



**Виктория
Владимировна
ГОЛИКОВА,**

доцент кафедры судебных
экспертиз

Университета имени
О.Е. Кутафина (МГЮА),
кандидат юридических
наук, доцент

v.v_golikova@mail.ru

125993, Россия, г. Москва,
ул. Садовая-Кудринская, д. 9

Судебная бухгалтерская экспертиза в условиях цифровизации: исследование инвентаризационных данных и выявление недостатч

Аннотация. На сегодняшний день цифровые системы и технологии экономики стремительно развиваются, в связи с чем роль судебной бухгалтерской экспертизы в разрешении экономических споров приобретает особую значимость. Прежде всего это актуально в так называемых инвентаризационных спорах в арбитражном судопроизводстве, которые могут возникать при определении убытков, связанных со страховым случаем, например при оценке ущерба, причиненного имуществу, которое подлежит страхованию. В таких ситуациях инвентаризация играет значимую роль, например, в установлении факта недостачи, что напрямую влияет на сумму страхового возмещения. При производстве судебной бухгалтерской экспертизы по инвентаризационным спорам эксперт исследует как традиционные бумажные документы бухгалтерского учета, так и электронные документы. Развитие электронного документооборота, как и в целом развитие бухгалтерского учета в условиях цифровизации, способствует эволюции судебной бухгалтерской экспертизы, которой сегодня присущи новые объекты и задачи исследования.

Ключевые слова: судебная экспертиза, бухгалтерия, бухгалтерская экспертиза, эксперт, инвентаризация, недостача, электронные документы, цифровизация

DOI: 10.17803/2311-5998.2026.140.4.090-098

Viktoria V. GOLIKOVA,

Associate Professor of the Forensic Expertise's Department
of the Kutafin Moscow State Law University (MSAL),
Cand. Sci. (Law), Associate Professor

v.v_golikova@mail.ru

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

Forensic Accounting in the Context of Digitalization: Examination of Inventory Data and Identification of Shortages

Abstract. Today, digital economic systems and technologies are rapidly evolving, making the role of forensic accounting in resolving economic disputes particularly important. This is particularly relevant in so-called inventory disputes in arbitration proceedings. Inventory disputes in arbitration proceedings may arise when determining losses associated with an insured

event, for example, when assessing damage to insured property. In such situations, inventory plays a significant role in establishing a fact, such as a shortage, which directly impacts the amount of insurance compensation. When conducting a forensic accounting review of inventory disputes, the expert examines both traditional paper accounting documents and electronic documents. The development of electronic document management, as well as the overall development of accounting in the context of digitalization, is contributing to the evolution of forensic accounting, which today is characterized by new objects and research objectives.

Keywords: forensic examination, accounting, accounting examination, expert, inventory, shortage, electronic documents, digitalization

Судебная бухгалтерская экспертиза направлена на установление фактических обстоятельств дела. Эксперт, применяя специальные знания в области бухгалтерского учета и смежных норм законодательства, проводит исследование закономерностей операций по учету имущества и обязательств организации с целью определения правильности их отражения в учете и документального оформления в соответствии с требованиями законодательства¹.

Объектом судебной бухгалтерской экспертизы является материальный носитель информации, содержащий учетные данные о сделке, событии, операции, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств. Преимущественно до 2010 г.² при ведении бухгалтерского учета и при производстве судебной бухгалтерской экспертизы документы использовались исключительно в бумажном виде. Но на сегодняшний день с развитием электронного документооборота электронные документы, наряду с бумажными, стали основными документами. Они также исследуются в качестве объектов в рамках судебной бухгалтерской экспертизы. В этой связи развитие и внедрение электронного документооборота нацеливает на переосмысление как теоретических аспектов судебной бухгалтерской экспертизы, так и алгоритма ее производства. В первую очередь это связано с тем, что организации для отражения фактов хозяйственной жизни активно используют электронный документооборот.

Активно разрабатываются и внедряются в экономику организации и информационные системы и технологии. Так, например с 01.01.2026 в России вступили в силу изменения в правилах электронного документооборота, касающиеся универсального передаточного документа³. Основные нововведения связаны с

¹ Голикова В. В. Предмет, объекты и задачи судебной бухгалтерской экспертизы // Судебная экспертиза и криминалистика: от теории к практике : сборник научных статей участников Международной научно-практической конференции / Государственный социальный-гуманитарный университет. Коломна, 2018. С. 133—140.

² Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» // СПС «КонсультантПлюс».

