

Методика финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств

Д. Д. Зубков

аспирант кафедры судебной экспертизы юридического факультета
Национального исследовательского Нижегородского государственного
университета им. Н. И. Лобачевского.

Адрес: ФГАОУ ВО «Национальный исследовательский Нижегородский государственный
университет им. Н. И. Лобачевского», 603950, Н. Новгород, проспект Гагарина, 23.

E-mail: sudexpert2011@mail.ru

The Methodology of Financial Feasibility Study Commissioned for Misappropriation of State Funds

D. D. Zubkov

Post-Graduate Student of the Department of Forensic Science of the Faculty of Law of National Research
Nizhny Novgorod State University N. I. Lobachevsky.

Address: National Research Nizhny Novgorod State University N. I. Lobachevsky,
23 Gagarin Avenue, N. Novgorod, 603950, Russian Federation

E-mail: sudexpert2011@mail.ru

Аннотация

В современных условиях законность в финансово-бюджетной сфере государства является одним из главных принципов его существования, поскольку состояние государственных бюджетных средств оказывает важнейшее влияние на стабильность государства и общества. Злоупотребления должностных лиц организаций – бюджетополучателей в процессе исполнения бюджета не только наносят экономический ущерб государству и обществу, но и влияют на формирование отрицательного отношения общественности к государственным органам. Анализ практики ревизионных органов, органов предварительного расследования показывает, что одним из наиболее распространенных нарушений в бюджетной сфере является нецелевое расходование бюджетных средств, за совершение которого предусмотрена уголовная ответственность. Специфический механизм совершения данного преступления обуславливает необходимость применения специальных экономических знаний, в частности в форме судебно-экспертного исследования, с целью его выявления, расследования и предупреждения. В статье исследуются проблемные вопросы экспертного исследования по уголовным делам, связанным с нецелевым расходованием бюджетных средств. С учетом теоретических положений и практического опыта в данной сфере предложена методика экспертного исследования, назначаемого по уголовным делам, возбужденным по статье 285.1 Уголовного Кодекса Российской Федерации.

Ключевые слова: нецелевое расходование бюджетных средств, финансово-экономическая экспертиза, специальные экономические знания, методика судебно-экспертного исследования.

Abstract

In modern conditions, the rule of law in the financial and budgetary sphere of the state is one of the main principles of its existence, since the state of state budgetary funds has a major impact on the stability of the state and society. Abuses of officials of organizations – budget recipients in the process of budget execution not only cause economic damage to the state and society, but also affect the formation of negative public attitudes towards government bodies. An analysis of the practice of the audit bodies, as well as the preliminary investigation bodies shows that one of the most common violations in the budget sphere is the misuse of budget funds, for the commission of which criminal liability is provided for by law. A specific mechanism for the commission of this crime necessitates the use of special economic knowledge, in particular in the form of forensic research, in order to identify, investigate and prevent it. The article examines the problematic issues of forensic study in criminal cases related to the misappropriation of state funds. Taking into account the theoretical provisions and practical experience in this area, a methodology for expert research appointed in criminal cases instituted under the Art. 285.1 of the Criminal Code of the Russian Federation.

Keywords: misappropriation of state funds, financial feasibility study, special economic knowledge, forensic research methodology.

Сопоставление практики ревизионных органов¹, статистики органов предварительного расследования и судов показывает, что, несмотря на широкую распространенность нецелевого расходования бюджетных средств, раскрытие и расследование данного преступления сопряжено с рядом трудностей и особенностями его совершения.

Сложность в выявлении, раскрытии и расследовании нецелевого расходования бюджетных средств обусловлена необходимостью исследования данного деяния не только с использованием знаний в области уголовного права, но и знаний в области иных отраслей права Российской Федерации (в частности, бюджетного), экономике и бюджетном учете, которые в науке традиционно относят к сфере специальных знаний.

Вышеизложенное обуславливает необходимость совершенствования механизма использования специальных экономических знаний в сфере раскрытия и расследования нецелевого расходования бюджетных средств.

