

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ВОРОНЕЖСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ
ИМЕНИ ИМПЕРАТОРА ПЕТРА I»
(ФГБОУ ВО «ВГАУ»)

На правах рукописи

Фоменко Татьяна Николаевна

**РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО
ОБЕСПЕЧЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ
ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ**

Специальность 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика

ДИССЕРТАЦИЯ
на соискание ученой степени
кандидата экономических наук

Научный руководитель:
доктор экономических наук, доцент
Звягин Сергей Анатольевич

Воронеж – 2022

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	3
ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ.....	11
1.1. Ретроспективный анализ развития экспертной деятельности в системе бюджетного учета.....	11
1.2. Сравнительный анализ элементов финансового контроля деятельно- сти бюджетных учреждений.....	30
1.3. Использование бухгалтерского инструментария в противодействии экономической преступности. Защитные функции бухгалтерского учета и следы неправомερных экономических действий.....	57
ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ.....	72
2.1. Методические особенности исследования объектов бухгалтерской экс- пертизы в бюджетных учреждениях.....	72
2.2. Организация бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений... ..	89
2.3. Взаимодействие эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу	107
Глава 3. АПРОБАЦИЯ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ В ПРАКТИКЕ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ.....	122
3.1. Разработка методики формулирования и внесения предложений по профилактике противоправных действий при проведении бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях.....	122
3.2. Методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по про- тивоправным экономическим действиям в бюджетных учрежде- ниях.....	140
3.3. Методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы	163
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	182
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ.....	189
ПРИЛОЖЕНИЯ.....	206

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Бюджетные учреждения являются стратегически важной частью деятельности государства и управления экономикой. В настоящее время в условиях жестких западных санкций актуальной проблемой для государства является эффективное распределение, перераспределение и контроль бюджетных средств, которые выделяются учреждениям для осуществления их финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим особое значение приобретает положение о необходимости действенного контроля за адресностью и целевым характером получаемых средств.

Значение бюджетных средств невозможно переоценить, так как с их помощью осуществляется деятельность бюджетных учреждений, которая направлена на реализацию государственных заданий и национальных программ различного характера. В то же время бюджетные средства являются инструментом для развития экономики, поддержания стабильности и социального обеспечения населения. Однако, отдельные негативные факторы в использовании государственных ресурсов не позволяют эффективно расходовать бюджетные средства, что создает необходимость концентрации внимания государственных органов на контроле за их адресным, целевым, эффективным и экономным использованием.

Наиболее распространенным видом финансового контроля деятельности бюджетных учреждений в настоящее время является финансово-экономическая ревизия, направленная на выявление негативных и противоправных действий в экономической сфере. Однако все больше возрастает значение в проведении бухгалтерской экспертизы, позволяющей на процессуальном уровне расследовать, доказывать и привлекать к ответственности за правонарушения и преступления экономического характера. Таким образом, бухгалтерская экспертиза в совокупности с финансово-экономической ревизией решает задачи выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий.

При применении видов финансового контроля в деятельности бюджетных учреждений имеются определенные организационно-методические особенности, которые требуют специального изучения. Именно в деятельности бюджетных учреждений материалы финансово-экономических ревизий активно используются непосредственно при проведении бухгалтерской экспертизы, что позволяет интенсифицировать процесс ее осуществления и повысить результативность деятельности эксперта-бухгалтера.

Зачастую доказательственная база противоправных экономических действий в деятельности бюджетных учреждений, опираясь на данные финансово-экономической ревизии, формируется в процессе бухгалтерской экспертизы. В связи с «качественным» ростом противоправных экономических действий, видоизменением способов их совершения, использованием информационных технологий, расширением масштабов споров между экономическими субъектами по хозяйственным вопросам наметились тенденции востребованности бухгалтерской экспертизы.

Проведенный анализ научной и учебно-методической литературы показывает, что вопросы организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений остаются недостаточно разработанными. Данная проблема имеет дискуссионный характер и высокий уровень научно-практической значимости, что предопределило выбор темы диссертационного исследования.

Степень разработанности проблемы. Исторические аспекты зарождения отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы рассмотрены в работах следующих ученых: А.А. Белова, А.Н. Белова, С.М. Бычковой, Л.Е. Воиновой, С.Ф. Иванова, А.В. Макарова, И.Б. Немировского, Е.Г. Нещадима, В.Г. Широбокова, А.А. Ялбулганова и др.

Инструментарий выявления, документирования и доказывания противоправных экономических действий в деятельности экономических субъектов в нашей стране исследовался следующими авторами: Т.Н. Агаповой, И.В. Алек-

сандровым, М.А. Апсите, Г.А. Афанасьевым, А.Р. Батяевой, И.А. Белобжецким, К.С. Вельским, Т.А. Вершило, О.Н. Горбуновой, Г.В. Горденко, Е.Ю. Грачевой, Д.А. Ендовицким, С.В. Запольским, С.А. Звягиным, А.Н. Зеваикиным, Т.В. Зыряновой, Л.В. Каширской, Н.В. Клепиковым, Д.Г. Коровяковским, Ю.А. Крахиной, М.В. Мельник, М.С. Мушкатовой, Т.В. Пащенко, В.И. Подольским, Б.Г. Преображенским, Е.Р. Российской, Е.В. Тереховой, Т.Р. Хабибулиной, С.Г. Чаадаевым, М.В. Чадиным, О.А. Шевчуком, А.Д. Шереметом, Н.Д. Эриашвили и др.

Проблемы взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, рассматривались в работах следующих ученых и практиков: Ш.И. Алибекова, А.Н. Белова, Н.Т. Белухи, И.В. Вержбицкой, Н.Г. Гаджиева, С.П. Голубятникова, Е.С. Дубоносова, А.М. Дьячкова, С.Г. Еремина, Ж.А. Кеворковой, Л.В. Каширской, Д.А. Литвинова, Е.Р. Россинской, В.А. Тимченко, Я.В. Соколова, Х.Р. Хамидуллиной, В.В. Шадрина, Л.Г. Шапиро и др.

Однако, несмотря на многочисленные исследования отечественных ученых в области финансового контроля, организационно-методические и практические положения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений остаются недостаточно разработанными. Так, вопросы расширения групп учетных следов неправомερных экономических действий вследствие компьютеризации и цифровизации бухгалтерского учета, подготовки методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений и отдельных объектов, другие аспекты являются недостаточно исследованными.

Цель и задачи диссертационного исследования. Целью диссертационного исследования является разработка теоретических, организационно-методических и практических положений бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, направленных на создание условий для повышения качества финансового контроля использования бюджетных средств.

Для достижения поставленной цели были определены следующие задачи:

- провести периодизацию развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, обосновать классификацию следов взаимодействия системы бюджетного учета и противоправной деятельности;

- проанализировать виды финансового контроля деятельности бюджетных учреждений, уточнить защитные функции бухгалтерского учета при противоправном воздействии;

- разработать форму расчета времени для ознакомления с объектами бухгалтерской экспертизы при организации экспертных бухгалтерских работ и плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений на основе систематизации стадий её осуществления;

- уточнить порядок взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу;

- разработать методический инструментарий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

Предмет и объект исследования. Предметом исследования является совокупность теоретических, организационно-методических и практических аспектов бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

Объектом исследования является финансово-хозяйственная деятельность бюджетных учреждений, на примере которых проводилась апробация методик, способствующих качественному проведению бухгалтерской экспертизы.

Область исследования. Диссертационная работа выполнена в соответствии с п. 3.14 «Бюджетный контроль и ревизия», п. 3.5. «Бухгалтерская и статистическая экспертиза», п. 3.6. «Методология и базовые принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы» паспорта специальности ВАК России 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика,

Теоретическую основу исследования составили фундаментальные и прикладные исследования отечественных ученых по проблемам финансового

контроля, бухгалтерской экспертизы, нормативно-правовые акты в сфере контрольно-ревизионной и экспертной деятельности, монографические исследования, публикации в периодических изданиях.

Методологической основой исследования стали общенаучные методы познания (анализ, синтез, дедукция, индукция, конкретизация, абстрагирование, наблюдение, аналогия, моделирование, классификация и группировка, комплексный и системный подходы, исторический и логический подходы, обобщение и др.) и специальные методы бухгалтерского учета, контроля, экономико-криминалистического анализа, сравнительного анализа и др.

Информационную базу исследования составили нормативно-правовые акты (постановления Правительства РФ, приказы МВД), труды отечественных и зарубежных ученых, материалы печатных периодических изданий, системы электронно-правовой информации «Гарант» и «Консультант», сборники научно-практических конференций, средства массовой информации, Интернет-ресурсы и др.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических положений и организационно-методического обеспечения проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, направленных на создание условий достижения рационального и эффективного использования бюджетных средств, имеющих существенное значение для развития теории и методики финансово-хозяйственного контроля.

В процессе исследования получены следующие научные результаты, **выносимые на защиту:**

- осуществлена синхронизация периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, что позволило выделить параллельные временные периоды развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, выявить общие для них закономерности в развитии, обусловленные взаимосвязью бухгалтерской экспертизы и контрольных функций бухгалтерского учета, определить направления совершенствования орга-

низационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений; предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующие подходы электронными следами, что послужило основой создания и апробации разработанных авторских методик проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений;

- проведен сравнительный анализ видов финансового контроля, используемых в деятельности бюджетных учреждений, по семнадцати критериям, что позволило выявить их сходства и различия, дублирование контрольных функций и разработать предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля в системе противодействия экономической преступности; сформировано авторское определение защитных функций учетного процесса, акцентирующее внимание на интеграции информационных технологий и системы бухгалтерского учета, что позволило развить организационно-методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы по выявлению электронных следов противоправных экономических действий в деятельности бюджетных учреждений;

- предложена форма расчета времени, необходимого на организационной стадии бухгалтерской экспертизы, которая позволяет точно определять трудоемкость и временные рамки экспертных бухгалтерских работ; дополнен перечень стадий проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений стадией фиксации, анализа, систематизации и обобщения результатов для оформления письменного заключения, ранее не учитываемой в экспертизе бюджетных учреждений и дающей возможность повысить качество планирования и точность определения сроков проведения бухгалтерской экспертизы; разработана типовая форма плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы на основе выделенных стадий экспертных бухгалтерских работ;

- обоснованы алгоритм и модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы, позволяющие конкретизировать и сократить сроки проведения и обеспечить информационные запросы уполномоченных органов;

- разработаны авторские методики проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений: методика организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств с разработкой примерной формы специального должностного регламента эксперта-бухгалтера; методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям; методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что теоретические положения диссертационного исследования и комплексные методические разработки могут быть использованы в деятельности экспертов-бухгалтеров при проведении экспертных исследований деятельности бюджетных учреждений. В процессе исследования сформулированные выводы могут найти практическое применение в решении экспертно-бухгалтерских задач, поставленных уполномоченными органами, а также в учебном процессе.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на международных и всероссийских научно-практических конференциях (г. Воронеж, г. Хабаровск). Ряд методических разработок внедрены в деятельность АНО «Центр судебной экспертизы и экспертных исследований», ООО Правовой центр «Бухгалтерская экспертиза». Отдельные теоретические положения и методические разработки диссертации используются в учебном процессе ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I» при преподавании дисциплин «Судебная экономическая экспертиза» и «Контроль и ревизия».

Публикации результатов исследования. Результаты диссертации в полной мере отражены в 21 печатной работе общим авторским объемом 8,6 п.л., в том числе пять статей опубликованы в рекомендованных ВАК Минобрнауки РФ изданиях (авторским объемом 3,1 п.л.), 1 статья – в издании, индексируемом в международной базе цитирования Scopus.

Структура и объем диссертации. Диссертационное исследование состоит из введения, трех глав, заключения и библиографического списка, включающего 147 наименований. Работа изложена на 226 страницах, содержит 19 таблиц, 12 рисунков, 1 формулу, 5 приложений.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

1.1. Ретроспективный анализ развития экспертной деятельности в системе бюджетного учета

В настоящее время борьба с противоправными действиями является важной проблемой, нуждающейся в специальном научном исследовании. Для успешного выполнения этой задачи необходим всесторонний анализ причин, условий, в которых совершаются рассматриваемые виды неправомерных действий. Эффективность борьбы с бюджетными преступлениями во многом зависит от качества проведения экспертных бухгалтерских действий, осуществляемых органами внутренних дел в установленном порядке для формирования доказательственной базы совершения правонарушений и злоупотреблений в отношении бюджетных ресурсов.

В связи с этим в настоящее время органам внутренних дел отводится особая роль в противодействии фактам нецелевого использования бюджетных средств. Так, в марте 2021 года на расширенном заседании коллегии МВД России по словам Президента Российской Федерации В.В. Путина «Правоохранительные органы должны активнее выявлять хищение бюджетных средств, в том числе выделенных на борьбу с пандемией». Акцентировано внимание на необходимости активного выявления и пресечения фактов хищения бюджетных средств, жесткого реагирования на попытки создания теневых схем, незаконного вывода капитала за рубеж. К числу приоритетных задач Министерства внутренних дел отнесены декриминализация экономики и противодействие коррупции [136].

