первой категории, – отмечает С.Ф. Иванов, – относительно легки, так как бухгалтер-эксперт располагает материалом вполне доброкачественным и дает свое заключение, не обсуждая входящих обстоятельств. Совершенно иная картина, когда приходится работать над данными второй категории» [7, с. 13]. Как видно из последующего изложения, под «привходящими обстоятельствами» С.Ф. Иванов понимает следы преступных действий, совершенных под видом учетных операций, которые были оставлены на трех уровнях источников экономической информации, представленных документами, бухгалтерскими книгами, отчетностью.

Небезынтересен и тот факт, что именно в связи с изданием работы С.Ф. Иванова появилось одно из первых упоминаний термина «судебная бухгалтерия». В своем предисловии к этой книге профессор В.И. Случевский рассматривает судебную бухгалтерию как особый вид деятельности соответствующих специалистов [7, с. IV]. Из этого замечания можно сделать вывод о том, что уже в тот исторический период времени возникло понимание различий между деятельностью судебного бухгалтера и общей деятельностью в области бухгалтерского учета.

Что касается отмеченной С.Ф. Ивановым трудности при решении экспертных задач по выделенной им второй категории уголовных дел, то они вполне объяснимы. Общеизвестно, что ни одна из специальных экономических дисциплин (бухгалтерский учет, экономический анализ, ревизия, аудит и др.) не выделяет в качестве своего предмета изучение закономерности отражения противоправных действий в системе экономической информации. Судебная же

бухгалтерия, находившаяся в тот период времени на эмпирическом этапе своего развития, не имела строго определенного предмета. Вместе с тем, обобщая уже имевшуюся экспертную практику, С.Ф. Иванов сумел во многом предвосхитить современное его понимание. «Эксперт, – пишет он, – это, нередко, единственный ключ в руках правосудия к раскрытию хитросплетенного преступления в области одного «из лучших изобретений человеческого ума» (имеется в виду бухгалтерский учет. – *Прим. авт.*), эксперт – это тот «Сезам, отворись» наших дней, для которого ясны и понятны все замаскированные ходы недобросовестных героев антиобщественных стремлений и попыток в царстве «Дебета и Кредита» [7, с. 3].

Из этих образных выражений С.Ф. Иванова легко сделать ныне общепризнанный вывод о том, что деятельность в области судебной бухгалтерии не может базироваться только на экономических представлениях: они необходимы, но не достаточны, ведь в данном случае подразумевается изучение только следовоспринимающего объекта – системы экономической информации. Требуется и реализация криминалистического представления об отражаемом объекте – преступной деятельности, осуществляемой под видом и в процессе законных хозяйственных и учетных операций. Как раз первым характеристикам преступной деятельности, совершаемой под видом учетных операций, методикам их обнаружения и исследования посвятил С.Ф. Иванов основную часть своей работы. Позднее эти положения получили дальнейшее развитие в трудах ряда ученых, разрабатывавших проблемы судебной бухгалтерии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Закономерно, хотя и противоречиво, реализовалась вторая (организационная) форма обособления деятельности судебного бухгалтера от обычной счетоводческой деятельности. Противоречивость развития объяснялась еще и сейчас существующим убеждением о том, что любой, а не только судебный бухгалтер может квалифицированно производить экспертные исследования. Так, в 1936 г. было организовано Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Прокуратуре СССР и местные бюро, подчиненные Центральному бюро. Однако уже в 1938 г. названные бюро были ликвидированы. С 1938 г. по 1952 г. не существовало специально экспертного учреждения, занимавшегося судебно-бухгалтерскими экспертизами. По предложению прокурора СССР к производству экспертиз стали привлекать наиболее квалифицированных бухгалтеров, знакомых с той отраслью учета, знание которой требовалось по данному делу [8].

Как отмечал С.П. Фортинский, в период отсутствия специализированных экспертных учреждений, – эффективность работы экспертов-бухгалтеров (владевших только бухгалтерскими знаниями. – *Прим. авт.*) резко снизилась, следствием чего стали частыми случаи ненаучных, а, иногда, псевдонаучных заключений судебно-бухгалтерской экспертизы [9].

Возникшую ситуацию удалось в корне преодолеть только в 1952 г., когда при Министерстве финансов было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы с филиалами при министерствах союзных республик, краевых, областных и городских финансовых отделов. Важно подчеркнуть, что в обязанность этого Бюро кроме проведения экспертиз входила разработка методических пособий на основе обобщения экспертной практики. Эти же функции выполняли и созданные позднее специализированные учреждения судебно-бухгалтерской экспертизы. Вполне очевидно, что, обобщая экспертную практику и разрабатывая методику производства экспертиз, сотрудники этих учреждений вносили заметный вклад в создание и развитие современных представлений о предмете и содержании судебной бухгалтерии как новой формирующейся судебно-экономической области знания.