³ Приказ ФНС России от 20.01.2025 № ЕД-7-26/28@ «О признании утратившими силу приказов ФНС России от 30.11.2015 № ММВ-7-10/551@ «Об утверждении формата представ-



отменой ранее действовавших электронных форматов товарной накладной и актов выполненных работ, а также с введением единого стандарта универсального передаточного документа⁴. Это означает, что для подтверждения операций по реализации товаров, выполнению работ и оказанию услуг в рамках электронного документооборота нужно использовать только универсальный передаточный документ⁵. Следует отметить, что товарная накладная⁶, акты и другие бумажные формы продолжают действовать, но только в бумажном виде. Появление новых объектов исследования оказывает свое влияние и на производство судебной бухгалтерской экспертизы.

Сегодня эксперту все чаще предоставляются не бумажные документы, а базы данных, например «1С: Бухгалтерия», содержащие огромные массивы информации. Это порождает вопрос: что именно является объектом исследования в таких случаях и как правильно его описать и исследовать?

Согласно правилам и принципам бухгалтерского учета, подтверждением любой хозяйственной операции служит документ, а не просто сведения, данные или информация⁷. Этим принципом должен руководствоваться и судебный эксперт при производстве судебной бухгалтерской экспертизы. Мы можем допустить, что эксперту предоставляется база данных «1С: Бухгалтерия», но задача эксперта — исследовать конкретные документы, сформированные и хранящиеся в этой базе. Это означает, что эксперт должен исследовать не общий журнал хозяйственных операций (проводки), который является лишь накопителем данных, а первичные документы, регистры учета по счетам бухгалтерского учета (акты, накладные, инвентаризационные ведомости, оборотно-сальдовые ведомости, карточки по счетам и т.д.).

Такой подход применим ко всем информационным системам, используемым в экономике для ведения деятельности. Необходимо четко разграничивать носитель информации (файл базы данных) и сам документ, который является юридически значимым подтверждением факта хозяйственной жизни. База данных — это носитель, а документ — это объект исследования.

Важно подчеркнуть, что сам по себе электронный документ, сформированный в системе, например «1С: Бухгалтерия», обладает всеми признаками первичного

ления документа о передаче товаров при торговых операциях в электронной форме» и от 30.11.2015 № ММВ-7-10/552@ «Об утверждении формата представления документа о передаче результатов работ (документа об оказании услуг) в электронной форме» // СПС «КонсультантПлюс».

⁴ Приказ ФНС России от 15.11.2024 № ЕД-7-26/1032@ «О внесении изменений в приложение № 1 к приказу Федеральной налоговой службы от 19.12.2023 № ЕД-7-26/970@» // СПС «КонсультантПлюс».

⁵ Актуальный формат УПД — 5.03, утвержденный приказом ФНС от 15.11.2024 № ЕД-7-26/1032@. В электронном виде УПД формируется строго в формате XML-файла, что позволяет налоговым органам автоматически обрабатывать содержащиеся в нем данные.

⁶ Постановление Госкомстата РФ от 25.12.1998 № 132 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций».

⁷ Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете».

учетного документа или регистра учета, если он соответствует требованиям законодательства о бухгалтерском учете и электронном документообороте. Это означает, что он должен содержать обязательные реквизиты, быть подписанным ответственными лицами (в том числе с использованием электронной подписи)⁸. Следовательно, база данных «1С: Бухгалтерия» выступает как система, в которой эти электронные документы создаются, обрабатываются и хранятся.

Изучение судебно-экспертной практики показало, что судебные споры в арбитражном судопроизводстве нередко связаны с вопросами определения количества, стоимости и движения запасов в целом. Например, из определения о назначении экспертизы установлено, что ООО «Ф» обратилось в Арбитражный суд с иском о взыскании с ответчика СОАО «В» суммы 28 771 910 руб. страхового возмещения в связи с уничтожением запасов при пожаре на складе 27.05.2020. Ответчик представил отзыв, исковые требования истца не признал, считая, что повреждение имущества произошло не в месте страхования, размер ущерба не подтвержден документально и заявленное событие не являлось страховым случаем. Истец представил возражения на отзыв ответчика, ссылаясь на то, что нарушения норм пожарной безопасности, даже если они и имели место в действиях ООО «Ф» и, может быть, способствовали развитию пожара, непосредственной причиной произошедшего пожара не являлись. Факт наступления страхового случая (пожара) вследствие умысла ООО «Ф» не установлен. Застрахованное имущество, уничтоженное (поврежденное) в результате страхового случая, находилось на территории склада. По делу назначена судебная бухгалтерская экспертиза, на разрешение которой были поставлены вопросы:

1. Соответствуют ли представленные ООО «Ф» документы унифицированным формам и требованиям по их заполнению, установленным нормативным актом РФ?
2. Какое количество запасов и на какую сумму по бухгалтерским документам, представленным ООО «Ф», находилось на складе на дату пожара?
3. Какими документами учета ООО «Ф» подтверждаются данные инвентаризационной описи от 31.05.2020 № 3?
4. Определить размер ущерба, причиненного ООО «Ф» в результате пожара, на основании документов бухгалтерского учета.