На современном этапе возникает необходимость использования новых подходов в деятельности экспертных бухгалтерских служб. Огромное значение, по нашему мнению, имеет систематизация и обобщение опыта примене-

ния специальных экономических знаний в деятельности экспертов-бухгалтеров, а также применение этих знаний в контексте специфики бухгалтерского учета.

Необходимость проведения таких научных исследований диктуют и статистические данные. В соответствии с данными Министерства внутренних дел по состоянию на январь-февраль 2021 года в сравнении с аналогичным периодом предыдущего года на 1,0 % выросло число выявленных преступлений экономической направленности. Всего выявлено 25,7 тыс. преступлений в этой категории, а в общем числе удельный вес составил 8,3 %. Всего с начала 2021 года в Российской Федерации зарегистрированы 309,4 тыс. преступлений. В данных ведомства констатируется, что материальный ущерб по оконченным и приостановленным уголовным делам от выше указанных преступлений составил 65,3 млрд рублей. Рост регистрируемых преступлений отмечен в 18 регионах Российской Федерации [122].

Развитие отечественной бухгалтерской экспертизы неразрывно связано с историей нашего государства, усложнением ведения хозяйственной деятельности, ростом количества и «качества» противоправных действий в бюджетной сфере.

Неправомерные действия по отношению к бюджетным средствам условно классифицируются по трем основным группам:

- 1) преступления, непосредственно посягающие на порядок расходования бюджетных средств и средств государственных внебюджетных фондов;
- 2) преступления, посягающие на отношения, складывающиеся на стадии формирования доходов бюджетов всех уровней;
- 3) преступления, посягающие на отношения, складывающиеся на стадии расходования бюджетных средств [44, с. 12].

В связи с этим большое значение имеет развитие всех форм финансового контроля. Следует признать, что существующая система финансового контроля в отношении бюджетных ресурсов нуждается в реструктуризации.

Факты нецелевого использования и невозврата государственных средств, не- рационального управления ими и другие финансово-хозяйственные нарушения общеизвестны, т.к. они регулярно приводятся в отчетах контрольных органов и публикуются в открытой печати.

По мнению Л.В. Каширской в системе финансового контроля выделяется ряд направлений, нуждающихся в существенных изменениях, а именно - развитие форм текущего и последующего контроля, приведение к единообразию методик проверки, которые получили преимущественную разработку для коммерческих организаций и не учитывают хозяйственные операции, совершаемые бюджетными учреждениями [34, с. 3]. Обоснование учета расходов на реализацию государственных программ является слабым местом финансового контроля. Недостаточность разработки методик проведения экспертных исследований сужает сферу применения бухгалтерской экспертизы [37 с. 8].

Появление новых способов сокрытия фактов хозяйственной жизни бюджетных учреждений, искажение данных о расходовании государственных средств и другие виды правонарушений обуславливают, по нашему мнению, необходимость всестороннего исследования методических аспектов проведения бухгалтерской экспертизы. В связи с этим возникает необходимость в усилении экспертной оценки деятельности экономических субъектов. Подобную работу невозможно провести без обращения к историческому опыту экспертной бухгалтерской деятельности.

Анализ исторического опыта развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы отдельно проводился в научных исследованиях многих авторов достаточно подробно и всесторонне. Изучение исторических основ бюджетного учета также, как и истории бухгалтерской экспертизы позволило авторам обосновать выделение ряда этапов и периодов в их развитии с формулированием научных выводов по каждому направлению исследования.

На наш взгляд, в целях углубленного анализа современных тенденций противодействия правонарушениям и злоупотреблениям в сфере деятельности

бюджетных учреждений крайне необходимо комплексное изучение исторического развития бюджетного учета с учетом исследования опыта совершенствования экспертного бухгалтерского инструментария в системе борьбы с неправомерными проявлениями в отношении государственных финансов.

В процессе синхронного ретроспективного анализа развития отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы нами решались следующие задачи:

1) выявить временные периоды совершенствования методов финансового контроля в истории России;

2) определить взаимосвязь и взаимозависимость исторического реагирования системы контрольно-ревизионной и экспертно-бухгалтерской работы на развитие отечественного бюджетного учета;

3) изучить особенности этапов развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы в отечественной истории;

4) выявить и провести анализ общих этапов исторического развития отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы;

5) исследовать значение бухгалтерской экспертизы в противодействии незаконному и нецелесообразному использованию государственных ресурсов в российской истории;

6) рассмотреть взаимосвязь периодов развития отечественной бухгалтерской экспертизы с изменениями в системе бюджетного учета российского государства.

В процессе исследования исторических особенностей развития отечественного бюджетного учета и совершенствования бухгалтерской экспертизы нами было выявлено шесть этапов совместного развития этих направлений.

Так, первый этап развития отечественного бюджетного учета берет свое начало в 1645 г., когда появились первые свидетельства составления местных и общих смет расходов. Определенных правил их составления не было, как и не было отчетности об исполнении смет расходов. Однако, появились первые

попытки упорядочить систему государственных расходов и доходов на различных уровнях путем фиксации данных на определенных носителях. Следует отметить, что до середины XVII века в России ведение бюджетного учета и составление отчетности не было предусмотрено.

Примерно в этот же период, а именно – в 1654 г., происходит зарождение основ бухгалтерской экспертизы в России. Этой датой принято считать созданный в 1654 г. Приказ счетных дел, функцией которого были «государственные счетные и сыскные, описные дела» [68, с. 5]. Но это были только основы контрольно-экспертной финансовой деятельности, которые были призваны осуществлять надзор за государственными финансами.

Представляемые отдельными авторами более ранние исторические примеры зарождения отечественного бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, носят фрагментарный и внесистемный характер. Подобные факты не отражают создание определенных государственных структур с четко выраженными целями и задачами. Так, применяемые до 1645 г. примитивные приемы фиксации налогов и податей в государстве Киевская Русь, в период татаро-монгольского ига (1243-1480 гг.) и в другое время [105, с. 38], на наш взгляд, не могут являться фактами зарождения бюджетного учета, так как они носили разовый характер без формирования системы учета, не предусматривали какую-либо отчетность по определенной структуре. Подобная ситуация характерна и для бухгалтерской экспертизы.

Этот же этап, а именно - начало XVIII в., характеризуется реформами Петра I, признавшим отставание России от Европы. Реформы Петра I затронули все стороны хозяйственной и социальной жизни, в том числе изменения в бюджетном учете [33, с. 217]. С этого времени бухгалтерскому учету и контролю уделяется внимание на государственном уровне. Этому способствовало образование всероссийского рынка и расширение внешнеторговых связей. Первая Инструкция по организации учета датируется 22 января 1714 года. Реформы Петра I были направлены на изменение отечественного бухгалтерского учета по примеру голландского учета, сделаны попытки перенести в Россию

французскую, немецкую системы бухгалтерского учета. Тем не менее, эти нововведения не увенчались успехом. Но в процессе реформ Петром I были созданы основы государственного счетоводства и контроля.

Следующий этап развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы мы предлагаем датировать 1802 г. В этом году образовывается Министерство финансов. Территориальные министерства на основании смет начинают составлять росписи доходов и расходов. Это уравнивает доходы с расходами, но общих правил их составления по-прежнему нет. Структура и сферы деятельности Минфина определяются только в 1811 году. Начинают предприниматься шаги к разработке порядка ведения государственных финансов. Издается «Наказ Министерству финансов», в соответствии с которым министры сдавали в Министерство финансов к 15 ноября сметы по единой форме. На их основе составлялась сводная смета, Минфин ее вносил в Государственный Совет, где она и утверждалась. Такие сметы имели серьезный недостаток, так как представляли собой механическое соединение смет отдельных ведомств, отдельные доходы и расходы в нее не вносились, а также имело место существование разных методик составления смет разными ведомствами.

В 1802 году развитие бюджетного учета, государственного контроля и экспертизы тесно связаны с деятельностью Министерства финансов и Главного управления ревизии государственных счетов. Разработаны формы отчетности, порядок их проверки и экспертизы.

Начиная с 1845 года состояние финансов России характеризуется их хроническим дефицитом и, следовательно, не могло идти и речи о реформировании финансовой системы.

По мнению И.Б. Немировского начало правления Александра II явилось продолжением этапа «хронического дефицита финансов» [48, с. 48]. Для этого периода характерно царствование произвола и беспорядка в управлении финансами. Министрами финансов в это время были П.Ф. Брок и А.М. Княжевич, которые не имели определенного плана действий, и каждая новая финансовая

мера приводила к непредсказуемым результатам. Этот период характеризуется следующими финансовыми мерами:

- искусственная поддержка вексельного курса;
- понижение процента по вкладам в казенные кредитные учреждения;
- попытка открытия размена бумажных денег.

Вступивший на престол в 1855 г. Александр II интересовался проблемами организации контроля в России. В этот год за границу были направлены «российские чиновники для изучения возможности использования в России опыта европейских контрольно-экспертных систем» [71, с. 136]. Результатом изучения опыта Пруссии, Австрии, Бельгии и Франции явился проект реформирования государственного контроля в России, который предусматривал следующие требования: составление и обеспечение точного исполнения финансовых смет по государственным расходам для всех органов управления; установление ревизионного и экспертного наблюдения за исполнением бюджета со стороны самостоятельного независимого контрольного органа [29, с. 32].

В 1859 году учреждена комиссия для составления правил ведения счетоводства, отчетности и ревизии, которая осуществила коренную реформу в учете государственного хозяйствования. В.А. Татаринов, основоположник реформ, изучал порядок проверки государственной отчетности за границей. В.А. Татаринов, систематизируя полученную информацию, предложил проект единого порядка составления, рассмотрения и заключения смет, принцип единства кассы, установление единой независимой ревизионной инстанции государственного контроля с предварительной и последующей проверками. До реформы государственный бюджет не охватывал всех средств. Каждое министерство пользовалось своими капиталами, имело свое хозяйство. Государственный контроль заключался в формальной проверке общих отчетов высших учреждений. За счет использования новой кассовой системы раскрывалось истинное состояние финансов государства и это приводило к сокращению расходов.

Этот этап также характеризуется дальнейшим формированием экспертной бухгалтерской деятельности, использованием специальных государственных ревизоров для экспертизы отчетов доходов и расходов.

Третий этап становления бюджетного учета берет свое начало в 1862 г., когда по указанию В.А. Татаринова были составлены кассовые правила, благодаря которым обеспечивалось единство государственного бюджета, специальность кредитов (т.е. направление кредитов по их прямому назначению) и др. [24, с. 69]. В это время устанавливается новый порядок отчетности и ревизии на основании документов, открываются новые местные учреждения государственного контроля – контрольные палаты. В 1870 году введены правила материального счетоводства для устранения двойной ревизии и уменьшения расходов казны, проводится слияние административного контроля сборов казенной Николаевской железной дороги с проверкой доходов дороги государственным контролем.

По мнению Е.Г. Нецадим результатами проведенных реформ 1862-1868 гг. стали:

введение принципов бюджетного и кассового единства, гласности бюджета;

установлена общая система бюджетного учета и отчетности и др. [105, с. 44].

Бюджетная реформа имела колоссальное значение для бюджетного хозяйства России. Некоторые положения проведенной реформы базировались на идеях М.М. Сперанского [108, с. 70].

В марте 1906 года в России возникло бюджетное право. Установленные 8 марта 1906 г. Бюджетные Правила предоставили министерствам право возлагать предварительное рассмотрение смет на комиссии Государственной Думы и Государственного Совета.

Примерно в этот же период, а именно - в 1864 г., происходит формирование основ судебной бухгалтерии, неотъемлемой частью которой являлась бух-

галтерская экспертиза. Так, в соответствии с Уставом уголовного судопроизводства 1864 г. (ст.32б) был определен круг сведущих людей, в качестве которых указывались, и государственные казначеи [21, с. 44].

По мнению ученых на рубеже XIX-XX вв. бухгалтерский учет и бухгалтерская экспертиза получают широкое признание на государственном уровне. Например, известный ученый-юрист того времени В.К. Случевский отмечал, что развитие и применение данного вида экспертизы, прежде всего, при расследовании преступлений объяснялось необходимостью использования специальных знаний в бухгалтерии, без помощи которых невозможно разобраться в «море» цифр, фиксируемых в различных хозяйственных документах предприятий и отражающих отдельные операции. Обычные бухгалтеры не могли удовлетворить судебно-следственные органы [31, с. 4].

Как и другие процессы, период развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы коренным образом изменяется в 1917 г. Этой датой завершается третий и начинается четвертый этап совместного становления экспертной бухгалтерской деятельности, объективным образом реагирующей на происходящие изменения в системе бухгалтерского учета.