Одно из направлений такого совершенствования – создание единых унифицированных методик судебно-экспертного исследования, назначаемого по данной категории преступлений в связи с тем, что это позволяет оптимизировать деятельность судебного эксперта при производстве экспертизы и, таким образом, более оперативно решать задачи, правильное разрешение которых необходимо для расследования и раскрытия нецелевого расходования бюджетных средств.

Подходя к вопросу определения методики финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, следует отметить, что на данный момент отсутствуют единые стандартизированные методики для всех родов судебно-экономических экспертиз. Это объясняется тем, что механизм экономических преступлений постоянно видоизменяется в связи с различными обстоятельствами, к которым, в частности, относятся интеллектуальный уровень субъектов преступления, усложнение схем преступления, включающих использование сети Интернет. Кроме того, значительную роль в отсутствии стандартизированных методик играет описанная выше проблема неоднозначного подхода к классификации судебно-экономических экспертиз.

При создании типовой методики данной экспертизы необходимо обратиться к положениям науки общей теории судебной экспертизы.

Типовая методика решает конкретные экспертные задачи в рамках данного рода экспертизы. Как отмечают Т. В. Аверьянова [1] и Е. Р. Россинская [5], в структуру типовой экспертной методики входят объекты, типичные для данной экспертизы; средства и методы исследования (последовательность и условия применения методов и средств); описание возможных результатов применения методов и средств с точки зрения их влияния на решение экспертной задачи.

Исходя из этого представляется, что в случае разработки методики финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, следует прежде всего определить типовую методику такого судебно-экспертного исследования, для разработки которой необходимо обратиться к материалам экспертной практики и научно обоснованным предложениям таких ученых, как И. А. Никифорова [2], Е. Р. Россинская [3].

Проанализировав вышеизложенное, мы полагаем, что в структуре методики финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, необходимо выделить прежде всего следующие структурные единицы: экспертную задачу; объекты исследования; сущность методики (под которой понимается принцип решения экспертных задач); совокупность признаков, характеризующих объект; последовательность действий эксперта; формулирование выводов эксперта.

Экспертная задача

Экспертная задача – это экспертная деятельность, направленная на преобразование потенциальной доказательственной информации, содержащейся в представленных на экспертизу в качестве исходных данных материалов дела, в актуальную доказательственную информацию, которая может быть использована для правильного решения дела.

Исходя из характера основных целей экспертного исследования все экспертные задачи можно классифицировать на идентификационные и диагностические. Идентификационные задачи

¹ См.: Акт выездной ревизии контрольно-ревизионного управления Федерального казначейства № 42-55-11/45 П от 23 ноября 2016; URL: <https://roskazna.ru>.

направлены на «установление единичного конкретного тождества объекта»¹, а диагностические связаны с «определением природы, свойств и состояний объекта (простые), их изменениями, произошедшими в результате совершения преступления, установлением механизма события (сложные)»².

При проведении финансово-экономической судебной экспертизы, назначаемой в процессе расследования нецелевого расходования бюджетных средств, задачей является установление обоснованности представления и соответствия направления расходования средств их целевому назначению, факта совершения расчетно-платежной опе-

рации, нарушающей финансовую дисциплину. Исходя из этого можно сделать вывод о том, что в рамках данной экспертизы решается сложная диагностическая экспертная задача.

Объекты исследования

Согласно Р. С. Белкину, под объектом экспертного исследования следует понимать «материальный объект, содержащий информацию, необходимую для решения экспертной задачи»³.

Обобщая материалы судебно-экспертной практики, мы приходим к выводу, что при производстве финансово-экономической экспертизы по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств можно выделить следующие объекты исследования (табл. 1).

