

**Макарова О.Н.,**  
преподаватель кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Санкт-Петербургского университета МВД России  
E-mail: [makolg@yandex.ru](mailto:makolg@yandex.ru)

### **Этапы развития экономической экспертизы в России**

*В статье приведены этапы и тенденция развития и становления института экономической экспертизы в России. Данные тенденции обусловлены тем, что криминальные явления в сфере экономики, как правило, совершаются путем использования различных хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний из различных экономических наук. Рассмотрены виды экономических экспертиз, проводимых органами внутренних дел.*

**Ключевые слова:** *экономическая экспертиза, криминальные явления, органы внутренних дел.*

Задача государственной стратегии экономической безопасности заключается в разработке механизмов, с помощью которых органы исполнительной власти, федерального центра и субъектов Федерации смогут выработать меры по развитию и закреплению позитивных и преодолению негативных процессов, в частности криминальных явлений, в экономике. Борьба с криминальными явлениями в сфере экономики является одной из важных проблем, нуждающихся в специальном исследовании. На нынешнем этапе актуальность ее с каждым днем значительно возрастает, поэтому возникает острая необходимость рассмотрения исторического развития экономической экспертизы в деятельности судебно-экспертных служб, как инструмента обеспечения экономической безопасности государства, а также определения приоритетных направлений ее развития.

Судебная экспертиза, как и криминалистика и все иные науки, возникла в ответ на запросы практики.

Первоначальные сведения, дошедшие до нас о применении экспертизы в суде, крайне скудны и отрывочны. Случаи приглашения в суд экспертов были известны еще древнеримскому судебному процессу, где в этой роли выступали землемеры, а также специалисты по почеркам. Но эти факты относятся к гражданскому процессу. В уголовном процессе первое упоминание о судебных экспертизах связано с медицинской экспертизой. Так, например, в трудах Гиппократ (жившего более 400 лет до н.э.) рассматривались вопросы исследования механических повреждений на теле, определения жизнеспособности младенцев при исследовании их трупов и др.[1]

Судебная экспертиза – давний и устоявшийся институт

процессуального законодательства России. В 1841 году Я.И. Баршев в работе «Основания уголовного судопроизводства с применением к российскому уголовному судопроизводству», комментируя изданный ранее, в 1832 г., Свод законов Российской империи, пишет об использовании в судопроизводстве «сведущих людей», то есть, по сути, не употребляя определения «судебная экспертиза», пишет о ней [2].

Оказывать практическую помощь, всесторонне и объективно оценивать документы финансово-хозяйственной деятельности предприятий, призваны эксперты – «сведущие люди», занимающиеся проведением бухгалтерских, налоговых и финансово-аналитических исследований.

Трудный путь прошел этот вид исследований, пока прочно не закрепился в криминалистической службе органов внутренних дел России.

Уже в первые годы существования советской власти органы расследования и суды широко использовали услуги экспертов-бухгалтеров при расследовании и рассмотрении уголовных и гражданских дел.

Первоначально процессуальные основы судебной экспертизы были определены Декретом о суде № 2. В ст. 13 Декрета указывалось: «При рассмотрении гражданских дел, требующих специальных познаний, судом, по собственному его усмотрению, могут быть приглашены сведущие лица в состав судебного присутствия с правом совещательного голоса» [5]. Позднее эти положения нашли отражение в инструкции Народного комиссариата юстиции (НКЮ) РСФСР от 23.07.1918 «Об организации и действии местных народных судов».

Роль экспертизы, порядок ее производства и процессуальное положение эксперта были четко определены Уголовно-процессуальным кодексом РСФСР, утвержденным ВЦИК 23.02.1923.

В статье 63 УПК РСФСР прямо указывалось, что «эксперты вызываются в случаях, когда при расследовании или рассмотрении дел необходимы специальные познания в науке, искусстве или ремесле», а статья 58 признавала заключение эксперта доказательством.

В соответствии с УПК РСФСР 1923 (как и на основании действующего УПК – статьи 70) для производства экспертизы следователь или суд вправе вызывать любое лицо, обладающее соответствующими познаниями, в данном случае – в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности, налогового учета.

В интересах высокого качества судебно – бухгалтерских экспертиз важно, чтобы они не проводились изолированно действующими специалистами, хотя бы и должной квалификации. Необходимо, чтобы производство экспертиз контролировалось, материалы экспертиз анализировались и обобщались, положительный опыт передавался другим экспертам-бухгалтерам. Высокое качество экспертиз не может быть обеспечено без овладения экспертом-бухгалтером основными юридическими знаниями.