Следует отметить, что постановка на разрешение эксперта вопросов о размере причиненного ущерба не допускается⁹. Неправомерность постановки подобных вопросов очевидна, поскольку ущерб устанавливается с учетом всех имеющихся по делу доказательств и, следовательно, вопросы права и правовых последствий оценки доказательств относятся к исключительной компетенции суда. В качестве рекомендаций можно предложить ставить вопрос не относительно правового понятия «ущерб», которое лежит за рамками специальных знаний эксперта судебной бухгалтерской экспертизы, а относительно, например, количества и суммы

⁸ Федеральный закон «О бухгалтерском учете» ; Федеральный закон от 06.04.2011 № 63-ФЗ «Об электронной подписи» // СПС «КонсультантПлюс».

⁹ Основные нормы, регулирующие вопросы ущерба и его возмещения, содержатся в гл. 59 «Обязательства вследствие причинения вреда» Гражданского кодекса РФ (ст. 1064—1101).



недостачи, отраженной в документах бухгалтерского учета и определяемой как разница между фактическим наличием имущества, отраженным в инвентаризационных документах, и наличием (количеством и стоимостью) имущества по данным бухгалтерского учета на момент инвентаризации¹⁰.

Инвентаризация — один из элементов метода бухгалтерского учета, обеспечивающий достоверность учетных данных путем сверки фактических остатков ценностей и расчетов с данными учета и осуществления контроля за сохранностью собственности¹¹. В ходе инвентаризации имущества проверяется и документально подтверждается его наличие, состояние и стоимостная оценка. Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете. Таким образом, инвентаризацией обеспечивается достоверность данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности организации и контроль за сохранностью имущества.

Инвентаризация, как и любая хозяйственная операция, проводимая организацией, подлежит документальному оформлению. С 2013 г. для оформления инвентаризации допустимо применять формы первичных учетных документов, разработанные организацией самостоятельно и утвержденные руководителем организации, либо применять унифицированные формы первичной учетной документации по инвентаризации. Если организация применяет формы документов, разработанные ею самостоятельно, то для придания документам, составленным по этим формам, доказательной силы они должны отвечать требованиям к первичным учетным документам, предусмотренным законом, в том числе содержать обязательные реквизиты¹².

Сведения о фактическом наличии объектов инвентаризации, сопоставление их с данными регистров бухгалтерского учета, результаты инвентаризации подлежат оформлению документами (в их числе — инвентаризационные описи, акты инвентаризации, сличительные ведомости). Допускается применение документов, в которых объединены показатели документов, содержащих сведения о фактическом наличии объектов инвентаризации, и документов, содержащих результаты инвентаризации.

Документы инвентаризации составляются, хранятся и исправляются в соответствии с требованиями, установленными для первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета¹³.

Каждый из перечисленных документов несет в себе определенную информацию, т.е. приказ содержит сведения о том, как должна быть проведена

¹⁰ Голикова В. В. Пределы компетенции эксперта при производстве судебной бухгалтерской экспертизы // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). 2016. № 8 (21). С. 99—106.

¹¹ Бородина В. В. Инвентаризация в бухгалтерском учете : учебно-практическое пособие. М. : Городец, 2005. С. 2.

¹² Федеральный закон «О бухгалтерском учете».

¹³ Приказ Минфина России от 16.04.2021 № 62н (ред. от 23.12.2021) «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 27/2021 «Документы и документооборот в бухгалтерском учете»» // СПС «КонсультантПлюс».

инвентаризация: инвентаризационная опись включает сведения о фактическом наличии имущества и наличии по данным учета, сличительная ведомость — сведения о расхождениях, если они есть (если расхождений нет, сличительная ведомость не составляется). По проведенной в организации инвентаризации должен быть оформлен каждый из необходимых документов.

Как отмечено выше, данные документы могут быть составлены по унифицированным формам либо по формам, разработанным организацией самостоятельно. В любом случае применяемые формы должны быть утверждены для применения руководителем организации. Следует отметить, что эксперты вправе решить вопрос о количестве и сумме (стоимости) недостачи, отраженной именно в документах бухгалтерского учета и определяемой как разница между фактическим наличием имущества, отраженным в инвентаризационных документах, и наличием (количеством и стоимостью) имущества по данным бухгалтерского учета на момент инвентаризации. Определение недостачи и ее размера не относится к компетенции эксперта ввиду ревизионного характера задачи.