Таблица 1

Объекты судебно-экспертного исследования, назначаемого по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств

Группа объектов	Объекты
Документы, служащие правовым основанием предоставления бюджетных средств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Расходные расписания (распоряжение главного распорядителя (распорядителя) бюджетных средств о доведении лимитов бюджетных обязательств). 2. Казначейские уведомления (документы, содержащие информацию об объеме бюджетных ассигнований, лимитов бюджетных обязательств, формируемых исходя из сводной бюджетной росписи, бюджетной росписи). 3. Бюджетные росписи и сводные бюджетные росписи. 4. Бюджетные сметы казенных учреждений. 5. Уведомления о доведении лимитов бюджетных обязательств с детализацией по КБК. 6. Иные документы
Договоры на поставку товаров, выполнение работ, оказание услуг, оформляемые в пределах принятых организацией-бюджетополучателем лимитов бюджетных обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Государственные или муниципальные контракты на поставку товаров для государственных или муниципальных нужд. 2. Государственные или муниципальные контракты на выполнение подрядных работ для государственных или муниципальных нужд. 3. Иные документы
Первичные документы, составляемые в зависимости от характера той или иной сделки, заключенной в пределах лимитов бюджетных обязательств	<ol style="list-style-type: none"> 1. Товарно-транспортные накладные. 2. Акты приемки-передачи. 3. Акты выполненных работ. 4. Акты оказанных услуг. 5. Платежные поручения. 6. Заявки на кассовый расход; 7. Расходные кассовые ордера. 8. Иные документы
Выписки из лицевых счетов получателей бюджетных средств, открытых в Федеральном казначействе или финансовом органе субъекта РФ (муниципального образования)	<ol style="list-style-type: none"> 1. Выписки из лицевых счетов получателей бюджетных средств, открытых в Федеральном казначействе. 2. Выписки из лицевых счетов получателей бюджетных средств, открытых в финансовом органе субъекта РФ. 3. Выписки из лицевых счетов получателей бюджетных средств, открытых в финансовом органе муниципального образования
Регистры бухгалтерского (бюджетного) учета	<ol style="list-style-type: none"> 1. Главная Книга. 2. Регистры по счетам учета денежных средств организации (синтетический код 201 и 202). 3. Регистры по счетам учета принятых обязательств (синтетический код 302); 4. Регистры по счетам учета санкционирования расходов (синтетический код 500). 5. Иные регистры
Отчетность об исполнении бюджета	<ol style="list-style-type: none"> 1. Отчет об исполнении бюджета соответствующего уровня. 2. Иные документы, предусмотренные бюджетным законодательством
Акты ревизионных и иных проверок с приложенными к ним документами.	<ol style="list-style-type: none"> 1. Акты ревизии, содержащие сведения о наличии (отсутствии) нецелевого использования (расходования) бюджетных средств. 2. Заключение экспертов иных специальностей (например, составленное по результатам технико-криминалистической экспертизы документов), содержащие выводы, свидетельствующие о наличии материального подлога в представленных на исследование указанных выше документов

¹ Белкин Р. С. Курс криминалистики : учебное пособие. – М. : ЮНИТИ-ДАНА : Закон и право, 2001. – С. 205.

² Там же. – С. 261.

³ Там же. – С. 521.

Сущность методики

Сущность методики судебно-экспертного исследования, назначаемого по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, заключается в установлении обоснованности представления и соответствия направления расходования средств их целевому назначению путем применения соответствующих методов судебно-экспертного исследования.

Под методом в широком смысле слова понимается способ познания действительности, изучения явлений природы или общественной жизни.

Все методы практической судебно-экспертной деятельности в контексте науки общей теории судебной экспертизы принято классифицировать на всеобщий диалектический метод и базирующиеся на нем приемы и методы логического мышления (такие, как анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, абстрагирование и т. д.), а также законы формальной логики, общенаучные методы (в структуре которых выделяют методы наблюдения, описания, сравнения, эксперимента, моделирования, математические и кибернетические методы) и специальные методы.

Таковыми авторами, как Е. С. Дубонос¹, В. А. Тимченко, О. Д. Соловьев, А. Н. Мамкин², в числе специальных методов, применяемых в процессе производства как судебно-бухгалтерских,

так и финансово-экономических экспертиз, выделяются две основные структурные единицы: расчетно-аналитические методы и методы документальной проверки.