Все эти обстоятельства привели к созданию специальных учреждений

судебно-бухгалтерской экспертизы, имеющих кадры квалифицированных специалистов-бухгалтеров.

Уже в 20-е годы создаются различные организации работников учета, одной из задач которых было производство судебно-бухгалтерских экспертиз.

В 1921 году в Петрограде при Северо-западной областной торговой палате был организован отдел счетно-финансовых экспертиз, преобразованный затем в Институт ответственных бухгалтеров.

В 1923 году в Москве, при Московском отделении Русского технического общества, был создан Отдел учета хозяйственной деятельности, который организовал в своем составе Бюро бухгалтерской экспертизы и консультаций, обслуживавшее, в частности, суды.

После слияния в 1925 году Отдела учета хозяйственной деятельности с вновь организованным Объединением работников учета при Московском губернском отделе профсоюза советских и торговых служащих производство бухгалтерских экспертиз перешло в ведение последнего. Аналогичные объединения работников учета были постепенно созданы и при других областных отделах этого профсоюза. Названные общественные организации работников учета сыграли весьма положительную роль в повышении качества судебно-бухгалтерских экспертиз и в подготовке квалифицированных кадров экспертов-бухгалтеров.

Наиболее важным шагом в организации судебно-бухгалтерских экспертизы явилось создание в 1925 году Института государственных бухгалтеров-экспертов при Народном комиссариате рабоче-крестьянской инспекции СССР с широкой сетью местных органов (республиканских, губернских, окружных и уездных).

18 мая 1925 г. Совет Народных Комиссаров СССР утвердил Положение об Институте государственных бухгалтеров-экспертов при Народном Комиссариате Рабоче-крестьянской Инспекции – ИГБЭ НК РКИ (далее – Положение об Институте). Это было воплощением мечты лучших наших бухгалтеров. То, что провалилось при царизме в 1889 г. и 1910 г., и то, что сейчас называется аудитом, стали называть бухгалтерской экспертизой. Бухгалтер-эксперт совсем не обязательно был судебным экспертом. Но, поскольку он принадлежал к учетной элите, только он мог выполнять согласно Положению функции судебного и/или административного эксперта. Однако функции его были шире: все предприятия и учреждения, обязанные публичной отчетностью, должны были пройти проверку эксперта (аудитора), без подписи которого отчет мог быть признан недействительным. Такие правила в сочетании со строгим отбором членства резко подняли авторитет нашей профессии, но породили внутрипрофессиональную зависть [3].

Согласно Положению об Институте, его сотрудникам принадлежало исключительное право по требованию государственных органов давать заключение по всем вопросам счетоводства и отчетности.

Эта норма, однако не получила практического применения, в частности

потому, что она противоречила процессуальному закону, согласно которому следователю и суду предоставлялось право назначать эксперта по своему выбору. Впрочем, спустя два года Московский губернский суд специальным циркуляром рекомендовал судебным и следственным органам вызывать бухгалтеров-экспертов из числа работников Института государственных бухгалтеров-экспертов.

Существенным недостатком организации Института государственных бухгалтеров-экспертов явилось то, что большинство сотрудников института состояло также на службе в других государственных и общественных организациях и работе в институте могло уделять весьма ограниченное время.

В 1930 году Институт государственных бухгалтеров-экспертов был упразднен, а его экспертные функции были переданы Всесоюзному обществу социалистического учета при ВЦСПС, организованному к этому времени на базе бывших объединений работников учета. Производством экспертиз, как в объединениях работников учета, так и во Всесоюзном обществе социалистического учета при ВЦСПС занимались специальные секторы судебно-бухгалтерских экспертиз в одной организации. Устранение существовавшего ранее параллелизма, оказали положительное влияние на качество судебно-бухгалтерских экспертиз, а также создали возможность подбора постоянных, освобожденных от иной работы кадров экспертов-бухгалтеров.

В связи с ликвидацией в 1936 году Всесоюзного общества социалистического учета при ВЦСПС, руководство судебно-бухгалтерской экспертизой в СССР было возложено на организованное при Прокуратуре СССР Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами в республиках, краях и областях. Кадры экспертов-бухгалтеров бывшего Всесоюзного общества социалистического учета при ВЦСПС перешли во вновь организованное Бюро и его филиалы.

Этим было положено начало существованию в СССР специализированной организации, занимающейся исключительно производством судебно-бухгалтерских экспертиз, обобщением опыта, разработкой методики экспертного исследования, а также повышением квалификации экспертов-бухгалтеров. К сожалению, организация эта существовала недолго. В 1937 году Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы было передано в ведение НКЮ СССР, а в 1938 году вообще ликвидировано.