Становление и развитие судебной бухгалтерии протекало по такому же сценарию, как и в случае создания предметных судебных наук, таких как криминалистика, судебная физика, судебная химия, судебная медицина и др. [2, с. 122]. Необходимость творческого приспособления конкретных экономических наук к потребностям судебно-следственной практики объективно обуславливалась особенностями системного объекта, получающего отражение в экономической информации. В ней, в случае совершения преступления, отражается не собственно хозяйственная деятельность предприятия и не событие преступления, а конечные результаты взаимодействия этих двух материальных процессов реальной действительности. Именно поэтому и возникает необходимость комплексного использования при его исследовании не только экономических, но и криминалистических представлений об исследуемом объекте.

Этот подход, выработанный в судебной бухгалтерии, должен реализоваться при конструировании новых областей знания, базовых для производства иных (кроме судебно-бухгалтерской) судебно-экономических экспертиз.

Что касается судебной бухгалтерии как теоретической основы собственно судебно-бухгалтерской экспертизы, то ее предмет обра-

зует строго определенный круг взаимосвязанных явлений и процессов.

В его структуру входят:

– закономерности механизма выполнения противоправных действий, совершаемых под видом учетных операций (от составления первичных документов до формирования бухгалтерской отчетности);

– закономерности отражения особенностей учетного процесса в способах неправомерного использования средств бухгалтерского учета;

– закономерности отражения результатов противоправных действий, связанных с использованием средств бухгалтерского учета в системе экономической информации;

– закономерности творческого приспособления приемов исследования экономической информации для целей обнаружения и исследования диагностических признаков противоправности выполненных учетных операций.

Знание предмета судебной бухгалтерии необходимо эксперту для решения диагностических задач, связанных с моделированием образа предполагаемых противоправных действий и механизма их отражения в системе экономической информации.

Как правило, в начальной стадии исследования эксперт располагает ограниченной информацией о признаках противоправных действий, выполненных под видом учетных операций. Но уже на этой стадии он всегда создает мысленную модель системы предполагаемых противоправных действий и на ее основе определяет направления предстоящей работы. По мере накопления новой информации происходит корректировка модельных представлений о механизме противоправных действий и следовой картине события преступления. Этот процесс осуществляется непрерывно вплоть до построения ответов на вопросы, поставленные перед экспертом следователем или судом.

Однако создание следовой картины является средством практической деятельности не только эксперта, но и многих других участников уголовного судопроизводства. Так, оперативный работник моделирует предполагаемую следовую картину на основе поступившей информации о лицах и способе совершения преступления. Ревизор, работающий по заданию правоохранительных органов, или специалист на основе собранных оперативных материалов и материалов уголовного дела определяет направление и содержание предстоящей работы. Следователь использует метод моделирования при построении системы доказательств по конкретному уголовному делу.

Иными словами, можно выделить две основные сферы применения теоретических положений судебной бухгалтерии: экспертную практику и экономическую криминалистику. Последняя, как и естественно-техническая криминалистика, развивается по законам адаптации простейших приемов исследования документальных и учетных данных к деятельности оперативного работника и следователя.

Ввиду общности многих объектов исследования знания судебной бухгалтерии применяются и в ходе производства других (кроме судебно-бухгалтерской) видов судебно-экономических экспертиз. Только в этом смысле можно признавать судебную бухгалтерию общей теорией судебно-экономической экспертизы.

Вместе с тем проблема формирования предметной судебной науки для класса судебно-экономических экспертиз продолжает оставаться актуальной. Создание такой предметной науки имеет все объективные основания и вызывается реальными запросами судебно-следственной практики.

Объективность оснований получила наглядное подтверждение в результате двух крупномасштабных экспериментов, проведенных в 70–80-х годах прошлого века. Первый эксперимент можно назвать педагогическим, поскольку он был связан с созданием судебной бухгалтерии как учебной дисциплины для юридических учебных заведений. В ходе его выяснилось, что прямое включение в учебный процесс конкретных экономических дисциплин без адаптации к реалиям предстоящей практической деятельности является непродуктивным. Произошел переход от преподавания основ бухгалтерского учета к преподаванию курса судебной бухгалтерии. Естественно, что при разработке этой дисциплины ее основатели внесли определенный вклад в создание судебной бухгалтерии как прикладной юридической науки, обосновали особенности ее предмета и содержания.