К первой группе методов относят методы экономического (в том числе финансового) анализа и экономико-криминалистического анализа.

Среди методов экономико-криминалистического анализа особое внимание следует уделить методу стереотипов, сущность которого заключается в разработке типовой модели противоправной деятельности и закономерностей отражения признаков этой деятельности в экономической информации. На основании данной типовой модели эксперт из всего массива экономической информации выделяет ту, которую в первую очередь необходимо исследовать для решения конкретной экспертной задачи. Данный метод может быть использован экспертом в процессе судебно-экспертного исследования, назначаемого по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств.

Ко второй группе методов относятся методы формальной, арифметической, нормативной и встречной проверки, а также метод взаимного контроля. Данная группа методов может быть широко применена в рамках решения обозначенной экспертной задачи. Для наглядности в табл. 2 отражено содержание каждого метода из обозначенной группы.

Таблица 2

Характеристика методов документальной проверки

Наименование метода	Содержание
Метод формальной проверки	Внешний осмотр документа, при котором анализируется соблюдение установленной формы документа и его реквизитов
Метод арифметической проверки	Сопоставление количественных характеристик взаимосвязанных реквизитов одного и того же документа
Метод нормативной проверки	Сопоставление содержащейся в документе информации о хозяйственной операции с действующими нормами, правилами и инструкциями
Метод встречной проверки	Изучение содержания различных экземпляров одного и того же документа
Метод взаимного контроля	Сопоставление различных документов, прямо или косвенно отражающих одну и ту же хозяйственную операцию

Характер экспертной задачи судебного финансово-экономического экспертного исследования, назначаемого по делам о нецелевом расхо-

довании бюджетных средств, предполагает решение ряда подзадач путем применения указанных методов (табл. 3).

¹ См.: Дубонос Е. С. Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для академического бакалавриата. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2019.

² См.: Мамкин А. Н., Соловьев О. Д., Тимченко В. А. Финансово-экономическая экспертиза: методика исследования бухгалтерской отчетности : учебное пособие. – Н. Новгород : Изд-во Нижегородского государственного университета, 2016.

Таблица 3

**Характеристика подзадач судебно-экспертного исследования, назначаемого по делам
о нецелевом расходовании бюджетных средств**

Наименование подзадачи	Принцип решения
Установление обоснованности предоставления бюджетных средств, их целевого характера и размера	Данная подзадача решается путем применения методов формальной, нормативной и арифметической проверки каждого документа, служащего правовым основанием предоставления бюджетных средств (закона (решения) о бюджете, расходного расписания, казначейских уведомлений, бюджетных смет и т. д.). Кроме того, для решения указанной подзадачи также следует применить метод взаимного контроля путем сопоставления различных документов, служащих основанием предоставления одних и тех же бюджетных средств (например, казначейские уведомления и бюджетные росписи)
Установление соответствия направления расходования бюджетных средств их целевому назначению	Для решения указанной подзадачи целесообразно в первую очередь применять методы исследования различных документов, таких как метод встречной проверки и метод взаимного контроля. В рамках решения данной подзадачи во взаимосвязи анализируются документы, служащие основанием предоставления бюджетных средств, договоры, которыми оформляются заключение сделок организацией – бюджетополучателем с контрагентами, первичные и сводные бухгалтерские документы, а также регистры бюджетного учета
Третья подзадача носит факультативный характер и заключается в установлении обоснованности и полноты исследования, отраженного в акте ревизии, выявлении наличия либо отсутствия противоречий в акте ревизии	В целях решения данной подзадачи эксперт анализирует акт ревизии, представленный на исследование, и сопоставляет информацию, отраженную в нем, с собственными результатами, полученными вследствие решения двух первых подзадач

**Совокупность признаков,
характеризующих объект**

Признаки, характеризующие объекты исследования и свидетельствующие о наличии нецелевого расходования бюджетных средств, проявляются в виде несоответствий между содержанием документов, выступающих в качестве объектов исследования.