В период 1917-1938 гг. бюджетный учет ведется в соответствии с тремя планами счетов (для учета операций выполнения сметы расходов бюджета, с внебюджетными средствами, в неуставных подсобных хозяйствах). Учет регламентируется: «Инструкцией по счетоводству и отчетности для правительственных административных учреждений» (1923 г.), «Инструкцией по ведению учета по простой схеме» (1927 г.), «Инструкцией о бухгалтерском учете по простой системе в учреждениях, которые находятся на Государственном бюджете СССР» (1932 г.). В 1922-1924 годы проведена денежная реформа. Экономика государства в этот период характеризуется переходом на товарно-денежные отношения. В результате усиливается роль государственного бюджета как формы образования общественных финансов [103, с. 57].

В 1939-1955 гг. внедряется двойная система учета. В 1938 году утверждаются две инструкции: «Инструкция по бухгалтерскому учету по двойной

системе учета в учреждениях, находящихся на государственном и местных бюджетах» и «Инструкция о бухгалтерском учете (по простой схеме) в учреждениях, состоящих на государственном и местных бюджетах». Бухгалтерский учет ведется по двойной или простой системе в зависимости от объема работы бюджетного учреждения и размера получаемого финансирования, утвержден единый план счетов № 1.

Завершается создание единой системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах, издается новая единая Инструкция по бухгалтерскому учету исполнения Государственного бюджета СССР в финансовых органах.

Министерство финансов в 1958 г. утверждает методические указания по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях, разрабатываются учетные регистры для обработки учетной информации [103, с. 56]. Это событие по своей важности, на наш взгляд, определяет начало пятого этапа развития отечественного бюджетного учета.

В эти годы совершенствуется сложившаяся система бюджетного учета, бюджетными учреждениями составляется баланс по единой форме. Период с 1988 по 1992 гг. характеризуется децентрализацией бюджетного учета, использованием вычислительных машин при обработке учетной информации, переходом на двойную систему учета, переработкой нормативных актов в сфере бюджетного учета.

Окончание четвертого и начало пятого этапа развития бухгалтерской экспертизы мы можем датировать 1962 годом. Общеизвестно, что до 1962 г. учреждения бухгалтерской экспертизы достаточно часто меняли ведомственную принадлежность, а именно:

- 1925 г. - Институт государственных бухгалтеров-экспертов при Народном Комиссариате Рабоче-Крестьянской Инспекции СССР;

- 1930 г. - Объединение работников учета с правом проведения бухгалтерских экспертиз;

- 1930 г. - Всесоюзное общество содействия социалистическому учету с аналогичными полномочиями;

- 1936 г. - Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Прокуратуре СССР;

- 1937 - Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Наркомате юстиции СССР;

- 1938-1952 гг. - отсутствие государственной структуры по проведению бухгалтерских экспертиз. Прокурорам и следователям было предоставлено право самим заниматься поиском и привлечением специалистов в сфере бухгалтерского учета для участия в следственных действиях в качестве экспертов;

- 1952 г. - Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Министерстве финансов СССР;

- 1957 г. - Бюро государственной бухгалтерской экспертизы ликвидируется, а филиалы бюро при министерствах финансов союзных республик преобразуются в самостоятельные Бюро государственной бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, чаще всего экспертная экономическая деятельность осуществлялась в рамках Министерства финансов и лишь в 1962 г. учреждения бухгалтерской экспертизы были переданы в систему министерств юстиции союзных республик и только в некоторых случаях функционировали при научно-исследовательских институтах и университетах.

В течение пятого этапа (1958-1992 гг.) развития бюджетного учета происходит совершенствование его сложившейся системы.

Пятый этап становления бухгалтерской экспертизы, как уже отмечалось ранее, берет свое начало в 1962 г, когда учреждения бухгалтерской экспертизы были переданы в систему министерств юстиции союзных республик. Кроме того, был создан Центральный научно-исследовательский институт судебной экспертизы, позже переименованный во «всесоюзный», которому подчинялась основная часть бюро судебной экспертизы и научно-исследовательские лаборатории судебных экспертиз, в состав которых входили бюро бухгалтерской

экспертизы. Впервые в отечественной истории создается структура по научному обеспечению экспертной, в том числе и бухгалтерской, деятельности.

Пятый этап развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы завершается в 1992 г. вместе с ликвидацией советского государства.

Нынешний (шестой) этап становления бюджетного учета в современной России достаточно глубоко изучается в работах современных ученых и характеризуется реформированием и совершенствованием бюджетного устройства и процесса, противодействием правонарушениям и злоупотреблениям при использовании государственных ресурсов, в том числе и путем использования специальных знаний экспертов-бухгалтеров.

Современный этап совершенствования бюджетного учета начинается с создания указа Президента Российской Федерации от 08.12.1992 № 1556 и постановлением Правительства России от 27.08.1993 № 864 Федерального казначейства России. Также с 2000 года необходимо отметить о проводимых реформах направлениями, которых являются расширение используемых методов программно-целевого планирования, стимулирование использования результативного бюджетирования, жесткие бюджетные ограничения, выделение бюджетов действующих и принимаемых обязательств и т.д.. Например, в 2001 г. Принята Программа развития бюджетного федерализма в Российской Федерации. В 2003 г. Приняты «Принципы реструктуризации бюджетного сектора в Российской Федерации, где предусматривались реформы бюджетных учреждений, а также новые формы оказания государственных (муниципальных) услуг, 2007 г. – приняты поправки в Бюджетный кодекс по организации бюджетного процесса, в том числе переход на трехлетний бюджет; 2008 г. – создание Резервного фонда и Фонда национального благосостояния и т.д.

Современный период развития отечественной экспертной бухгалтерской деятельности в условиях функционирования рыночных механизмов хозяйствования также начинается с 1992 г. и связан с совершенствованием экспертной бухгалтерской работы, расширением границ использования специальных бухгалтерских знаний для противодействия экономической преступности.

В настоящее время бухгалтерские экспертизы по фактам противоправных экономических действий проводятся сотрудниками экспертно-криминалистических подразделений силовых структур (Министерство юстиции, Министерство внутренних дел, Прокуратура и др.), а также частными экспертами-бухгалтерами.

Таким образом, в процессе ретроспективного анализа нами проведено синхронное исследование периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности, которое выявило определенные закономерности в формировании временных этапов, обусловленные различными событиями и историческими фактами. Чаще всего эти этапы совпадали во времени, что объясняется объективно существующей взаимосвязью между рассматриваемыми инструментами управления государственными финансами.

Результаты проведенного ретроспективного исследования иллюстрирует таблица 1.1.

Проведение специального синхронного исследования периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности, а также анализ полученных результатов позволили сформулировать ряд научных выводов:

1. Бюджетный учет на всех этапах своего развития выполнял контрольную функцию, а потребность в бухгалтерской экспертизе была обусловлена необходимостью контроля за правильным рациональным распределением и использованием государственных средств.

2. Развитие отечественной бухгалтерской экспертизы неразрывно связано с историей нашего государства, усложнением ведения хозяйственной деятельности, ростом количества и «качества» экономических преступлений. Эти обстоятельства способствовали усилению роли бюджетного учета, как инструмента контроля за движением государственных финансов на различных уровнях.

3. Бюджетный учет и отечественная экспертная бухгалтерская деятельность в своем развитии прошли определенную эволюцию, этапы становления и совершенствования, которые непосредственно связаны с развитием экономических отношений в обществе, усиливающейся тенденцией роста противоправных действий экономического характера.

4. Развитие бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы в России имеет свои истоки, в нём выделяются периоды подъема и спада, оно сопровождалось проведением множества реформ и преобразований. Такие изменения, как правило, обуславливались обстоятельствами одного порядка, имели общие причины.

5. Современный этап развития бюджетного учета и экспертно-бухгалтерской работы характеризуется расширением круга задач, прогрессом в теории и практике, связан с реформированием бюджетного процесса, новыми задачами в государственном управлении, преобразованиями отечественного бухгалтерского учета, финансового контроля.

Таблица 1.1

Результаты синхронного ретроспективного исследования периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности

Бюджетный учет			Бухгалтерская экспертиза		
№ этапа	Временной период	Содержание этапа	№ этапа	Временной период	Содержание этапа
1	1645-1802	Появление первых попыток упорядочить систему государственных расходов и доходов на различных уровнях путем фиксации данных на определенных носителях. Бухгалтерскому учету и контролю уделяется внимание на государственном уровне.	1	1654-1802	Зарождение основ бухгалтерской экспертизы в России. Образование Приказа счетных дел, функцией которого были «государственные счетные и сыскные, и описные дела». Формирование контрольно-

Бюджетный учет			Бухгалтерская экспертиза		
№ этапа	Временной период	Содержание этапа	№ этапа	Временной период	Содержание этапа
					экспертной финансовой деятельности для осуществления надзора за государственными финансами.
2	1802-1862	Образование Министерства финансов. Территориальные министерства на основании смет начинают составлять росписи доходов и расходов. Учреждение комиссии для составления правил ведения счетоводства, отчетности и ревизии, которая осуществила коренную реформу в учете государственного хозяйствования.	2	1802-1864	Развитие бюджетного учета, государственного контроля и экспертизы тесно связаны с деятельностью Министерства финансов и Главного управления ревизии государственных счетов. Разработаны формы отчетности, порядок их проверки и экспертизы. Использование специальных государственных ревизоров для экспертизы отчетов доходов и расходов
3	1862-1917	Составление кассовых правил, благодаря которым обеспечивалось единство государственного бюджета, специальность кредитов. Введение принципов бюджетного и кассового единства, гласности бюджета. Возникновение бюджетного права. Установление Бюджетных Правил предоставило министерствам право возлагать предварительное рассмотрение смет на комиссии Государственной Думы и	3	1864-1917	Формирование основ судебной бухгалтерии, неотъемлемой частью которой являлась бухгалтерская экспертиза. В соответствии с Уставом уголовного судопроизводства 1864 г. был определен круг сведущих людей, в качестве которых указывались и государственные казначеи. Для расследования экономических преступлений стали привлекаться

Бюджетный учет			Бухгалтерская экспертиза		
№ этапа	Временной период	Содержание этапа	№ этапа	Временной период	Содержание этапа
		Государственного Совета.			квалифицированные бухгалтерские работники.
4	1917-1958	Советский бюджетный учет ведется в соответствии с тремя планами счетов: для учета операций выполнения сметы расходов бюджета, с внебюджетными средствами, в неуставных подсобных хозяйствах. Завершается создание единой системы бухгалтерского учета исполнения бюджета в финансовых органах, издается новая единая инструкция по бухгалтерскому учету исполнения Государственного бюджета СССР в финансовых органах.	4	1917-1962	Характеризует советскую часть становления и развития экспертной бухгалтерской деятельности. Создание специализированного единого учреждения бухгалтерской экспертизы, которое достаточно часто меняло ведомственную принадлежность, находясь в структуре финансово-контрольных ведомств или правоохранительных органов. Исключение составил период с 1938 по 1952 гг., когда не существовало определенной экспертной бухгалтерской организации.
5	1958-1992	Утверждение методических указаний по бухгалтерскому учету в бюджетных учреждениях. Разрабатываются учетные регистры для обработки учетной информации. Совершенствуется сложившаяся система бюджетного учета, бюджетными организациями составляется баланс по единой форме. Период характеризуется децентрализацией бюджетного учета,	5	1962-1992	Учреждения бухгалтерской экспертизы передаются в систему министерств юстиции союзных республик. Создание впервые Центрального научно-исследовательского института судебной экспертизы, позже переименованного во «всесоюзный», которому подчинялась основная часть бюро судебной экспертизы и научно-исследовательские

Бюджетный учет			Бухгалтерская экспертиза		
№ этапа	Временной период	Содержание этапа	№ этапа	Временной период	Содержание этапа
		использованием вычислительных машин при обработке учетной информации, переходом на двойную систему учета, переработкой нормативных актов в сфере бюджетного учета.			лаборатории судебных экспертиз, в состав которых входили бюро бухгалтерской экспертизы. Впервые создается структура по научному обеспечению экспертной, в том числе и бухгалтерской, деятельности.
6	1992-по настоящее время (этап цифровизации)	Создание указом Президента России в 1992 г. и постановлением Правительства России в 1993 г. Федерального казначейства России. Этап характеризуется реформированием и совершенствованием бюджетного устройства и процесса, противодействием правонарушениям и злоупотреблениям при использовании государственных ресурсов, в том числе и путем использования специальных знаний экспертов-бухгалтеров.	6	1992-по настоящее время (этап цифровизации)	Современный период развития отечественной экспертной бухгалтерской деятельности в условиях функционирования рыночных механизмов хозяйствования. Совершенствование экспертной бухгалтерской работы, расширение границ использования специальных бухгалтерских знаний. Компьютеризация учетного процесса, рост масштабов электронного документооборота, расширение группы следов, образующихся в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом.

6. Структурирование и анализ исторических материалов дали возможность впервые сформировать параллельные временные периоды развития

бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы в зависимости от экономической и политической ситуации в стране, от степени развития хозяйственных отношений, от уровня востребованности в них со стороны государственной системы.

7. Изменение форм хозяйствования, политической ситуации в стране, развитие экономических отношений, экономико-правовые, военно-политические реформы, происходящие в государстве, оказывают непосредственное влияние на степень взаимозависимости развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы.

8. Бюджетный учет на протяжении всего периода своего существования всегда был предметом государственной регламентации и выполнял контрольную функцию, неразрывно связанную с экспертной бухгалтерской деятельностью.