Ряд авторов, например М. А. Сафонова, выделяют в своей классификации даже такой объект, как «недостача запасов и другие правонарушения, причинившие материальный ущерб»¹⁴. Понятие «недостача» раскрывается, например, в учебнике «Бухгалтерский учет и анализ» Н. П. Кондракова¹⁵. Под недостачей автор понимает результаты сравнения фактического наличия средств с данными бухгалтерского учета. Согласно положениям ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация»¹⁶, недостача выступает одним из возможных результатов фактической проверки наличия и состояния ценностей, проводимой в рамках инвентаризации. Она представляет собой количественное несоответствие фактического наличия активов данным бухгалтерского учета, характеризующееся дефицитом объектов относительно учетных показателей.

Стандарт регламентирует процедуру учета недостачи через механизм квалификации результатов инвентаризации — систематизированной оценки выявленных расхождений. В рамках квалификации идентифицируются: излишки активов; недостачи, включающие утраченные и поврежденные активы. При этом обязательным элементом квалификации является соотнесение размера недостачи с действующими нормами естественной убыли, что определяет порядок последующего отражения операции в бухгалтерском учете и возможные меры ответственности. Окончательное решение о квалификации принимается руководителем экономического субъекта по представлению инвентаризационной комиссии. Таким образом, недостача — это расхождение между учетными данными и фактическим наличием имущества. Она может быть вызвана различными причинами: хищением, безответственным хранением, естественной порчей, ошибками в учете и т.д. Таким образом, объект «недостача», выделяемый М. А. Сафоновой, является недопустимым, так как это результат проверки.

¹⁴ Сафонова М. Ф. Экспертное исследование товарных операций в торговле и общественном питании // Все для бухгалтера. 2008. № 7. С. 20—24.

¹⁵ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учебник. М. : Инфра-М, 2018. С. 9.

¹⁶ Приказ Минфина России от 13.01.2023 № 4н «Об утверждении Федерального стандарта бухгалтерского учета ФСБУ 28/2023 «Инвентаризация» // СПС «КонсультантПлюс».



В учебном пособии Е. В. Печерицы и М. А. Григоренко¹⁷ приводятся вопросы, относящиеся к компетенции эксперта. Среди них авторы выделяют вопросы: «Имеется ли недостача товарно-материальных ценностей в данном хозяйстве в период с декабря 2012 г. по май 2014 г.? Период образования недостач? Каковы причины образования недостач?»

В учебном пособии М. А. Поляковой отмечается, что эксперт определяет размер ущерба. Определение размера ущерба и порядок его возмещения, по мнению указанного автора, имеют особенности в зависимости от способа причинения ущерба имуществу (например, в результате хищения, недостачи, порчи, повреждения и т.д.); круга лиц, причинивших ущерб (например, руководитель предприятия, цеха, отдела, участка, службы и его заместители; материально ответственные лица — кассиры, продавцы, кладовщики и т.д.; рабочие — слесари, токари, шоферы, грузчики и т.п.). С помощью заключения, по мнению данного автора, можно выявить лишь причастность определенных бухгалтеров к маскировке недостачи. В анализируемом пособии также приводятся вопросы, решаемые судебной бухгалтерской экспертизой: подтверждение документальных данных акта инвентаризации; установление периода образования недостачи и ответственного за сохранность ценностей в указанный период; исчисление суммы размера причиненного материального ущерба; документальное подтверждение выводов ревизии в части завышения объема и стоимости выполненных работ¹⁸.

В представленных учебных материалах по судебной бухгалтерской экспертизе авторы, на наш взгляд, искажают истинную природу и возможности судебной бухгалтерской экспертизы, ошибочно полагая, что эксперт компетентен определять размер недостачи, устанавливать виновных лиц и определять размер ущерба.

Следует отметить, что недостача — это результат ревизионной работы и инвентаризации, а не задача, решаемая в рамках судебной бухгалтерской экспертизы. Эксперт не проводит инвентаризацию и не выявляет сам факт недостачи. Это прерогатива ревизора. Определение размера ущерба является правовой категорией, которая устанавливается судом на основании всех доказательств по делу. Примеры из учебных пособий, где эксперту ставятся вопросы о наличии недостачи, периоде ее образования и причинах, а также о круге ответственных лиц, вводят в заблуждение обучающихся. Это приводит к тому, что будущие специалисты, опираясь на неверную информацию, допускают ошибки при проведении судебной бухгалтерской экспертизы и составлении заключения эксперта.