Данные несоответствия в системе экономической информации носят различный характер и зависят от способов совершения нецелевого расходования бюджетных средств. Так, например, при расходовании бюджетных средств на финансирование тех объектов, по которым финансирование не предусмотрено, возникнут несоответствия между документами, служащими основанием предоставления бюджетных средств, первичными документами, договорами, заключенными организацией-бюджетополучателем, и данными бухгалтерского (бюджетного) учета.

Последовательность действий эксперта

Экспертное исследование представляет собой стадийное, поступательное исследование объекта с целью решения экспертной задачи. В структуре данного процесса выделяют следующие последовательные и взаимосвязанные стадии: предварительное исследование, отдельное исследование, сравнительное исследование, стадия обобщения результатов исследования и формулирования выводов.

1. Предварительное исследование. На данной стадии эксперт знакомится с постановлением о назначении экспертизы, уясняет экспертную задачу, проводит внешний осмотр объектов, решает вопрос о достаточности представленных материалов, выдвигает экспертные версии и намечает план экспертного исследования. Данная стадия в процессе судебно-экспертного исследования, назначаемого по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, не имеет каких-либо специфических особенностей.

2. Отдельное исследование. В процессе производства финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, на данной стадии реализуется решение первой экспертной подзадачи, связанной с установлением обоснованности предоставления бюджетных средств, их целевого характера и размера. На основании решения данной подзадачи экспертом формируется модель механизма целевого использования бюджетных средств, т. е. определяется, каким образом предоставленные бюджетные средства должны быть израсходованы в соответствии с документом, служащим правовым основанием предоставления бюджетных средств.

3. Сравнительное исследование. Данная стадия предполагает решение второй экспертной подзадачи путем сопоставления следствий из модели, полученной экспертом на стадии отдель-

ного исследования, с фактическими данными, содержащимися в объектах, представленных на исследование. Таким образом, эксперт сопоставляет полученные им на предыдущей стадии сведения о надлежащем использовании бюджетных средств с данными документов, представленных на экспертизу, в которых отражена информация об их фактическом использовании. Кроме того, на данной стадии также решается третья экспертная подзадача, связанная с установлением обоснованности и полноты акта ревизии путем сопоставления информации, отраженной в данном акте, с информацией, полученной экспертом при решении двух предыдущих подзадач.

4. На стадии оценки результатов исследования эксперт оценивает свое исследование с точки зрения объективности, полноты и всесторонности.

Формулирование выводов эксперта

В случае выявления противоречий на основании проведенного экспертного исследования в системе экономической информации, свидетельствующих о факте нецелевого расходования бюджетных средств, эксперт делает вывод о том, что бюджетные средства, предоставленные организации-бюджетополучателю были израсходованы на

цели иные, не предусмотренные соответствующим документом, служащим правовым основанием предоставления бюджетных средств. В случае отсутствия указанных противоречий экспертом делается вывод о том, что бюджетные средства были израсходованы в соответствии с документом, служащим правовым основанием предоставления бюджетных средств.

При наличии перед экспертом вопросов о полноте и обоснованности проведенной ревизии в случае выявления противоречий в выводах ревизора, отраженных в акте ревизии, экспертом делается вывод о характере и сущности данных противоречий. Кроме того, в случае выявления неполноты и необоснованности проведенной ревизии эксперт также указывает причины, повлиявшие на вывод ревизора.

Предложенная типовая методика финансово-экономической экспертизы, назначаемой по делам о нецелевом расходовании бюджетных средств, является результатом исследования научной литературы, а также экспертной практики, однако она требует дальнейшей теоретической разработки и практической апробации в судебно-экспертных учреждениях.

Список литературы

1. *Аверьянова Т. В.* Судебная экспертиза: курс общей теории : монография. – М. : Юр.Норма : Инфра-М, 2015.
2. *Никифорова И. А.* Расследование нецелевого расходования бюджетных средств : дис. ... канд. юрид. наук. – Тула, 2016.
3. *Россинская Е. Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе : монография. – 4-е изд., доп. – М. : Норма, 2019.