9. Выделенные этапы развития бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности показывают объективную синхронизацию периодов становления и преобразования, обусловленную различными причинами и обстоятельствами общего характера.

10. Историческое развитие учреждений и структур бюджетной регламентации и бухгалтерской экспертизы находится в тесной взаимосвязи, возникающей вследствие того, что контроль становится одной из главных функций бюджетного учета. Изменения в учете влекут за собой изменения: объектов бухгалтерской экспертизы, в выборе используемых методов и методик и др.

11. Становление экспертной бухгалтерской деятельности на протяжении охваченных этапов во всех случаях связано с объективной реакцией на происходящие изменения в системе бухгалтерского учета.

12. Современный период развития отечественной экспертной бухгалтерской деятельности характеризуется совершенствованием экспертной бухгалтерской деятельности, расширением границ использования специальных бухгалтерских знаний, компьютеризацией учетного процесса, ростом масштабов электронного документооборота, расширением группы следов, образующихся

в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом.

Таким образом, в процессе ретроспективного анализа нами проведено специальное синхронное исследование этапов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности, которое выявило определенные закономерности в формировании временных исторических рамок, обусловленные различными событиями и фактами. Чаще всего эти этапы совпадали во времени, что объясняется, как правило, объективно существующей взаимосвязью между рассматриваемыми инструментами управления государственными финансами. Проведенный анализ результатов синхронного ретроспективного исследования дал возможность сформулировать ряд научных выводов, позволяющих определить направления дальнейшего изучения и рассмотрения организационно-методических проблем экспертно-бухгалтерской деятельности бюджетных учреждений.

По нашему мнению необходимо выделить следующие направления дальнейшего изучения и рассмотрения организационно-методических проблем экспертно-бухгалтерской деятельности:

- исследовать проблему конкретизации и классификации учетных следов взаимодействия противоправной экономической деятельности и бухгалтерского учета в связи с компьютеризацией учетного процесса и ростом масштабов электронного документооборота;

- исследовать специфику организации бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений;

- конкретизировать с научно-методической и практической позиций перечень работ и мероприятий, входящих в организационную стадию бухгалтерской экспертизы;

- выявить методические особенности исследования объектов бухгалтерской экспертизы в экономических субъектах;

- исследовать порядок взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу;

- разработать методический инструментарий проведения бухгалтерской экспертизы, соответствующей специфике деятельности бюджетных учреждений.

1.2. Сравнительный анализ элементов финансового контроля деятельности бюджетных учреждений

Роль финансового контроля в обществе с рыночными формами хозяйствования многократно возрастает. Результаты исследования проводимых финансово-контрольных действий деятельности бюджетных учреждений показывают, что в данной области имеются значительные проблемы. Ущерб государства от противоправных действий в финансовой сфере составляет сотни миллиардов рублей. Наиболее распространенными нарушениями являются нецелевое, незаконное, а также неэффективное использование бюджетных средств.

Финансовый контроль реализуется на итоговой стадии управления финансами. Он содействует: балансу между потребностью в ресурсах (финансовых) и размерами денежных доходов, рациональному расходованию материальных ценностей, денежных средств в бюджетных учреждениях, правильному ведению бухгалтерского учета и др. Для этого необходимо обеспечивать исполнение действующего законодательства в части, касающейся использования средств государственного бюджета, разрабатывать предложения для устранения выявленных нарушений в финансово-хозяйственной деятельности, определять мероприятия по предотвращению нарушений, повышать эффективность финансового контроля, предлагать новые методы и способы контроля на основе обобщенных материалов результатов контрольно-проверочных мероприятий.

На современном этапе в связи с новым характером товарно-денежных отношений, а также появлением различных форм собственности финансовый контроль претерпевает серьезные изменения.

Так, в выступлении Министра внутренних дел Российской Федерации генерала полиции В. Колокольцева на расширенном заседании коллегии Министерства внутренних дел акцентировано внимание на том, что в 2020 году удалось пресечь 105,5 тысяч преступлений экономической направленности, треть из которых совершена в крупном и особо крупном размерах, по 65 тысячам экономических преступлений расследование завершено. Ущерб составил свыше двухсот миллиардов рублей. Необходимо особое внимание уделять пресечению посягательств на бюджетные средства, в том числе выделяемые на реализацию национальных проектов, изучены сведения о «риск-ориентированных» участниках госконтрактов и в результате проведено около 8 тысяч проверок получателей средств федерального бюджета. В итоге задокументировано свыше двух с половиной тысяч преступлений в части освоения бюджетных ассигнований [114].

В связи с поставленными задачами актуальным, на наш взгляд, является научная разработка подходов к совершенствованию системы финансового контроля. Первоочередной научной проблемой при этом является отсутствие четко обозначенного инструментария финансового контроля, возможного к использованию в деятельности бюджетных учреждений. Фактически в настоящее время в бюджетных учреждениях применяются следующие инструменты финансово-контрольного воздействия: финансово-экономическая ревизия, налоговая проверка, бухгалтерская экспертиза и финансово-целевая проверка уполномоченных государственных органов (Федеральное казначейство, Счетная палата и др.).

Однако, до настоящего времени среди ученых и практиков нет единого мнения относительно элементов данного инструментария финансового контроля в части полномочий и границ использования, их категориальной принадлежности, применяемых ими методов и т.п. В связи с этим, в данном разделе работы нами определены следующие научные задачи:

- выработка единого научного подхода к элементам финансового контроля, в части их категориальной принадлежности;

- определение видов финансового контроля, возможных к использованию в экономических субъектах деятельности бюджетных учреждений;
- выработка критериев сравнительного анализа видов финансового контроля, применяемых в бюджетных учреждениях;
- проведение сравнительного анализа финансово-контрольного инструментария в системе деятельности бюджетных учреждений.

В связи с вышеизложенным при изучении проблемы о соотношении видов финансового контроля, по нашему мнению, первоначально необходимо исследовать вопрос, относятся ли ревизия, аудит, бухгалтерская экспертиза, налоговая проверка и др. к видам финансового контроля. Порождает такой вопрос, по нашему мнению, применение к ним таких понятий, как «вид», «форма», «метод» в различных научных и учебно-методических работах.

Ревизия (с французского «revision», с немецкого «revision», с латинского «revisio» - пересмотр) занимает значимое положение в системе финансового контроля. Это совокупность обязательных контрольных действий по документальной, фактической проверке законности, а также обоснованности совершенных экономическим субъектом фактов хозяйственной жизни. В процессе проведения ревизии также осуществляется контроль за соблюдением законодательства в экономической сфере.

По нашему мнению, вопросы, касающиеся организационно-методического совершенствования ревизии, не теряют со временем своей актуальности. Значимость финансово-экономической ревизии со временем не уменьшается, а возрастает, так как она является неотъемлемой частью государственной системы финансового контроля, а также в связи с тем, что функционирует она в сфере со значительными финансовыми и имущественными активами.

Среди отдельных ученых и практиков существует мнение, что финансово-экономическую ревизию следует относить к методам финансового контроля (Б.Г. Преображенский [99, с.7], Ю.А. Крохина [41, С. 141-144] и др.). В некоторых работах высказывают мнение о том, что ревизия относится к формам финансового контроля (А.Р. Батяев [62, с. 57], Е.Ю. Грачева [64, с. 17] и

др.). Отдельные ученые предлагают считать ревизию видом финансового контроля (С.А. Звягин [30, с. 51] и др.).

По мнению Е.С. Игониной с момента начала функционирования аудиторской деятельности научный интерес сместился от ревизии в сторону аудита [32, с. 5]. Несмотря на то, что у ревизии и аудита различные цели и задачи, они имеют сходные методы и процедуры проведения.

В начале 90-х годов прошлого столетия в нашей стране возникла потребность в воссоздании института независимого контроля. Необходимость создания в нашей стране нового вида финансового контроля - аудита (от латинского «audit» - слушать) была обусловлена многочисленными факторами, среди которых можно выделить следующие: развитие рыночных отношений; расширение самостоятельности экономических субъектов; отсутствие опыта хозяйственной деятельности в рыночных условиях; расширение предпринимательства и др. Поэтому при проведении аудита достигаются цели, связанные с выражением мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствия законодательству порядка ведения бухгалтерского учета.

В научных работах, посвященных проблемам осуществления аудиторской деятельности, аудит как контрольное действие относят и к формам контроля, и к технологическим процессам, и к способам (методам) осуществления финансового контроля, и к видам финансового контроля. Так, в своих работах Т.Р. Хабибулин [106, с. 1370] аудит определяет одним из способов осуществления финансового контроля, выражающегося в экспертизе результативности и экономности использования средств, ресурсов. М.С. Мушкатова аудиторские проверки относит к видам финансового контроля [46, С. 41-43], Клепиков Н.В. в своих работах аудит определяет и как «вид», и как «современную углубленную форму финансового контроля» [89, с. 165].

Помимо ревизии и аудита для осуществления финансового контроля широко используют бухгалтерскую экспертизу (экспертиза от лат. «expertus» - опытный), как один из родов экономического класса экспертиз. В связи с ростом количества противоправных экономических действий, видоизменением

способов их совершения, расширением масштабов споров между экономическими субъектами по хозяйственным вопросам, развитием рыночных отношений наметилась тенденция востребованности бухгалтерской экспертизы в различных сферах юридической практики.

По мнению Т.В. Пащенко при упоминании о ревизии, аудите, забывают говорить об экономической экспертизе, хотя она занимает значимое положение в числе контрольных финансовых мероприятий. [51, с. 9].

В отношении бухгалтерской экспертизы также нет единого мнения среди ученых по отнесению ее к одной из рассматриваемых категорий. Так, Б.Г. Преображенский [99, с. 7], С.Г. Чаадаев [145], М.В. Чадин [66, с. 13], И.В. Александров [30, с. 47] и др. бухгалтерскую экспертизу относят к методам финансового контроля. Ш.И. Аликбеков [112], Л.В. Каширская [35, с. 227] и др. бухгалтерскую экспертизу относят к формам государственного финансового контроля, М.С. Мушкатова [46, С. 41-43] бухгалтерскую экспертизу относит к видам финансового контроля.

В современных условиях виды финансового контроля достаточно разнообразны и связано это с развитием как государственном, так и негосударственном секторе экономики. В дореформенный период было три основных вида финансовой контрольной деятельности – это ревизия, проверка, бухгалтерская экспертиза. Переход к рыночной экономике трансформировал структуру финансового контроля и породил новые виды - аудит, налоговая проверка и др.

У каждого экономического субъекта имеются определенные налоговые обязательства перед государством. Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, полнотой и своевременностью уплаты налоговых и других платежей в совокупности представляет собой налоговый контроль, который является одним из видов государственного финансового контроля. Развитие и функционирование налогового контроля неотделимо от развития государства и общества в целом. Изучение и анализ научных и учебно-методических источников показали, что понятие налогового контроля рассматривается также в разных аспектах. Например, по мнению А.К. Мусаеляна налоговый контроль

возможно рассматривать как совокупность приемов, методов [94, с. 3], другие авторы (Р.Г. Самоева) рассматривают налоговый контроль отдельно от финансового контроля, но при этом считают, что и налоговый и финансовый контроль представляют собой совокупность действий по проверке финансовых, налоговых и связанных с ними действий хозяйствующих субъектов.

По нашему мнению, налоговый контроль неправомерно рассматривать отдельно от финансового контроля. В научной и учебно-методической литературе налоговый контроль рассматривается как совокупность мер государственного регулирования, которые в целях осуществления государственной финансовой политики обеспечивают экономическую безопасность страны и направлены на соблюдение государственных и общественных интересов [41, с. 142].

Анализ научных позиций в отношении принадлежности налогового контроля показал, что большинство ученых склоняются к тому, что налоговый контроль является одной из форм государственного финансового контроля. Вместе с тем, Б.Г. Преображенский и ряд других авторов налоговый контроль относят к методам финансового контроля [99, с. 7]. В финансовом праве налоговый контроль традиционно относят к видам финансового контроля т.к. классификация финансового контроля в финансовом праве осуществляют по нескольким основаниям, в том числе в зависимости от сферы осуществления [41, с. 143].

Резюмируя результаты проведенного исследования категорий «ревизия», «аудит», «бухгалтерская экспертиза» и «налоговая проверка» следует отметить, что рассматриваемый инструментарий финансово-контрольного воздействия на деятельность экономических субъектов в нашей стране из-за недостаточности разработанности относится различными авторами к формам, видам и методам (способам) финансового контроля. Для иллюстрации данной ситуации и получения материала с целью осуществления последующего научного анализа соотношения элементов финансового контроля представим результаты сравнения позиций авторов по отнесению рассматриваемых категорий к видам, формам и методам (способам) финансового контроля.

Результаты сравнения позиций авторов по отнесению категории «аудит» к видам, формам и методам (способам) финансового контроля приведены в таблице 1.2.

