

Экспертные ошибки в судебной бухгалтерской экспертизе в условиях цифровизации

Аннотация. Статья посвящена исследованию экспертных ошибок при производстве судебной бухгалтерской экспертизы в условиях цифровизации, при этом обозначены типовые ошибки, обращается внимание на механизмы их возникновения, а также превентивные меры. Описаны экспертные ошибки, связанные с использованием программных комплексов для осуществления расчетов, группировки, анализа и синтеза данных, а также внедрением в экспертную практику инструментов на основе технологий искусственного интеллекта. Определена необходимость в более качественной идентификации источников данных, алгоритме сбора, передачи и хранения информации, обеспечивающем ее сохранность и неизменность. Обоснована востребованность формирования у эксперта-бухгалтера междисциплинарных компетенций. Сделан вывод о необходимости разработки единого методического подхода к производству судебной бухгалтерской экспертизы применительно к цифровым объектам исследования.

Ключевые слова: судебная экспертиза, судебный эксперт, цифровизация, ошибка эксперта, судебная бухгалтерская экспертиза



Анна Олеговна ТАРАКАНОВА,
аспирант кафедры
судебных экспертиз
Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА)
anya.tarakanova@bk.ru
125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

DOI: 10.17803/2311-5998.2026.140.4.175-181

Anna O. TARAKANOVA,

Postgraduate student of the Forensic Expertise's Department
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL)
anya.tarakanova@bk.ru

9, ul. Sadovaya-Kudrinskaya, Moscow, Russia, 125993

Expert Errors in Forensic Accounting in the Context of Digitalization

Abstract. This article examines expert errors in forensic accounting examinations in the context of digitalization. It identifies typical errors in forensic accounting examinations in the context of digitalization, highlighting the mechanisms by which they occur and recommending preventative measures. It describes expert errors associated with the use of software packages for calculations, grouping, analysis, and synthesis of data, as well as the introduction of artificial intelligence tools into forensic practice. The need for improved data source identification and an algorithm for collecting, transmitting, and storing information that ensures its integrity and immutability is identified. The need for developing interdisciplinary competencies in forensic accountants is substantiated. It is concluded that a unified methodological approach to forensic accounting examinations with regard to digital objects of study is necessary.

© Тараканова А. О., 2026

Keywords: *forensic examination, forensic expert, digitalization expert's mistake, forensic accounting*

Трансформация судебно-экспертной деятельности в рамках цифровизации общественных отношений обусловила актуализацию как теоретических, так и практических проблем производства судебных экспертиз. До недавнего времени эксперт осуществлял работу преимущественно с бумажными первичными учетными документами, регистрами бухгалтерского учета и печатными формами отчетности.

На сегодняшний день все чаще объектом исследования судебной бухгалтерской экспертизы являются не документы в традиционном понимании, а данные и метаданные, сформированные различными учетными системами: платформой «1С: Предприятие» (представлена множеством конфигураций, с возможностью модификации в значительной степени и адаптации для потребностей конкретной организации), ERP-системами (например, САП), каналами операторов электронного документооборота (Контур.Диадок, СБИС и др.), технологией открытого банкинга (Open API). Помимо использования стандартных покупных бухгалтерских ПО, организации могут разрабатывать программное обеспечение своими силами.

Вследствие переориентации внимания на исследование цифровых следов существенные преобразования претерпевает и методика производства судебной бухгалтерской экспертизы. Появляется необходимость в более качественной идентификации источников данных, алгоритме сбора, передачи и хранения информации, обеспечивающем ее сохранность и неизменность (хеширование, контрольные суммы). Помимо определения экономического смысла операций, а также их отражения в учете эксперт-бухгалтер устанавливает корректность оформления электронных документов, сопоставляет сведения из различных учетных систем, имеющих, как отмечалось ранее, множество качественных особенностей. Рост аналитических возможностей при производстве судебной бухгалтерской экспертизы влечет повышение требований к определению содержания и последовательности действий эксперта: используемым программным средствам, алгоритмам обработки информации с целью обеспечения воспроизводимости результатов экспертного исследования.