Таким образом, ошибочные представления о компетенции эксперта судебной бухгалтерской экспертизы и объектах исследования, заложенные в некоторых учебных пособиях, влияют на качество подготовки специалистов и проведение судебных бухгалтерских экспертиз на практике.

В этой связи считаем необходимым определить задачи, которые относятся к компетенции эксперта судебной бухгалтерской экспертизы операций по учету запасов и результатов инвентаризации:

¹⁷ Печерица Е. В., Григоренко М. А. Судебная экономическая экспертиза : учебное пособие. СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2019. С. 105.

¹⁸ Полякова М. А., Барбашова С. А., Бурмистрова О. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие. Пенза : ПГАУ, 2022. С. 5.

- установление количественного и стоимостного наличия запасов согласно данным бухгалтерского учета;
- установление правильности документального оформления проведения инвентаризации;
- выявление несоответствия сведений, отраженных в бухгалтерских документах по приходу и расходу запасов, данным бухгалтерского учета, содержащимся в инвентаризационной описи.

При производстве судебной бухгалтерской экспертизы эксперт выявляет нарушения и искажения в инвентаризационных документах:

- нарушения, связанные с оформлением приказа об инвентаризации (не указываются наименование организации, сроки проведения инвентаризации, состав комиссии, перечень инвентаризируемого имущества);
- нарушения, связанные с оформлением инвентаризационной описи, сличительной ведомости (не указывается счет/субсчет, наименование имущества, место проведения инвентаризации, нарушение, связанное с включением в инвентаризационную комиссию материально-ответственных лиц);
- отсутствие в инвентаризационных описях постраничных итогов (количество номеров, суммы и общего итога запасов в натуральных показателях).

Переход к электронным документам в бухгалтерском учете создает новый вектор развития судебной бухгалтерской экспертизы, так как на сегодняшний день электронный документооборот активно применяется организациями. Возможность оформления документов инвентаризации в электронном виде закреплена в информационном сообщении Минфина России от 12.04.2023 № ИС-учет-44¹⁹. При этом организация должна предусмотреть такой порядок в своей учетной политике.

Будущее судебной бухгалтерской экспертизы в инвентаризационных спорах видится в дальнейшей интеграции с информационными технологиями. Развитие искусственного интеллекта открывает перспективы для автоматизированного выявления искажений в записях бухгалтерского учета при производстве судебной бухгалтерской экспертизы.

Однако, несмотря на все цифровые достижения, человеческий фактор останется основополагающим. Никакая автоматизация не заменит мышления сведущего лица, этических принципов и логику. Именно эти качества в сочетании со специальными знаниями в области бухгалтерского учета и умением работать с разнообразными объектами (бумажными или электронными) будут определять качество судебной бухгалтерской экспертизы в разрешении инвентаризационных споров в эпоху цифровизации.

Таким образом, судебная бухгалтерская экспертиза в условиях цифровизации требует от эксперта не только специальных знаний в области бухгалтерского учета, но и владения современными информационными технологиями.

Необходимо развивать методическое и информационное обеспечение исследования электронных документов, а также уделять особое внимание обучению экспертов работе с электронными документами и информационными технологиями.

¹⁹ Информационное сообщение Минфина России от 12.04.2023 № ИС-учет-44 «Новое в бухгалтерском законодательстве: факты и комментарии».



БИБЛИОГРАФИЯ

1. *Бородина В. В.* Инвентаризация в бухгалтерском учете : учебно-практическое пособие. — М. : Городец, 2005. — 320 с.
2. *Голикова В. В.* Пределы компетенции эксперта при производстве судебной бухгалтерской экспертизы // Вестник Университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). — 2016. — № 8 (21). — С. 99—106.
3. *Голикова В. В.* Предмет, объекты и задачи судебной бухгалтерской экспертизы // Судебная экспертиза и криминалистика: от теории к практике : сборник научных статей участников Международной научно-практической конференции / Государственный социально-гуманитарный университет. — Коломна, 2018. — С. 133—140.
4. *Кондраков Н. П.* Бухгалтерский учет : учебник. — М. : Инфра-М, 2018. — 584 с.
5. *Печерица Е. В., Григоренко М. А.* Судебная экономическая экспертиза : учебное пособие. — СПб. : Изд-во СПбГЭУ, 2019. — 152 с.
6. *Полякова М. А., Барбашова С. А., Бурмистрова О. А.* Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие. — Пенза : ПГАУ, 2022. — 118 с.
7. *Сафонова М. Ф.* Экспертное исследование товарных операций в торговле и общественном питании // Все для бухгалтера. — 2008. — № 7. — С. 20—24.