Этим, в определенной степени, можно оправдать утверждение о том, что судебная бухгалтерия как прикладная область юридических знаний формировалась одновременно с одноименной учебной дисциплиной [10].

Второй крупномасштабный эксперимент относится к опыту практического использования экономического анализа для активизации поисковой деятельности оперативных аппаратов ОВД. Результаты этого эксперимента еще раз подтвердили бесплодность прямого включения положений конкретных экономических наук в практическую деятельность по борьбе с преступными проявлениями. В ходе эксперимента и здесь потребовалось перейти от прямого за-

имствования к творческому использованию положений этих наук для решения нетрадиционной задачи – обнаружения признаков преступлений по системе экономических показателей. На основе обобщения практики ОВД по решению этой задачи и сформировались основы еще одной прикладной области юридических знаний, которая получила название «экономико-криминалистический анализ»<sup>2</sup>.

Иными словами, на первой стадии своего развития экономико-криминалистический анализ был полностью ориентирован на решение задач, возникающих в рамках оперативно-разыскной деятельности.

Сегодня, с учетом изменившегося уголовного законодательства, сфера использования экономико-криминалистического анализа расширилась. Теперь разрабатываемые в рамках его теории приемы и методики применяются и для целей доказывания отдельных преступлений, связанных с противоправными действиями при банкротстве, фальсификацией бухгалтерской и налоговой отчетности.

Как представляется, уже возникла необходимость экстраполяции положений экономико-криминалистического анализа и на экспертную практику. Конечно, это касается ряда финансово-экономических экспертиз, относящегося к классу экономических экспертиз. К основным задачам этих экспертиз, на наш взгляд, можно отнести:

а) установление изменений оценочных финансовых показателей, вызванных осуществленной противоправной деятельностью;

б) определение влияния различных незаконных учетных операций на показатели бухгалтерской и содержание налоговой отчетности;

в) определение влияния искажений бухгалтерской отчетности на финансовые показатели.

Возможности экономико-криминалистического анализа, как показывает практика, используются и при решении задач, стоящих перед экспертом-бухгалтером, который на основе такого анализа определяет направления экспертного исследования на стадии ознакомления с материалами уголовного дела и при построении экспертных версий.

Возвращаясь к основной проблеме, отметим, что, несмотря на различия в предметах судебной бухгалтерии и экономико-криминалистического анализа, обе эти области знания характеризуются общим методологическим подходом к исследуемым явлениям и процессам. Как отмечалось ранее, данный подход состоит в реализации системных представлений о преступной деятельности как материальном процессе реальной действительности, получившем отражение во внешней среде и неизбежно

отражающем особенности этой среды в своем собственном содержании.

В качестве отражающего объекта признается система экономической информации, структура и содержание которой закономерно изменяют свое состояние в результате события преступления. Исходным пунктом криминалистического анализа экономической информации признается принцип отраженного взаимодействия.

Постулируется, что экономическая информация в соответствующих случаях отражает не собственно преступную или хозяйственную деятельность, а более сложный системный объект, характеризующий конечные результаты взаимодействия двух разноплановых материальных процессов.

Отсюда в задачи общей теории экономической экспертизы следует включить:

– изучение свойств двух разноплановых процессов (преступная и хозяйственная, в том числе управленческая деятельность), проявляющихся в их взаимодействии;

– познание механизма возникновения целостных свойств более сложного объекта, характеризующего это взаимодействие;

– исследование закономерностей отражения целостных свойств в системе экономической информации, закономерностей распознавания в проявлениях целостных свойств, признаков преступной деятельности как одного из элементов сложного судебно-экономического объекта.

Иными словами, предмет теории судебно-экономической экспертизы образуют наиболее общие закономерности возникновения, обнаружения и исследования признаков противоправной деятельности, проявляющиеся в системе экономической информации.

Известно, что преступные действия, совершаемые под видом законных хозяйственных операций, могут осуществляться как в процессе самих хозяйственных операций (например, неэквивалентные сделки), так и в процессе их отражения в учетно-экономической информации (необоснованные учетные записи).

Отсюда, общим предметом судебно-экономической экспертизы как вида практической деятельности по применению специальных познаний следует признать: хозяйственные операции, получившие отражение в учетно-экономической информации, ставшие объектом исследования или судебного разбирательства. Такое определение охватывает два взаимосвязанных процесса – собственно хозяйственную деятельность организации и процесс ее отражения в учетно-экономической информации. Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы (или, как ее иногда называют, экспертизы учетных записей) будут являться учетные операции – дей-

ствия по отражению в учетно-экономической информации хозяйственной деятельности и ее результатов. Предмет других судебно-экономических экспертиз образует содержание самих хозяйственных операций с позиции его влияния на финансовые результаты хозяйственной деятельности экономического субъекта.