Глобальная цифровизация влияет не только на инструменты и методы исследования, но и на сущность профессиональной деятельности судебных экспертов. Прослеживается снижение требований к техническим учетным навыкам и повышение к аналитическим и цифровым компетенциям.

Таким образом, следствием совершенствования технологий сбора, передачи и хранения учетной информации является переосмысление объектов, методов исследования, а также компетенций эксперта. Поскольку, как справедливо отмечали Е. Р. Россинская и А. И. Семикаленова, «процессы цифровизации в раскрытии и расследовании преступлений проявляются через широкое использование цифровых средств фиксации, сохранения, автоматизированной обработки и исследования доказательственной и ориентирующей информации, а также

через новые виды криминалистически значимой информации, фиксируемой на компьютерных носителях»¹.

Полагаем, что необходимо выделить типовые ошибки судебной бухгалтерской экспертизы в условиях цифровизации, обратить внимание на механизмы их возникновения, а также обозначить комплекс превентивных мер.

В связи с тем, что эксперт исследует операции хозяйственной деятельности организаций, нашедшие свое отражение в том числе в учетных системах, следует разграничивать ошибки в исходных данных, объектах исследования и ошибки эксперта согласно определению судебной экспертологии.

Экспертная ошибка совершается при условии, что эксперт действовал добросовестно и она представляет собой непреднамеренное ошибочное суждение при проведении исследования, выразившееся в неправильном установлении, оценке или интерпретации фактических данных либо в нарушении процессуальных, логических или методических аспектов производства судебной экспертизы. По своей природе экспертные ошибки могут быть разделены на три класса²: ошибки процессуального характера, гносеологические ошибки, деятельностьные (операционные) ошибки³.

Ошибки в исходных данных, возникающие при ведении учета бухгалтером, иным лицом, уполномоченным на ведение бухгалтерского учета, а вследствие их искажения выявленные в бухгалтерских регистрах, первичных учетных документах (актах об оказании услуг) и иных документах (договорах, счетах-фактурах), которые были сформированы в учетной системе, непосредственно оказывают влияние на выводы эксперта, но не классифицируются в качестве экспертной ошибки. Эксперт не осуществляет проверку ведения бухгалтерского учета, а отвечает на конкретно поставленные перед ним вопросы следствием или судом. В свою очередь, при обнаружении экспертом недостатков в объектах исследования, таких как неполнота (часть необходимых документов не представлена), противоречивость (расхождения между первичными учетными документами и регистрами бухгалтерского учета), несоответствие формы документов (при предъявлении законодательством требований к оформлению), невозможность надежной верификации (например, проверки действия сертификата электронной подписи) эксперт обязан описать и обозначить их влияние на результаты проведенного исследования.

Часто встречающейся ошибкой является передача эксперту файла (копии) информационной базы «1С: Предприятие», а также аналогичной выгрузки данных из SAP ERP. Проведение экспертного исследования с использованием регистров в формате файлов с расширением .docx, .xlsx значительно облегчает процесс

¹ *Россинская Е. Р., Семикаленова А. И.* Основы учения о криминалистическом исследовании компьютерных средств и систем как часть теории информационно-компьютерного обеспечения криминалистической деятельности // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. 2020. № 3. С. 745.

² *Белкин Р. С.* Курс криминалистики : учебное пособие для вузов по юридическим специальностям. 3-е изд., доп. М. : Юнити-Дана ; Закон и право, 2001. С. 471.

³ Судебная экспертиза: типичные ошибки : монография / под ред. Е. Р. Россинской. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Проспект, 2024. С. 11.



анализа, так как эксперт получает возможность автоматизировать процесс обработки учетных данных. Однако исследование информационной базы учетной системы экспертом, не обладающим специальными техническими знаниями в области компьютерных технологий, администрирования баз данных и программного обеспечения, не может в полной мере гарантировать сохранность и неизменность содержащихся в ней данных.