Только в начале 1952 года в составе Министерства финансов СССР было сформировано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы с филиалами при министерствах финансов союзных и автономных республик, краевых и областных финансовых отделах, а также при Московском и Ленинградском городских финансовых управлениях.

В 1957 году Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Министерстве финансов СССР было ликвидировано, а его филиалы при

министерствах финансов союзных республик преобразованы в самостоятельные бюро государственной бухгалтерской экспертизы.

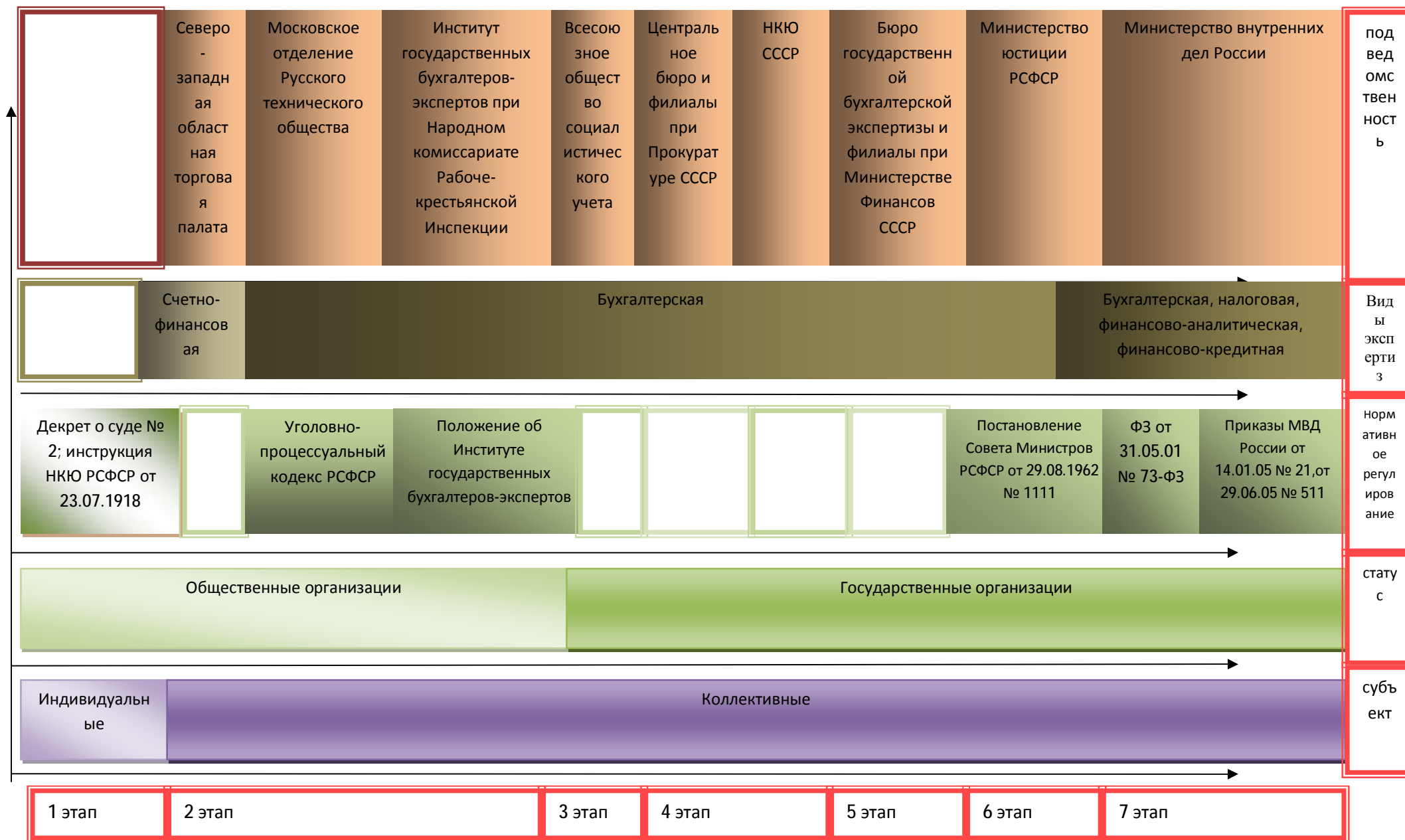
В 1962 году в нашей стране произошла значительная реорганизация учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы. В Российской Федерации в соответствии с постановлением Совета Министров РСФСР от 29.08.1962 г. № 1111 учреждения бухгалтерской экспертизы были выведены из подчинения Министерства финансов РСФСР и переданы в систему Министерства юстиции РСФСР.