Большинство современных авторов, как видно из приведенной таблицы склоняются к тому, что аудит является видом финансового контроля (8 из 13 или 61,7%). Таким образом, можно констатировать, что среди ученых нет единого мнения в отношении рассматриваемой категории, но наблюдается явное преобладание мнения, что аудит является видом финансового контроля.

Результаты сравнения позиций авторов по отнесению категории «ревизия» к видам, формам и методам (способам) финансового контроля приведены в таблице 1.3.

Из приведенной таблицы видно, что большинство современных авторов склоняются к тому, что ревизия является формой финансового контроля (8 из 14 или 57,14%). Таким образом, можно констатировать, что среди ученых отсутствует единое мнение в отношении данной категории, но наблюдается незначительное преобладание мнения о том, что ревизию следует считать формой финансового контроля.

Таблица 1.2.

Результаты сравнительного анализа позиций авторов по отнесению аудита к виду, форме, методу (способу) финансового контроля

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение аудита к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
1	Апсите М.А. [15, с. 85]	+		
2	Афанасьев Г.А. [19, с. 17]	+		
3	Звягин С.А. [30, с. 51]	+		
4	Зевайкина А.Н. [118]	+		
5	Каширская Л.В. [120]		+	
6	Коровяковский Д.Г. [90, с. 41]		+	
7	Клепиков Н.В. [89, с. 165]	+		
8	Мушкатова М.С. [46, С.41-43]	+		
9	Подольский В.И. [18, с. 9]		+	

Продолжение табл. 1.2

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение аудита к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
10	Терехова Е.В. [102, с. 93]	+		
11	Хабибулин Т.Р. [106, с. 1370]			+
12	Шевчук О.А. [103, с. 61]	+		
13	Шеремет А.Д. [104, с. 24]		+	

Таблица 1.3

Результаты сравнительного анализа позиций авторов по отнесению ревизии к виду, форме, методу (способу) финансового контроля

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение ревизии к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
1	Батяев А.Р. [62, с. 57]		+	
2	Быля А.Б. [63, с. 50]		+	
3	Вельский К.С. [62, с. 57]		+	
4	Вершило Т.А. [62, с. 57]		+	
6	Горбунова О.Н. [63, с. 50]		+	
7	Горденко Г.В. [26, с. 43]			+
8	Грачева Е.Ю. [72, с. 17]		+	
9	Запольский С.В. [62, с. 54]		+	
10	Звягин С.А. [30, с. 47]	+		
11	Ильичева Н. [119]		+	
12	Крохина Ю.А. [41, с. 143]			+
13	Мушкатова М.С. [46, 41-43]	+		
14	Преображенский Б.Г. [99, с. 7]			+

Результаты сравнения позиций авторов по отнесению категории «бухгалтерская экспертиза» к видам, формам и методам (способам) финансового контроля приведены в таблице 1.4.

Таблица 1.4

Результаты сравнительного анализа позиций авторов по отнесению бухгалтерской экспертизы к виду, форме, методу (способу) финансового контроля

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение налоговой проверки к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
1	Александров И.В.			+

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение налоговой проверки к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
	[30, с. 47]			
2	Звягин С.А. [30, с. 50]	+		
3	Зырянова Т.В. [86, с. 25]	+		
4	Каширская Л.В. [120]		+	
5	Мушкатова М.С. [46, С. 41-43]	+		
6	Пащенко Т.В. [51, с. 9]	+		
7	Преображенский Б.Г. [99, с. 7]			+
8	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [58, с. 4]		+	
9	Чаадаев С.Г. [145]			+
10	Чадин М.В. [66, с. 13]			+

Из приведенной таблицы видно, что среди современных авторов нет преобладающего мнения относительно того, к какой категории относить бухгалтерскую экспертизу, но 40,0% (4 из 10) считают, что бухгалтерская экспертиза является методом финансового контроля и столько же (40% или 4 из 10) считают, что бухгалтерская экспертиза – вид финансового контроля.

Результаты сравнения позиций авторов по отнесению категории «налоговая проверка» к видам, формам и методам (способам) финансового контроля приведены в таблице 1.5.

Таблица 1.5

Результаты сравнительного анализа позиций авторов по отнесению налоговой проверки к виду, форме, методу (способу) финансового контроля

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение налоговой проверки к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
		вид	форма	метод (способ)
1	Батяев А.Р. [62, с. 57]		+	
2	Брызгалин А.В. [47, с. 315]			+
3	Быля А.Б. [63, с. 50]		+	
4	Вельский К.С. [62, с. 57]		+	
5	Вершило Т.А. [62, с. 57]		+	
6	Горбунова О.Н. [63, с. 50]		+	
7	Горденко Г.В. [26, с. 43]			+
8	Грачева Е.Ю. [72, с. 17]	+		
9	Звягин С.А [30, с. 51]	+		
10	Крохина Ю.А. [41, с. 142]			+

№ п/п	Источник (автор), рассматривающий отнесение налоговой проверки к виду, форме, методу (способу) финансового контроля	Позиция источника в отношении категорирования		
11	Курбатов Т.Ю. [92, с. 36]	+		
12	Мусаелян А.К. [94, с. 3]			+
13	Преображенский Б.Г. [99, с. 7]			+
14	Селиванов А.С. [54, с. 64]	+		
15	Шантрукова Н.М. [146]	+		

Представленная таблица также отражает отсутствие у современных авторов преобладающей точки зрения относительно того, к какой категории следует причислять налоговую проверку. В данном случае мнения распределились равномерно.

Таким образом, можно однозначно констатировать, что в отечественной научной и учебно-методической литературе отсутствует единая и однозначная позиция авторов в отношении элементов инструментария финансового контроля, применяемого в деятельности экономических субъектов. Причем рассматриваемая неоднозначность в той или иной степени применима ко всем категориям – ревизия, аудит, бухгалтерская экспертиза и налоговая проверка. По нашему мнению, назрела крайняя необходимость как с научной, так и с практической точек зрения в выработке единого подхода относительно того, к какой категории (вид, форма, метод или способ) следует причислять элементы финансового контроля в отношении экономических субъектов для проверки законности и обоснованности осуществляемых ими фактов хозяйственной жизни.

В связи с этим считаем необходимым разработать и обосновать собственную позицию по данной проблеме. С целью установления истины обратимся к классической трактовке рассматриваемых категорий в соответствии со словарем русского языка С.И. Ожегова. Так, под «формой» в соответствии со словарем следует понимать «установленный образец чего-нибудь, ... внешнее

очертание, наружный вид предмета, ... устройство, структура, внешнее выражение чего-нибудь, обусловленные определенным содержанием» [49, с. 74].

Исходя из представленных определений не совсем корректно, на наш взгляд, применение к элементам финансового контроля данной категории, Кроме того, в данном случае следует, по нашему мнению, придерживаться устоявшейся в науке и практике финансового контроля точки зрения о том, что существует три традиционных ключевых формы финансового контроля: предварительный, текущий (оперативный) и последующий. Тем более, данное утверждение легко вписывается в положение словаря С.И. Ожегова.

«Метод» в словаре трактуется как «способ теоретического исследования или практического осуществления чего-нибудь» [49, с. 309]. В качестве метода представлять ревизию, аудит, бухгалтерскую экспертизу и налоговую проверку, по нашему мнению, с научной и практической позиций не совсем верно и нелогично, так как причислять к методу элемент контроля, который сам включает и разрабатывает собственные методы (например - методы фактической, документальной проверки и др.), а также методики («методика - совокупность методов ... практического выполнения чего-нибудь» [49, с. 309]), разрабатываемые и внедряемые в практическую финансово-контрольную деятельность.

Употребляемый в отношении рассматриваемых инструментов финансового контроля термин «вид» по словарю означает «подразделение в систематике, входящее в состав высшего раздела - рода, ... разновидность, тип» [49, с. 74]. По нашему убеждению, данное определение наиболее точно отражает содержание элементов финансового контроля в деятельности экономических субъектов. В связи с этим мы присоединяемся к мнению ученых относительно применения к рассматриваемому финансовому контрольному инструментарию категории «вид» (таблицы 1.2, 1.3, 1.4, 1.5), так как элементы данного инструментария входят в состав системы государственного и негосударственного финансового контроля в качестве подразделения, разновидности.

Также не совсем верно, на наш взгляд, рассматривать аудит, бухгалтерскую экспертизу, ревизию и налоговую проверку вне системы финансового контроля. В отдельных современных научных публикациях рассматриваемый инструментарий пытаются рассматривать вне системы финансового контроля. Дискуссии на эту тему продолжают иметь место во многих научных и учебно-методических работах.

Так, по мнению Н.М. Артемова связь аудита с финансовой деятельностью государства обусловлена тем, что рынок аудиторских услуг нуждается в элементах государственного контроля, а аудит является негосударственным видом финансового контроля [17, с. 104].

Некоторые авторы в своих работах говорят о необоснованности освещения аудиторской деятельности в рамках государственного финансового контроля [65, с. 304]. Другие полагают, что аудиторская деятельность является разновидностью частной предпринимательской деятельности. Субъектами отношений выступают частные лица – аудитор и экономический субъект. Однако, если государство (в лице уполномоченного органа) нанимает аудитора или аудиторскую фирму для проведения целевой проверки, то это отношение по аудиторской проверке становится отношением государственного финансового контроля. В этом случае аудитор или аудиторская организация выполняет функцию государственного контрольного органа. Действительно, аудиторская деятельность осуществляется наряду с финансовым контролем и не подменяет его, служит для установления достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов. Важной особенностью аудита считается, что услуги аудиторских фирм являются платными, а стоимость этих услуг определяется по соглашению сторон.

Отдельные авторы (В.В. Нитецкий, Р.В. Кожура и др.) полагают, что аудиторская деятельность имеет общие черты с адвокатской и нотариальной деятельностью [96, с. 13; 91, с. 32]. С мнениями данных авторов, по нашему мнению, нельзя согласиться т.к. аудиторы выполняют контрольную финансовую функцию, а адвокаты и нотариусы выполняют защитную функцию. Также

как аудит, в ряде научных исследований бухгалтерскую экспертизу не рассматривают в качестве инструмента финансового контроля [69, с. 27].

Но в работах С.А. Звягина отмечается, что в отдельных исследованиях в качестве способа выявления и доказывания экономических правонарушений рассматривается лишь «поручение аудитору» о проведении обязательной проверки со стороны органов дознания и следствия. Однако, основа выявления экономических правонарушений направлена на первичное документирование признаков правонарушения. Необходимо исследование финансово-хозяйственной деятельности юридического или физического лица [30, с. 48]. Поэтому проведение экспертизы, как показала правоохранительная практика, является одним из надежных действий по обнаружению, документированию, расследованию, доказыванию и предупреждению противоправного экономического действия. Также бухгалтерская экспертиза выявляет способы совершения, виновных лиц, определяет размер материального ущерба, нанесенного правонарушениями и злоупотреблениями в сфере экономики.

Для борьбы с неправомерными экономическими действиями функции финансового контроля органов выполняют правоохранительные органы. Правоохранительные органы на постоянной основе взаимодействуют по различным вопросам организации, проведения и реализации материалов финансово-экономических ревизий, а также по вопросам обмена контрольно-ревизионной информацией. В рамках своей компетенции главное управление Федерального казначейства Министерства финансов РФ по субъектам взаимодействует с правоохранительными органами, контрольно-ревизионные структуры взаимодействуют с правоохранительными органами для реализации такой задачи как контроль за целевым и рациональным использованием бюджетных ресурсов.

Одним из главных направлений борьбы с противоправными экономическими действиями является их предупреждение, которое представляет собой комплекс мероприятий, направленных воздействовать на причины и условия, порождающие экономические правонарушения и преступления. По мнению

О.Ю. Сиялко своевременность - это главное в предупреждении экономических правонарушений, которая возможна при наличии информации, помогающей выявлять, нейтрализовать и устранять причины и условия, способствующие совершению правонарушения, выявлению лиц причастных к ним, обеспечению максимально быстрого раскрытия преступлений [101, с. 62].

Профилактическая работа в сфере предупреждения неправомерных действий экономической направленности не должна ограничиваться лишь установлением, выявлением фактов правонарушений, которые естественно находятся в прямой связи с исследуемым объектом. Имеется необходимость выявлять те обстоятельства, которые имеют профилактическое значение, необходимо ликвидировать недостатки, которые будут использованы в последствии для совершения других противоправных действий. В противоположном случае профилактическая работа не будет эффективной и не принесет желаемого результата.

Возвращаясь к бюджетной сфере, следует отметить, что использование видов финансового контроля в деятельности экономических субъектов, состоящих на государственном бюджете, имеет ярко выраженную специфику. Прежде всего, помимо традиционных видов контрольно-финансовой работы (ревизия, бухгалтерская экспертиза, налоговая проверка) в бюджетной сфере используется специфический инструмент финансового контроля - финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов (Федерального казначейства, Счетной палаты и др.).

Также при применении традиционных видов имеются организационно-методические особенности, требующие специального изучения. Так, использование результатов финансово-экономической ревизии для противодействия противоправным экономическим проявлениям в бюджетных экономических субъектах более интенсифицировано, так как в конкретных юридических ситуациях имеется возможность воспользоваться материалами финансово-экономических ревизий, проводимых уполномоченными контрольно-ревизионными аппаратами соответствующих государственных структур в плановом порядке.