Отсутствие у эксперта соответствующих компетенций создает риск непреднамеренного внесения изменений в базу данных, нарушения связей между введенными в учете операциями, а также искажения или утраты метаданных, фиксирующих хронологию и пользователя учетной системы, вносившего бухгалтерские записи. С другой стороны, эксперт, не владеющий навыками работы с учетными системами, лишен возможности достоверно установить, подвергались ли исследуемые выгрузки (копии информационной базы) модификации до начала проведения исследования, выявить следы постороннего вмешательства. Обязательным условием для использования экспертом данных учетной системы в исследовании является предварительное проведение компьютерно-технической экспертизы⁴.

Учетные системы типа «1С: Предприятие» и их аналоги характеризуются ступенчатой структурой представления данных: единичные операции по отражению информации из первичного учетного документа объединяются по бухгалтерским регистрам, накапливающим и систематизирующим сведения, которые, в свою очередь, формируют отчетность. Один и тот же факт хозяйственной жизни отражается на каждом уровне учетной системы с разной степенью детализации, что создает предпосылки для расхождений при использовании данных только одного уровня. При работе эксперта с учетными системами исследование не должно ограничиваться изучением итоговых отчетов без верификации параметров его формирования (по организации, виду отчетности, периоду составления и др.) и установления соответствия данных регистров бухгалтерского учета первичным учетным документам.

Типичной экспертной ошибкой является получение объектов исследования в электронном виде без описания процедуры их изъятия и исходных метаданных. Например, в перечне объектов, представленных эксперту на исследование, есть таблица (регистр бухгалтерского учета), сформированная в учетной системе и выгруженная в формате файла с расширением .xlsx, но отсутствуют сведения, каким лицом, в какой информационной базе она была сформирована, по какой организации, за какой период, какова хеш-сумма выгруженного файла. При отсутствии у эксперта данных, позволяющих идентифицировать файл, не представляется возможным достоверно установить, что исследуемый объект соответствует исходному, констатировать неизменность файла в период с момента выгрузки до начала экспертного исследования.

При представлении эксперту на исследование скриншотов проводок, бухгалтерских регистров (например, оборотно-сальдовой ведомости по счету) из учетной системы также необходимо проверять дату и время изготовления, пользователя, сделавшего снимок с экрана, идентификаторы организации в учетной системе

⁴ Судебная экспертиза: типичные ошибки. С. 67.

(наименование, ИНН, КПП), параметры сформированного отчета, результат обработки данных хеш-функцией, поскольку при отсутствии данных сведений также не представляется возможным подтвердить отсутствие внесения изменений, воспроизвести полученные показатели, сформировав аналогичный отчет. Немаловажно, что скриншот является производным объектом и требует сопоставления данных с исходным (первоначальным) объектом исследования.

Аналогично неверно проводить исследование исключительно воспроизведенных копий, например платежных документов, без проведения сравнения с исходными файлами системы дистанционного банковского обслуживания или банковской выпиской, так как при конвертации файлов из одного формата в другой цифры, текст и иная значимая информация могут отображаться неверно.

Ошибки возникают и при получении объектов исследования в разных формах представления данных, но с идентичным содержанием, например бухгалтерского регистра «анализ счета» за один и тот же период в виде электронного файла (например, таблица с расширением .xlsx) и одновременно в виде распечатанного на бумаге документа. Так, эксперт обязан установить, каким лицом, из какой учетной системы, при выставлении каких параметров был сформирован каждый из объектов. До обоснования расхождений с экономической точки зрения (ошибок в учете) эксперту следует исключить технические причины расхождений, такие как обновления информационной базы, перепроведение документов, изменение настроек формирования регистра, особенности экспорта файла и печати.

Важно проводить анализ разграничения и объема прав доступа пользователей к учетной системе. Поскольку необоснованно широкий объем прав у сотрудников, которые не уполномочены вести бухгалтерский учет, например возможность редактирования проведенных учетных документов специалистом по сопровождению 1С, создают условия для несанкционированного внесения изменений в информационную базу. Сведения о действиях пользователей в программе отражаются в журнале регистрации, инструменте 1С, фиксирующем действия каждого пользователя с указанием времени и характера внесенных изменений. Его исследование позволяет установить факты перепроведения, удаления или корректировки документов *post factum*, что непосредственно может повлиять на выводы эксперта. Пренебрежение изучением внесенных в информационную базу изменений влечет нарушение требования к полноте исследования, проведенного экспертом, предусмотренное ст. 8 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»⁵.