В связи с возрастающей необходимостью «сопровождения» раскрытия и расследования преступлений в сфере экономики и преступлений против собственности, а также с невозможностью справляться с нарастающим потоком экспертиз сотрудникам учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы Министерства юстиции, с 1993 года в органах внутренних дел начали создаваться подразделения, занимающиеся проведением бухгалтерских исследований.

В 1981 г. о судебно-бухгалтерской экспертизе начинают говорить как о науке, «.....содержанием которой является исследование и разработка теоретических и практических вопросов, относящихся к применению бухгалтерского учета в следственной и судебной деятельности, установление научных основ методологии, организации и техники проведения документальной ревизии, инвентаризации и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе дознания, расследования и разрешения в суде дел о хищениях» [4].

В 1999 году распоряжением Начальника ГУВД Санкт-Петербурга и Ленинградской области в Экспертно-криминалистическом управлении была создана лаборатория судебно-бухгалтерских экспертиз.

Ретроспективный анализ экономической экспертизы представлен на рис. 1



**Рис. 1 Ретроспективный анализ**

На сегодняшний день, наряду с проведением традиционных исследований, таких, как выведение суммы недостачи, причины ее возникновения, определение суммы дохода, восстановление движения денежных средств по вкладам, экспертами проводятся такие исследования, в которых следует, кроме широко используемых методов, применять логический и математический анализ, алгоритмы для обработки информации. Специалистами подразделений органов внутренних дел, занимающихся производством экономических экспертиз, проводятся исследования по так называемым «финансовым пирамидам», «бизнес-клубам», в которых исследуются вопросы о возможности выплат процентов по привлеченным денежным средствам при условии имеющейся финансово-хозяйственной деятельности данного предприятия, проводится оценка инвестиционных программ.

Тенденциями, определяющими развитие судебно-экономической экспертизы в последние годы, являются непрерывное расширение фронта научных исследований, разработка новой и совершенствование старой методики экспертных исследований, появление новых способов и приемов исследований, обусловленных внедрением средств механизации в бухгалтерский учет.

Задачи, стоящие перед экспертами требуют постоянного повышения уровня знаний, обучения новым приемам и способам, изучения новых законодательных актов, изменений нормативно-правовой базы.

Согласно приложению № 1 к приказу МВД России от 14.01.2005 № 21 [6], в экспертно-криминалистических центрах проводятся такие виды экспертиз как бухгалтерская, предметом которой является исследование содержания записей бухгалтерского учета, налоговая – для исследования исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов, финансово-аналитическая в рамках которой проводится исследование финансового состояния и финансово-кредитная для исследования соблюдения принципов кредитования.

На основе анализа нормативной базы, научной литературы автором определены этапы становления экономической экспертизы в России. В результате проведенного исследования весь период становления экономической экспертизы можно условно разделить на семь этапов:

— **Первый этап «формирование» с 1918 года по 1921 год.** В данный период производство экспертиз осуществлялось лицами, имеющими знания в области бухгалтерского учета. Статус лиц, занимающихся производством экспертиз, можно было определить как общественный. Первоначально процессуальные основы судебной экспертизы были определены Декретом о суде № 2. В ст. 13 Декрета указывалось: «При рассмотрении гражданских дел, требующих специальных познаний, судом, по собственному его усмотрению, могут быть приглашены сведущие лица в состав судебного присутствия с правом совещательного голоса» [5]. Позднее эти положения нашли отражение в инструкции Народного комиссариата юстиции (НКЮ) РСФСР от 23.07.1918 «Об организации и действии местных народных судов»;

— **Второй этап «специализация» с 1921 года по 1925 год.** Проведением экспертных исследований занимались члены общественных организаций, прикрепленных к разным организациям. Так, например, в Петрограде - при Северо-западной областной торговой палате был организован отдел счетно-финансовых экспертиз, преобразованный затем в Институт ответственных бухгалтеров, в Москве – при Московском отделении Русского технического общества, был создан Отдел учета хозяйственной деятельности, который организовал в своем составе Бюро бухгалтерской экспертизы и консультаций, обслуживавшее, в частности, суды. Впервые был определен вид экспертизы – счетно-финансовая;

— **Третий этап «государственный» с 1925 года по 1936 год.** Наиболее важным шагом в организации судебно-бухгалтерских экспертизы явилось создание в 1925 году Института государственных бухгалтеров-экспертов при Народном комиссариате рабоче-крестьянской инспекции