В связи с этим на практике возникает проблема - в каких случаях необходимо требовать проведения финансово-экономической ревизии, налоговой проверки, а в каких случаях необходим аудит или бухгалтерская экспертиза. В практических ситуациях часто смешиваются понятия «ревизия», «бухгалтерская экспертиза» и соответственно это приводит к затруднениям при попытке оперативного получения информации по конкретному делу. Следовательно, необходимо четкое понимание основных сходств и различий между рассматриваемыми видами финансового контроля. Известно, что органами как ведомственного, так и вневедомственного контроля может быть поручено проведение финансово-экономической ревизии, акт которой может быть приобщен в качестве доказательства по делу. Поэтому необходимо различать ревизию, которая назначается в связи с уголовным делом и вышестоящей организацией в плановом или внеплановом порядке.

Интересен еще и такой факт, что при проведении аудиторской проверки, которая направлена на оценку финансовой (бухгалтерской) отчетности при использовании методов сопоставления начальных и сравнительных показателей, оценки структуры баланса, соблюдения учетной политики и др., по мнению Ш.И. Алибекова, возможны определенные ошибки, неточности, округления при оценке полученной финансовой информации, чего не может быть при проведении бухгалтерской экспертизы и ревизии, которые, в свою очередь, направлены на выявление правонарушений [111]. Часто внешне правильно оформленные бухгалтерские документы скрывают нарушения законности. Наиболее изощренными и профессиональными считаются те экономические правонарушения, которые совершаются с использованием знаний бухгалтерского учета. Эти правонарушения считаются труднодоказуемыми. При расследовании данных противоправных действий большое значение имеют профессиональная подготовка, практический опыт и специальные знания в области аудита, ревизии, налогового контроля, бухгалтерской экспертизы и др.

По мнению ряда авторов такими знаниями должен обладать определенный круг бухгалтеров-специалистов - аудиторов и ревизоров, действия которых должны быть направленными на сбор информации для установления обстоятельств совершения правонарушения в области экономики, бухгалтеров-экспертов, налоговых экспертов, аудиторов, которые должны видеть признаки противоправной деятельности, влекущие за собой умышленное искажение финансовой и налоговой отчетности, уклонения от уплаты налогов и других платежей [112].

Таким образом, назрела крайняя необходимость осуществить сравнительный анализ видов финансового контроля, для упорядочения работы правоохранительных органов в системе противодействия экономической преступности.

Такой анализ в самом общем виде без исследования специфики бюджетной сферы уже проводился рядом авторов. Например, Т.В. Зырянова [86, с. 26], Н.Т. Белуха [23, с. 30] подвергали аналитическому сравнению бухгалтерскую экспертизу и ревизию, О.П. Гришанова [27, с. 20] - аудит и ревизию. С.А. Звягин провел анализ таких видов финансового контроля, как бухгалтерская экспертиза, аудиторская проверка, документальная ревизия и налоговая проверка [30, с. 52]. В научных работах, посвященных проблемам аудита, имеют место исследования, связанные с осуществлением сравнительного анализа аудита и других видов финансового контроля. Например, В.А. Комзолов, Л.И. Хоружий, С.И. Басалай [39, с. 8], проводили сравнительный анализ: аудит - ревизии, бухгалтерская экспертиза, аудит - ревизия.

Применительно к теме нашего исследования предлагается осуществить сравнительный анализ видов финансового контроля.

Такой сравнительный анализ с учетом специфики функционирования органов внутренних дел предлагаем провести по 17-ти критериям, а именно:

- цели контроля;
- вид деятельности;
- основа взаимоотношений с контролируемым объектом;

- управленческие связи;
- практические задачи;
- ответственность;
- порядок получения информации;
- нормативная регламентация;
- место проведения;
- оформление результатов;
- условия назначения;
- основания для проведения;
- факторы, определяющие объем работы;
- методы исследования;
- объекты исследования;
- применение в правоохранительной деятельности;
- порядок использования в деятельности бюджетных учреждений.

Сравнительный анализ видов финансового контроля представлен в таблице 1.6.

Далее предлагаем рассмотреть заслуживающие внимания те сходства и различия видов финансового контроля, которые не могли вписаться в предложенную структуру таблицы и, следовательно, в ней не отражены.

Бухгалтерская экспертиза, аудиторская проверка, финансово-экономическая ревизия, налоговая проверка и финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов являются важным инструментом финансового контроля для устранения и предотвращения противоправных действий в экономической сфере, так как охватывают непосредственно финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов. Финансовый контроль в переводе с латинского означает платеж, доход и является многоаспектной деятельностью государственных и общественных органов, наделенных контрольными функциями в области финансово-хозяйственной деятельности. Финансовый контроль помогает выявлять злоупотребления, хищения и предотвращает недопущение в дальнейшем этих нарушений, а также обязывает

Таблица 1.6

Сравнительный анализ видов финансового контроля

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
1. Цели контроля	Выявление, анализ, документирование, доказывание фактов и обстоятельств намеренного искажения (или отсутствия) экономической информации.	Выявление фактов искажения учетных и отчетных данных, с целью их устранения и наказания виновных.	Контроль за соблюдением законодательства о налогах и сборах, своевременностью и полнотой уплаты обязательных платежей.	Проверка своевременности и полноты поступления, целевого и экономного использования государственных средств.	Осуществление деятельности, обеспечивающей единую систему контроля за исполнением федерального бюджета и бюджетов федеральных внебюджетных фондов.
2. Вид деятельности	Процессуально-правовая, обеспечивающая получение доказательств путем применения специальных экономических экспертных знаний.	Исполнительская, по необходимости. Выполнение контрольных заданий вышестоящих органов.	Процессуальное действие налогового органа, связанное с проведением камеральных и выездных налоговых проверок.	Федеральный орган исполнительной власти, ведет расчетно-кассовое обслуживание исполнения федерального бюджета.	Конституционный орган государственного финансового контроля. Законодательная власть. Проведение оперативного контроля за исполнением областного бюджета в текущем году.

Продолжение таблицы 1.6

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
3. Основа взаимоотношений с контролируемым объектом	Принудительная, по решению уполномоченных правоохранительных органов для ответа на поставленные вопросы.	Принудительная, ревизор работает в соответствии с приказом или распоряжением о проведении ревизии.	Принудительная, по решению руководителя налогового органа.	Принудительная, по решению начальника Главного управления Федерального казначейства.	Принудительная по решению председателя Счетной палаты.
4. Управленческие связи	Вертикальные, осуществляются по решению правоохранительных органов, назначивших экспертизу, с представлением экспертного заключения.	Вертикальные, с предоставлением отчета об исполнении перед вышестоящим государственным органом или правоохранительным органом в форме акта.	Вертикальные, с предоставлением отчета руководителю налогового органа в форме акта.	Вертикальные, отчет предоставляется руководителю управления Федерального казначейства.	Вертикальные, отчет предоставляется председателю Счетной палаты.
5. Практические задачи	Совокупность диагностических, идентификационных и реконструкционных задач.	Пресечение и профилактика правонарушений и злоупотреблений, сохранность активов.	Выявление и пресечение нарушений законодательства о налогах и сборах, предупреждение налоговых правонарушений.	Организация, осуществление и контроль за исполнением бюджета РФ, управление доходами и расходами бюджета на счетах Казначейства	Организация и осуществление контроля за средствами федерального бюджета, федеральных внебюджетных фондов, сохранность федеральной собственности.

Продолжение таблицы 1.6

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
6. Ответственность	Перед уполномоченными правоохранительными органами, назначившими экспертизу.	Перед руководителем учреждения и уполномоченным правоохранительным органом, назначившими ревизию.	Перед руководителем налогового органа.	Перед руководителем федерального казначейства.	Перед председателем Счетной палаты
7. Порядок получения информации	Материалы предоставляются в процессуальном порядке уполномоченными правоохранительными органами.	Информация предоставляется должностными лицами экономического субъекта по требованию ревизора.	Информация предоставляется налогоплательщиком по требованию налогового органа.	Информация предоставляется должностными лицами экономического субъекта в установленном порядке.	Информация предоставляется должностными лицами экономического субъекта в установленном порядке.
8. Нормативная регламентация	Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности», УПК РФ, ГПК РФ, АПК РФ, КоАП РФ, НК РФ, КАСП РФ.	Подзаконные акты, ведомственные положения и инструкции.	Налоговое законодательство, методические рекомендации Министерства по налогам и сборам РФ	Регламент федерального казначейства, акты Минфина России, приказы Минфина России.	Законодательство субъектов РФ; законы (в том числе законы субъектов РФ о местном самоуправлении), а также нормативные акты представительных органов местного самоуправления - уставы муниципальных образований, положения и др.

Продолжение таблицы 1.6

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
9. Место проведения	По месту нахождения экспертного учреждения или правоохранительного органа	По месту нахождения подконтрольного экономического субъекта	По месту нахождения налогового органа или налогоплательщика	По месту нахождения подконтрольного экономического субъекта или проверяющего органа	По месту нахождения подконтрольного экономического субъекта или проверяющего органа
10. Оформление результатов	Заключение эксперта-бухгалтера.	Акт финансово-экономической ревизии.	Акт налоговой проверки.	Акт проверки.	Акт (заключение) по результатам проверки.
11. Условия назначения	Наличие в деле обстоятельств, требующих специальных бухгалтерских или иных экономических знаний для ответа на поставленные уполномоченными органами вопросы.	Назначается в установленном порядке, по инициативе высшего руководства или правоохранительных органов.	План проведения камеральных и выездных налоговых проверок.	Планы, утверждаемые Минфином России в соответствии с показателями деятельности.	Планы работы, утверждаемые Коллегией Счетной палаты.

Продолжение таблицы 1.6

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
12. Основание для проведения	Решение судебных или постановление уполномоченных правоохранительных органов.	Приказ руководителя вышестоящей организации.	Решение налогового органа	Приказ о проведении контрольного мероприятия	Приказ о проведении контрольного мероприятия
13. Факторы, определяющие объем работы	Вопросы, поставленные на решение эксперта уполномоченными правоохранительными органами.	По усмотрению руководителя учреждения (уполномоченного правоохранительного органа), назначившего ревизию.	Программа проведения налоговой проверки, задания руководителя налогового органа	План проведения проверки и задание руководителя федерального казначейства	План проведения ревизии и задание председателя Счетной палаты
14. Методы исследования	Экспертные методы и в ограниченном объеме методы документальной проверки.	Методы документальной и фактической проверки.	Методы документальной и фактической проверки.	Методы документальной и фактической проверки.	Методы документальной и фактической проверки.
15. Объекты исследования	Материалы и документы, предоставленные органом (лицом), назначившим экспертизу.	Учетные и отчетные бухгалтерские документы проверяемого экономического субъекта.	Документы бухгалтерского и налогового учета. Бухгалтерская (финансовая) отчетность.	Бухгалтерские документы по движению государственных средств.	Бухгалтерские документы по движению бюджетных ресурсов.

Окончание таблицы 1.6

Виды контроля Критерии анализа	Бухгалтерская экспертиза	Финансово-экономическая ревизия	Налоговый контроль	Финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов	
				Федеральное казначейство	Счетная палата
1	2	4	5	6	7
16. Применение в правоохранительной деятельности	Применяется.	Применяется.	Применяется.	Применяется.	Применяется.
17. Порядок использования в бюджетной сфере	По решению уполномоченных правоохранительных органов.	В плановом порядке, по решению уполномоченных правоохранительных органов.	В плановом порядке, при наличии информации о налоговых правонарушениях.	В плановом порядке, при наличии информации о неправомерном использовании государственных ресурсов.	В плановом порядке, при наличии информации о нецелевом расходовании бюджетных средств.

экономические субъекты добросовестно выполнять возложенные на них обязательства перед государством.

Также особое внимание хотелось бы уделить финансово-экономической ревизии и бухгалтерской экспертизе, так как эти виды финансового контроля имеют особое значение в деятельности бюджетных учреждений. Финансово-экономическая ревизия - это основной вид финансового контроля бюджетной системы, несмотря на то, что в последнее время большую роль в финансовом контроле приобрел аудит. Однако его использование в деятельности бюджетных учреждений ограничено причинами как правового, так и финансового характера, а именно - необходимостью эффективного расходования государственных ресурсов, в связи с чем на практике возникают проблемы с оплатой аудиторских услуг. В связи с этим возрастает значение именно финансово-экономической ревизии как основного инструмента противодействия правонарушениям и злоупотреблениям.

Поэтому в совокупности с бухгалтерской экспертизой финансово-экономическая ревизия решает задачи выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий. В ходе расследования таких действий должностных лиц материалы проведенной ревизии помогают выявить сумму причиненного ущерба, способ совершения правонарушения, лиц к этому причастных. То есть в процессе ревизии частично решаются вопросы, стоящие перед бухгалтерской экспертизой. Данная ситуация возможна лишь в деятельности бюджетных учреждений, так как именно в таких специфических условиях проявляется особый статус финансово-экономической ревизии.