Соблюдение и контроль правил сбора, хранения, обработки и передачи цифровой информации на сегодняшний день является не только формальным требованием при проведении экспертом исследования, но и становится неотъемлемой частью методологии производства судебной бухгалтерской экспертизы.

Особое место занимают экспертные ошибки, связанные с использованием программ, программных комплексов, программного обеспечения для осуществления расчетов, группировки, анализа и синтеза данных. Такого рода ошибки

⁵ Федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» // СПС «КонсультантПлюс».



были свойственны экспертной практике задолго до широкого распространения цифровых технологий. Однако с повсеместным внедрением автоматизированных систем, позволяющих сократить трудозатраты эксперта, ошибки становятся менее заметными, но одновременно и более тиражируемыми. Так, например, для того чтобы произвести арифметический расчет в программе Excel, эксперт должен корректно внести в программу исходные данные. При копировании данных из стороннего источника могут появляться дефекты переноса, лишние пробелы, которые в последующем искажают весь расчет. Помимо этого, могут иметь место дублирование строк, несоответствие форматов числовых разделителей (точка и запятая как десятичный разделитель), наличие скрытых строк, участвующих в расчете и др. Также следует обращать внимание на ввод данных при использовании предустановленных в программе расчетных формул. Подготовленные экспертом расчетные модели, безусловно, повышают производительность рутинной экспертной работы, однако их применение сопряжено с вероятностью появления в расчете систематических ошибок.

Качественно новый уровень автоматизации расчетов при производстве судебной бухгалтерской экспертизы связан с внедрением в экспертную практику инструментов на основе технологий искусственного интеллекта. Применение аналитических систем с элементами машинного обучения для осуществления расчетов или оценки результатов расчетов становится все более доступным. Вместе с тем невозможно использование подобных инструментов без надлежащего контроля со стороны эксперта. Алгоритм искусственного интеллекта формирует результат на основе выученных и выработанных закономерностей, которые при отсутствии независимой проверки могут быть неверны. Кроме того, результат, полученный с использованием нераскрытого алгоритма искусственного интеллекта, лишает возможности воспроизвести и проверить расчет, что не отвечает требованию верифицируемости выводов эксперта.

Ввиду тенденции цифровой трансформации судебно-экспертной деятельности нельзя не затронуть вопрос о компетенции эксперта. Появление новых, более совершенных информационных и учетных систем, а также программных комплексов для автоматизации бухгалтерского учета определило потребность в расширении компетенции эксперта-бухгалтера за пределы традиционных знаний в области права, бухгалтерского учета, экономического и финансового анализа, а также в ее систематическом обновлении и совершенствовании. Исследование цифровых следов определило востребованность получения междисциплинарных компетенций, объединяющих знания в области информационных технологий, экономики и права, что, в свою очередь, способствует снижению количества ошибок в заключении эксперта.

В завершение стоит отметить, что цифровая трансформация судебно-экспертной деятельности повлекла за собой качественное изменение природы экспертных ошибок. Разработка единого методического подхода к производству судебной бухгалтерской экспертизы с учетом специфики цифровых объектов исследования, инструментов автоматизации, постепенного использования искусственного интеллекта представляется актуальной научной и практической задачей, решение которой направлено на повышение качества и доказательственной значимости заключения эксперта.

БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Белкин Р. С.* Курс криминалистики : учебное пособие для вузов по юридическим специальностям. — 3-е изд., доп. — М. : Юнити-Дана ; Закон и право, 2001. — 837 с.
2. *Россинская Е. Р., Семикаленова А. И.* Основы учения о криминалистическом исследовании компьютерных средств и систем как часть теории информационно-компьютерного обеспечения криминалистической деятельности // Вестник Санкт-Петербургского университета. Право. — 2020. — № 3. — С. 745—759.
3. Судебная экспертиза: типичные ошибки : монография / под ред. Е. Р. Россинской. — 2-е изд., перераб. и доп. — М. : Проспект, 2024. — 736 с.