#### Примечания

1. Эксперт – это призвание (интервью с Э.Ф. Мусиным, начальником Управления судебно-экономических экспертиз ЭКЦ МВД России, кандидатом экономических наук) // Московский бухгалтер. 2005. № 2.

2. Термин «экономико-криминалистический анализ» впервые введен в научный оборот в учебном пособии, подготовленном по итогам совместных международных исследований: Выявление скрытых хищений экономико-криминалистическими средствами. Горький, 1983. С. 60–62.

#### Список литературы

1. Борисов А.Н. Комментарий к положениям УПК РФ по проведению судебно-налоговых экспертиз, ревизий и документальных проверок. М., 2004.

2. Винберг А.И., Малаховская Н.Т. Судебная экспертиология. Волгоград, 1979. С. 122, 116, 154.

3. Аверьянова Т.А., Белкин Р.С., Корухов Ю.Г., Россинская Е.Р. Криминалистика: Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. М., 2007. С. 426.

4. Эйсман А.А. Криминалистика в системе юридических и естественных наук // Сборник научных трудов НИИСЭ Юридической комиссии при СМ Литовской ССР. Вып. 1. Вильнюс, 1963. С. 33.

5. Петрухин И.Л. Экспертиза как средство доказывания в советском уголовном процессе. М., 1964. С. 99.

6. Ромашов А.М. Вопросы теории и практики судебно-бухгалтерской экспертизы // Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз. М., 1974. С. 19.

7. Иванов С.Ф. Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе. СПб., 1913. С. 13, IV, 3.

8. Крылов И.Ф. Судебная экспертиза в уголовном процессе. Ленинград, 1963. С. 161.

9. Фортинский С.П. Проблемы судебной бухгалтерии // Сб. «Вопросы советской криминалистики». М., 1951. С. 144.

10. Голубятников С.П. Экономическая криминалистика: этапы становления, перспективы развития // Вестник Нижегородской академии МВД России. 2001. № 1. С. 56.

## THEORETICAL BASIS OF FORENSIC ECONOMIC ANALYSIS

*A.N. Mamkin*

The article discusses the methodological support of forensic economic analysis. We examine the theoretical approaches to the definition of the subject and the range of problems that can be solved by the relevant branch of science.

*Keywords:* forensic accounting, forensic economic analysis, expert practice, economic criminalistics.

#### References

1. Borisov A.N. Kommentarij k polozheniyam UPK RF po provedeniyu sudebno-nalogovyh ehkspertiz, revizij i dokumental'nyh proverok. M., 2004.

2. Vinberg A.I., Malahovskaya N.T. Sudebnaya ehkspertologiya. Volgograd, 1979. S. 122, 116, 154.

3. Aver'yanova T.A., Belkin R.S., Koruhov Yu.G., Rossinskaya E.R. Kriminalistika: Uchebnik dlya vuzov. 3-e izd., pererab. i dop. M., 2007. S. 426.

4. Ehjsman A.A. Kriminalistika v sisteme yuridicheskikh i estestvennyh nauk // Sbornik nauchnyh trudov NIIEH Yuridicheskoy komissii pri SM Litovskoj SSR. Vyp. 1. Vil'nyus, 1963. S. 33.

5. Petruhin I.L. Ehkspertiza kak sredstvo dokazyvaniya v sovetskom уголовном процессе. М., 1964. S. 99.

6. Romashov A.M. Voprosy teorii i praktiki sudebno-buhgalterskoj ehkspertizy // Aktual'nye problemy razvitiya sudebno-buhgalterskih ehkspertiz. М., 1974. S. 19.

7. Ivanov S.F. Buhgalterskaya ehkspertiza v sudebnom процессе. SPb., 1913. S. 13, IV, 3.

8. Krylov I.F. Sudebnaya ehkspertiza v уголовном процессе. Ленинград, 1963. S. 161.

9. Fortinskij S.P. Problemy sudebnoj buhgalterii // Sb. «Voprosy sovetskoj kriminalistiki». М., 1951. S. 144.

10. Golubyatnikov S.P. Ehkonomicheskaya kriminalistika: etapy stanovleniya, perspektivy razvitiya // Vestnik Nizhegorodskoj akademii MVD Rossii. 2001. № 1. S. 56.