СССР с широкой сетью местных органов (республиканских, губернских, окружных и уездных). В 1930 году Институт государственных бухгалтеров-экспертов был упразднен, а его экспертные функции были переданы Всесоюзному обществу социалистического учета при ВЦСПС, организованному к этому времени на базе бывших объединений работников учета. Производством экспертиз, как в объединениях работников учета, так и во Всесоюзном обществе социалистического учета при ВЦСПС занимались специальные секторы судебно-бухгалтерских экспертиз в одной организации вид экспертизы - бухгалтерская;

— **Четвертый этап «специализированная организация» с 1936 года по 1952 год.** Впервые руководство судебно-бухгалтерской экспертизой в СССР было возложено на организованное при Прокуратуре СССР Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами в республиках, краях и областях. Кадры экспертов-бухгалтеров бывшего Всесоюзного общества социалистического учета при ВЦСПС перешли во вновь организованное Бюро и его филиалы. Этим было положено начало существованию в СССР специализированной организации, занимающейся исключительно производством судебно-бухгалтерских экспертиз, обобщением опыта, разработкой методики экспертного исследования, а также повышением квалификации экспертов-бухгалтеров.;

— **Пятый этап «министерство финансов» с 1952 года по 1962 год.** В составе Министерства финансов СССР было сформировано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы с филиалами при министерствах финансов союзных и автономных республик, краевых и областных финансовых отделах, а также при Московском и Ленинградском городских финансовых управлениях;

— **Шестой этап «министерство юстиции» с 1962 по 1993 год.** В 1962 году в нашей стране произошла значительная реорганизация учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы. В Российской Федерации в соответствии с постановлением Совета Министров РСФСР от 29.08.1962 г. № 1111

учреждения бухгалтерской экспертизы были выведены из подчинения Министерства финансов РСФСР и переданы в систему Министерства юстиции РСФСР;

— **Седьмой этап «министерство внутренних дел» с 1993 года.** В связи с возрастающей необходимостью «сопровождения» раскрытия и расследования преступлений в сфере экономики и преступлений против собственности, а также с невозможностью справляться с нарастающим потоком экспертиз сотрудникам учреждений судебно-бухгалтерской экспертизы Министерства юстиции, с 1993 года в органах внутренних дел начали создаваться подразделения, занимающиеся проведением бухгалтерских исследований. В настоящее время в органах внутренних дел проводятся бухгалтерские, налоговые, финансово-аналитические и финансово-кредитные экономические экспертизы.

Таким образом, на основе ретроспективного анализа было выявлена следующая тенденция развития и становления института экономической экспертизы в России:

— В организационно-субъектном аспекте - от проведения экономических экспертиз частными лицами, владеющими знаниями в области бухгалтерского учета к организациям; от общественной формы к государственной; первоначально экспертиза была создана при Прокуратуре СССР, затем переведена в состав Министерства финансов СССР и в 1962 году в систему Министерства юстиции РСФСР. С 1993 года в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел.

— В организационно-функциональном аспекте – от счетно-финансовой до бухгалтерской. В настоящее время видами экономической экспертизы, осуществляемыми подразделениями органов внутренних дел являются бухгалтерская, налоговая, финансово-аналитическая, финансово-кредитная.

Данные тенденции обусловлены тем, что криминальные явления в сфере экономики, как правило, совершаются путем использования различных

хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний из различных экономических наук. Сталкиваясь с необходимостью исследовать какие-либо хозяйственные операции или экономические показатели, следователь и суд зачастую прибегают к помощи экспертов-экономистов, которые, являясь универсальными специалистами, могут ответить на вопросы, применяя комплекс различных видов экономических знаний. В этих условиях одним из направлений в деятельности экспертных служб становится не только выявление, но и прогноз криминально значимых экономических ситуаций, сопутствующих экономической деятельностью хозяйствующих субъектов и представляющих угрозу экономической безопасности государства.

#### ***Список литературы:***

1. Аверьянова Т.В. Этапы развития судебной экспертизы // Эксперт-криминалист, 2008. № 1. С. 8-12.
2. Баршев Я.И. Основания уголовного судопроизводства с применением к российскому уголовному судопроизводству. М.: ЛексЭст, 2001. С. 53, 106-108.
3. Соколов Я.В., Бычкова С.М. Бухгалтерский учет, аудит и судебная бухгалтерия // Аудиторские ведомости, 2000. № 4.
4. Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юридическая литература, 1981.
5. Декреты Советской власти. Т. I. М.: Гос. изд-во политической литературы, 1957. С. 469.
6. Приказ МВД РФ от 14.01.2005 № 21 (ред. от 28.12.2006) «Об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки» (вместе с «Положением об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки», «Положением о Центральной экспертно-квалификационной комиссии Министерства внутренних дел Российской Федерации») // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти, № 10, 07.03.2005.