В связи с этим важное значение приобретает анализ различий между бухгалтерской экспертизой и финансово-экономической ревизией применительно к бюджетной сфере. К таким основным различиям относится следующее:

- финансово-экономическая ревизия в отличие от бухгалтерской экспертизы является контрольным действием, т.е. она существует независимо от

наличия или отсутствия конфликтных ситуаций. Бухгалтерская экспертиза является процессуальным действием и не может существовать отдельно от уголовного или гражданского дела;

- процессуальное положение ревизора таково, что он не может быть самостоятельным участником уголовного процесса, а может быть только свидетелем. Эксперту-бухгалтеру присущи только ему свойственные процессуальные права и обязанности, предусмотренные законодательством;

Также различия проявляются в порядке подготовки итоговых материалов, назначении и проведении специального правового регламента, правах и обязанностях, объектах, методах и т.д.

Все различия между финансово-экономической ревизией и бухгалтерской экспертизой можно условно разделить на четыре вида:

предметные – эксперт-бухгалтер исследует только те объекты, которые ему предоставлены уполномоченными органами, ревизор в праве охватить контролем все факты хозяйственной жизни проверяемого экономического субъекта;

методические - ревизор применяет методы и приемы фактического контроля, которые не может применять эксперт-бухгалтер;

организационные - ревизор проводит работу по месту нахождения проверяемого субъекта, а эксперт - в экспертном учреждении;

процессуальные - ревизор в отличие от эксперта выполняет функции сбора информации (документов).

Аудит, налоговый контроль, бухгалтерская экспертиза, финансово-экономическая ревизия, финансово-целевые проверки уполномоченных государственных органов исследуют финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов, т.е. исследуют один и тот же предмет, используют одни и те же источники информации - нормативные акты, законы, первичную учетную документацию, отчетность и др. Все виды финансового контроля нормативно регламентированы, при их проведении четко обеспечивается соблюдение законодательства и соответствующих нормативных правовых актов.

Сходство рассматриваемых видов финансового контроля состоит также в использовании одинаковых методов контроля, например, документальной проверки, сопоставления, арифметической проверки, сверки расчетов, аналитических процедур и др., а также в том, что выводы по результатам контроля основываются на документально подтвержденных достоверных данных. Говоря о порядке взаимоотношений с контролируемым объектом, можно констатировать, что у всех видов финансового контроля, применяемых в бюджетной сфере, такая основа - принудительная, а управленческие связи - вертикальные. По всем видам финансового контроля результаты проверок оформляются документально.

Существующие различия между бухгалтерской экспертизой, финансово-экономической ревизией, аудитом, налоговым контролем и финансово-целевыми проверками уполномоченных органов определяются юридической природой, целями и практическими задачами, решаемыми в ходе их проведения.

Отдельно хотелось бы остановиться на интенсивности использования вышеперечисленных видов финансового контроля в бухгалтерском учете бюджетных учреждений. Все виды финансово-контрольных действий, за исключением бухгалтерской экспертизы, используются в бухгалтерском учете бюджетных учреждений в плановом порядке. Это в основном связано со спецификой именно экономических субъектов, входящих в состав бюджетных отношений.

Как уже отмечалось ранее, применение аудита в деятельности бюджетных учреждений является в некоторой степени неактуальным, что по нашему мнению связано с целями контроля, основами взаимоотношений с проверяемым объектом, а также с необходимостью заключения договора об оплате. Однако Г.Я. Остаев считает, что необходимо повысить внимание к вопросам организации аудита в бюджетных учреждениях. По его мнению, в бюджетных учреждениях аудит должен заниматься сбором информации и ее изучением для раскрытия содержания и фактов, которые касаются функционирования системы хозяйствующего механизма, а бюджетный учет в свою очередь должен

обобщать в денежном выражении финансовые и нефинансовые активы [87, с. 38].

Таким образом, проведенный анализ специфики осуществления финансового контроля позволил сформулировать ряд научных выводов:

- финансовый контрольный инструментарий (бухгалтерская экспертиза, ревизия, аудит, налоговая проверка и др.), используемый в правоохранительной практике, безусловно следует относить к категории «вид» финансового контроля. Выявлены элементы дублирования контрольных функций между рассматриваемыми видами контроля;

- наиболее актуальными видами финансового контроля, возможными к использованию в деятельности бюджетных учреждений являются: бухгалтерская экспертиза, финансово-экономическая ревизия, налоговая проверка, финансово-целевая проверка уполномоченных государственных органов;

- выделенные критерии сравнительного анализа видов финансового контроля, применяемых в бюджетных учреждениях, позволили выявить условия и возможности их использования на практике, разработать предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов контроля в системе противодействия экономической преступности (раздел 2.3 работы);

- наиболее востребованным и эффективным видом финансового контроля в деятельности бюджетных учреждений является финансово-экономическая ревизия;

- различия между финансово-экономической ревизией и бухгалтерской экспертизой условно делятся на четыре вида: предметные, методические, организационные, процессуальные;

- различия между бухгалтерской экспертизой, финансово-экономической ревизией, аудитом, налоговым контролем и финансово-целевыми проверками уполномоченных органов определяются юридической природой, целями и практическими задачами, решаемыми в ходе их проведения.

Сходства между видами финансового контроля заключаются в том, что ими исследуется (проверяется) финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов, используемые источники информации единообразны, все

результаты оформляются документально, выводы основываются на достоверных документальных источниках.

1.3. Использование бухгалтерского инструментария в противодействии экономической преступности. Защитные функции бухгалтерского учета и следы неправомерных экономических действий

Взаимодействие системы бухгалтерского учета и событий противоправного экономического действия не проходит бесследно в учетной и первичной бухгалтерской документации и затрагивает различные стороны учетной работы. Подобное воздействие неправомерного вмешательства в учетный процесс и одновременное неизбежное взаимодействие с ним обусловлено специфическими объективными возможностями сложившейся учетной системы и является его уникальным свойством.

Способность системы бухгалтерского учета автоматически реагировать на противоправное воздействие довольно четко иллюстрируют выявленные и описанные в 70-80-х годах прошлого века в работах С.П. Голубятникова защитные функции бухгалтерского учета [59, с. 16]. Традиционно принято различать три защитные функции учетного процесса по отношению к неправомерному воздействию: слепообразующую, охранительную и превентивную (предупредительную). Названные защитные функции бухгалтерского учета по единодушному мнению компетентных ученых являются также функциями судебной бухгалтерии. Подобный научный тезис актуален и в настоящее время в сложившейся системе выявления, расследования, доказывания и предупреждения экономической преступности.

Вместе с тем, наполнение и содержание названных функций, порядок их реализации в современных условиях претерпели определенную модификацию по сравнению с 70-ми годами прошлого века, что требует их переработки и актуализации в научном и прикладном аспектах.

Действительно, современная интеграция информационных технологий и системы бухгалтерского учета, совершенствование способов неправомерного воздействия на факты хозяйственной жизни и другие особенности функционирования экономики ставят на новый уровень проблему исследования в нынешних условиях реакции действующей и обновленной системы бухгалтерского учета на неправомерные экономические действия. Необходимость и актуальность исследования названных проблем обусловлены целым рядом обстоятельств, а именно:

- широкое внедрение информационных технологий в учетный процесс и систему документооборота;

- модификация приемов и способов совершения противоправных действий, затрагивающих финансово-хозяйственную деятельность экономических субъектов;

- актуализация противодействия коррупционным проявлениям в современной экономике России, а также фактам нецелевого, незаконного и неэффективного использования бюджетных ресурсов;

- современное реформирование системы бухгалтерского учета и, как следствие, трансформация его контрольных функций.

Обозначенная интеграция информационной и контрольной составляющих бухгалтерского учета дает возможность выделять в его системе определенные защитные функции, вытекающие из его объективных позитивных характеристик. То есть, в случае совершения противоправных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета, в ней неизбежно проявляется и хранится информация о данном взаимодействии. В условиях оптимальной постановки бухгалтерского учета у экономического субъекта информация, содержащая следы криминального экономического воздействия, может быть востребована уполномоченными правоохранительными и контрольно-ревизионными органами, аудиторскими организациями и заинтересованными

собственниками. Такая информация позволит выявлять, документировать, расследовать, доказывать и предотвращать преступления и правонарушения экономического характера.

Таким образом, рассматриваемые защитные функции бухгалтерского учета неизбежно проявляют себя в той или иной мере при взаимодействии финансово-хозяйственной деятельности с противоправной. Представленные защитные функции учетного процесса (или функции судебной бухгалтерии) имеют важное теоретическое и практическое значение в нынешних условиях по следующим направлениям:

- позволяют обнаруживать, документировать, расследовать, доказывать и предупреждать противоправные экономические действия, связанные с системой бухгалтерского учета;

- используются при осуществлении финансово-контрольных мероприятий, проводимых в рамках финансово-экономических ревизий, бухгалтерских экспертиз, аудиторских и налоговых проверок;

- обеспечивают охрану имущественных интересов государства, инвесторов и собственников экономических субъектов;

- обеспечивают соблюдение общих требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету в соответствии с действующим законодательством.

В свою очередь, необходимо обратить внимание, что приведенные защитные функции бухгалтерского учета не следует отождествлять с функциями бухгалтерского учета в системе управления, к которым относят следующие: информационная, контрольная, обеспечение сохранности собственности, обратная связь, аналитическая [53, с. 18]. В целях иллюстрации представленной точки зрения и обоснования сформулированного вывода приведем классификацию функций бухгалтерского учета в виде схемы (рисунок 1.7).

Имеющаяся классификация функций бухгалтерского учета позволяет сформулировать определение защитных функций учетного процесса, под ко-

торыми следует понимать способность отражать и фиксировать неправомерные факты хозяйственной жизни в системе учетной и отчетной информации как на бумажных, так и на электронных носителях.

Важное значение в прикладном аспекте имеет проблема реализации защитных функций учетного процесса в системе противодействия экономическим преступлениям и правонарушениям. В самом общем виде защитные функции бухгалтерского учета рассмотрены в работах и трудах отечественных ученых, занимающихся проблемами использования специальных бухгалтерских знаний в правоохранительной деятельности (С.П. Голубятникова, Н.В. Башировой, Е.С. Дубоносова, С.Г. Еремина, Е.С. Лехановой и др.).

Однако, вопросы, связанные с инструментарием реализации данных защитных функций через систему учета и отчетности, незаслуженно, на наш взгляд, не входили в пределы исследования проблем судебной бухгалтерии.



Рис. 1.7. Схема классификации функций бухгалтерского учета

В связи с этим предлагается рассмотреть порядок, условия и пути использования защитных функций бухгалтерского учета в практике выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения противоправных экономических действий.

Одной из основных защитных функций бухгалтерского учета с позиций теории и практики судебной бухгалтерии является слеодообразующая, которая означает возможность и способность бухгалтерского учета при взаимодействии с неправомерными действиями и их непосредственном воздействии на учетный процесс образовывать и формировать в собственной информационной среде следы и признаки таких контактов. Этот тезис является общепринятым и достаточно рассмотренным в специальной экономической литературе. Также, в научных и учебно-методических работах, посвященных проблемам использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и расследовании противоправных экономических действий, определены виды следов взаимодействия экономических преступлений и правонарушений с учетным процессом. Такие следы, по мнению С.П. Голубятникова, следует разделять на три группы: экономические, документальные и учетные.

При этом под учетными следами взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом предлагается понимать «различного рода несоответствия между элементами метода бухгалтерского учета, вызванные вмешательством события преступления (записи в учете, не подтвержденные документами, отчетность, не вытекающая из данных учета и т.п.)» [59, С. 17-18].

Проведена классификация учетных несоответствий по трем группам:

1. Несоответствия между документами и записями в счетах бухгалтерского учета.
2. Отклонения от обычного отражения хозяйственной деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета.
3. Нарушения технологического процесса учетной работы [25, с. 108-109].

Вместе с тем, подобная трактовка и классификация учетных следов в современных условиях, на наш взгляд, носит несколько ограниченный характер и не в полной мере отражает уровень развития бухгалтерского учета и его компьютеризации, а также состояние противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям. К сожалению, дальнейшие разработки по конкретизации и классификации учетных следов взаимодействия противоправной экономической деятельности и бухгалтерским учетом не проводились, и данная проблема не исследовалась.

Рядом авторов в различных публикациях в части учетных следов отражалась изначально сформированная точка зрения со ссылкой на работы 70-80-х годов прошлого столетия.

В современных условиях развития бухгалтерского учета в условиях автоматизации процесса приводит к изменениям отдельных элементов его организации. Об этом свидетельствует необходимость обработки информации, хранящейся на бумажном и электронном носителях. Автоматизированная обработка информации неоднозначно влияет на сохранность материальных ценностей, на возможность совершения противоправных действий и влечет за собой расширение круга лиц, участвующих в этом процессе (бухгалтер, материально-ответственное лицо, оператор, программист). Таким образом данный способ обработки бухгалтерской информации усиливает контроль на входе и выходе информации, однако имеются возможности совершения умышленных противоправных действий в середине цикла данного процесса. Например, путем ввода изменений в программное обеспечение («1С-Бухгалтерия» и др.) и соответственно влечет за собой изменение алгоритма действий.

В связи с этим нами предлагается определенная группировка учетных следов, образующихся в результате неправомерного воздействия на систему бухгалтерского учета, ориентированная на современный уровень развития учетной работы и проблемы противодействия экономической преступности. К таким следам, по нашему мнению, необходимо отнести:

- несогласованность записей в Главной книге с регистрами бухгалтерского учета;
- нетипичные для исследуемого экономического субъекта корреспонденции счетов бюджетного учета;
- расхождения в отражении фактов хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учета и первичной документации;
- отражение в регистрах бухгалтерского учета фиктивных фактов хозяйственной жизни, а также не подтвержденных первичными учетными документами;
- несогласованность остатков по синтетическим счетам в Главной книге и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- значительное количество сторнировочных записей, затрагивающих результаты финансовой деятельности экономического субъекта, или наличие отдельных сторнировочных записей, значительно влияющих на финансовый результат;
- несоответствие между регистрами бухгалтерского учета за отчетный период по суммам совершенных фактов хозяйственной жизни с нарушением порядка их отражения в Главной книге;
- наличие альтернативного учета экономического субъекта, отражающего ведение «двойной» бухгалтерии и др.;
- изменение алгоритма действий путем ввода изменений в программное бухгалтерское обеспечение.

Схематично виды учетных следов по результатам воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета представлены на рисунке 1.8.

Следует отметить, что приведенные учетные несоответствия и следы могут содержаться как на бумажных носителях, так и в электронной версии ведения бухгалтерского учета экономического субъекта, что по нашему мнению, требует выделения их в отдельную группу следов - электронных.

Также необходимо иметь в виду, что подобные учетные следы не во всех случаях могут быть результатом воздействия противоправной деятельности на учетный процесс. Отмеченные следы могут быть следствием ошибок, совершенных учетным персоналом исследуемого экономического субъекта. Вывод об этом может быть получен только уполномоченным органом на основе квалифицированного заключения компетентного в сфере бухгалтерского учета специалиста, каковым на практике является эксперт-бухгалтер в соответствии с процессуальным законодательством.

Кроме того, в современных условиях на основе приведенной классификации предлагается следующее определение учетных следов взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом – это несоответствие и несогласованность в отражении фактов хозяйственной жизни в первичных учетных документах, в корреспонденции счетов, в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, вызванные неправомерными экономическими действиями. Приведенное определение отличается от ранее разработанных включением категорий и понятий, отраженных в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ, с учетом действующей специфики функционирования системы бухгалтерского учета и современным состоянием противодействия экономической преступности в стране.

В современных условиях также требует уточнения определение экономических следов взаимодействия противоправной деятельности с бухгалтерским учетом. В интерпретации С.П. Голубятникова – это «изменение значений показателей, характеризующих хозяйственную деятельность данного объекта, вызванные влиянием преступления как на саму хозяйственную деятельность, так и на степень адекватности ее отражения» [59, с. 17].

В целях формирования авторского определения экономических следов, ориентированного на действующую систему бухгалтерского учета и сложившийся уровень противодействия экономическим преступлениям и правонарушениям с учетом модификации способов и приемов их совершения, предлагается классифицировать виды названных следов на основе анализа практических материалов выявления, документирования, расследования, доказывания и предупреждения неправомерных экономических действий. В связи с этим

нами определены следующие виды учетных следов (рисунок 1.8).



Рис. 1.8. Виды учетных следов по результатам воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета

Схематично виды экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс показаны на рисунке 1.9:



Рис. 1.9. Виды экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс и взаимодействия с ним

На основе приведенной классификации видов экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс и взаимодействия с ним, нами предлагается сформулировать следующее определение экономических следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс – это несоответствие и несогласованность между экономическими показателями деятельности экономического субъекта, образовавшиеся в результате воздействия противоправной деятельности или взаимодействия с ней, в отличие от учетных следов, которые затрагивают несоответствие и несогласованность в отражении фактов хозяйственной жизни.

Рассматривая документальные следы, необходимо отметить, что их характер и виды достаточно подробно и актуально на сегодняшний день рассмотрены в трудах многих авторов, основу которых составили разработки прошлого столетия. Кроме того, классификация бухгалтерских документов по качественным признакам, разработанная в 1989 году [25, с. 165], с незначительными дополнениями используется в современных учебно-методических и научных работах.

Вместе с тем, сформулированное в те годы определение документальных следов требует научной переработки и актуализации, исходя из реалий нынешней ситуации. Так, по мнению С.П. Голубятникова, документальные следы «связаны с нарушениями порядка первичной регистрации хозяйственных операций (изменений в состоянии средств хозяйства), допущенными при составлении бухгалтерских документов или при заполнении материалов инвентаризации» [59, с. 18].

На наш взгляд, исходя из проведенного анализа приемов и способов совершения противоправных экономических действий в современных условиях, а также с учетом положений Федерального закона «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 № 402-ФЗ и действующего гражданского законодательства наиболее приемлемым определением документальных следов взаимодействия противоправной деятельности и бухгалтерского учета может быть следующее – это неправильное отражение свершившихся фактов хозяйственной жизни в первичных учетных документах, а также оформление документами не имевших место фактов хозяйственной жизни, в том числе лежащих в основе мнимых и притворных сделок.

Достаточно актуальным в настоящее время является вопрос расширения групп следов, образующихся в результате взаимодействия противоправной экономической деятельности с учетным процессом. В традиционном понимании, как это отмечалось нами ранее, следообразующая функция бухгалтерского учета проявляется в трех группах следов: учетные, экономические и до-

кументальные. В нынешней ситуации в связи с автоматизацией учетного процесса и расширением масштабов электронного документооборота назрела необходимость в выделении четвертой группы следов неправомерных экономических действий – электронных. Схема классификации групп следов неправомерных экономических действий представлена на рисунке 1.10.

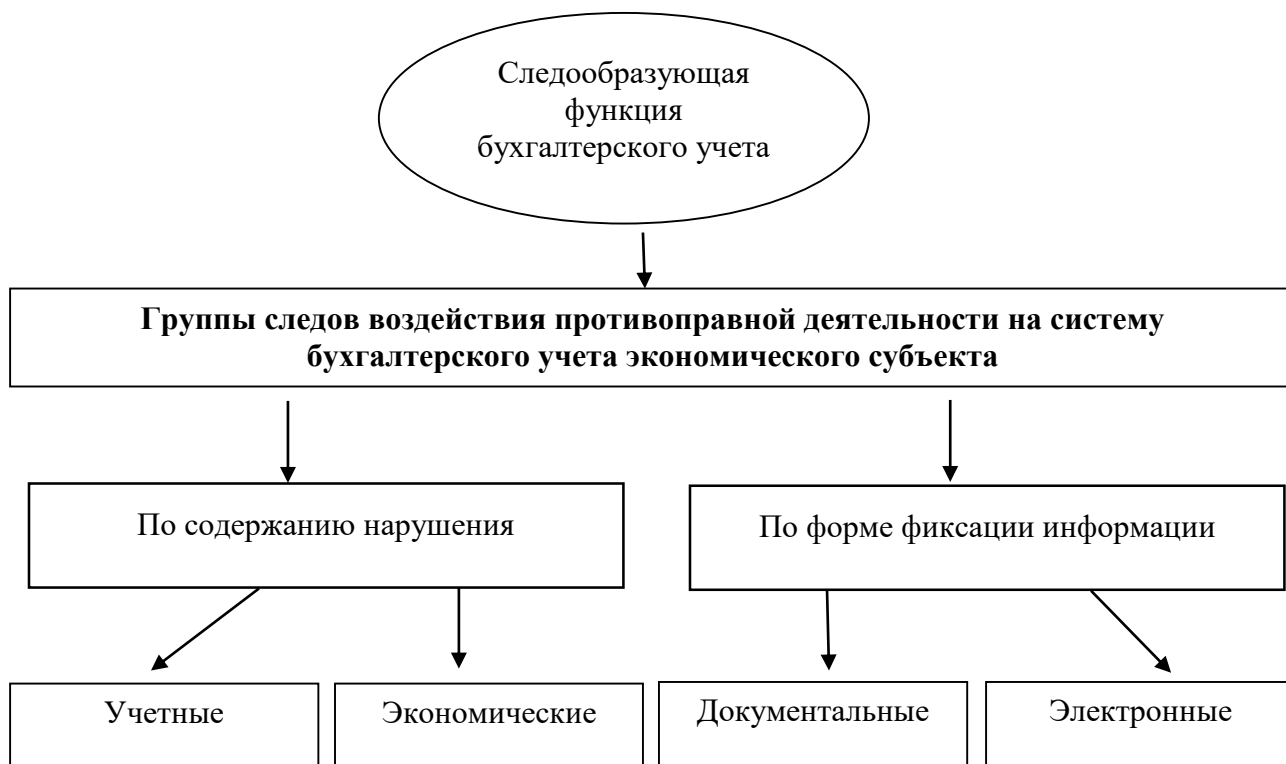


Рис. 1.10. Классификация групп следов воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета

Электронные следы взаимодействия противоправной экономических действий и бухгалтерского учета, на наш взгляд, могут проявляться в следующем виде:

- расхождения в содержании электронного и бумажного варианта первичного учетного документа, регистра бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- ведение бухгалтерского учета только на электронных носителях в случаях, не предусмотренных законодательством;
- неправильное отражение на электронных носителях свершившихся фактов хозяйственной жизни;

- использование нелегальных компьютерных программ для ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом;
- наличие фактов несанкционированного доступа в компьютерную программу ведения бухгалтерского учета.

Схематично виды электронных следов противоправной деятельности представлены на рисунке 1.11:

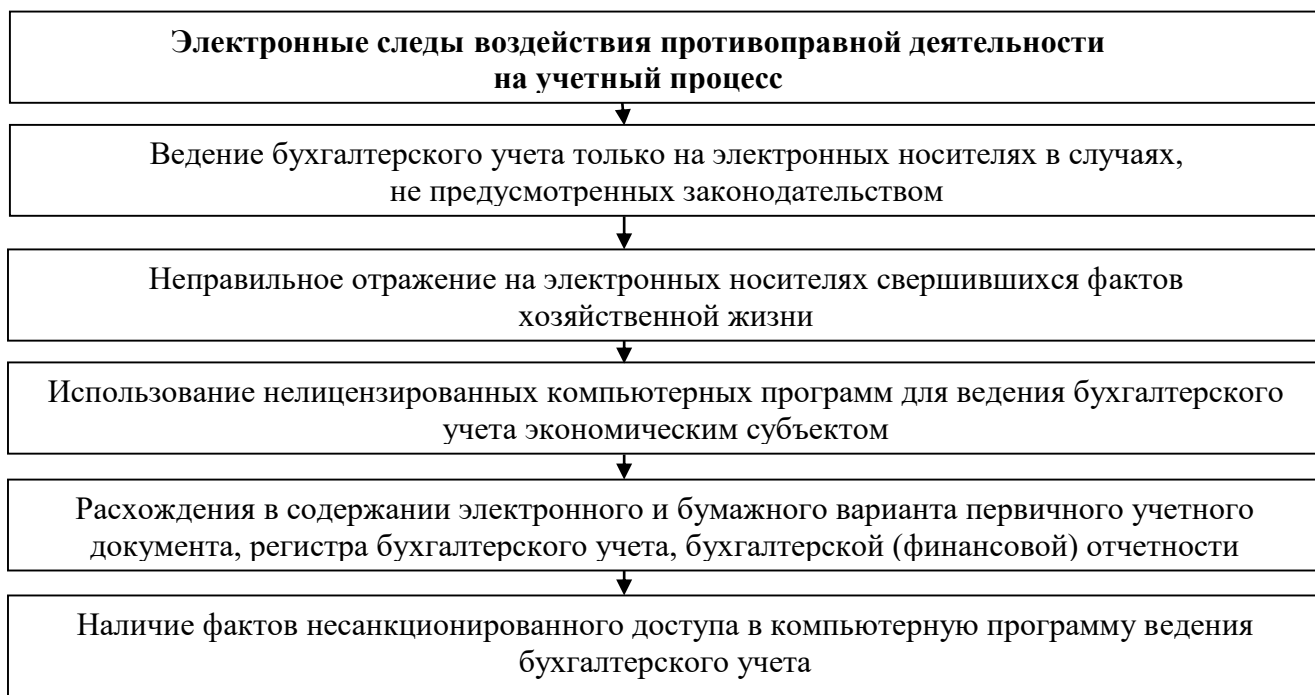


Рис. 1.11. Виды электронных следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс

Представленные виды дали возможность сформулировать отражающее специфику проведения бухгалтерской экспертизы авторское определение электронных следов воздействия противоправной деятельности на систему бухгалтерского учета, под которыми предлагается понимать результаты зафиксированной с помощью автоматизированных средств фиксации информации фактов использования электронного документооборота в корыстных целях.

Наряду со слеодообразующей охранительная функция, используя рассмотренные ранее группы следов взаимодействия противоправной деятельности с учетным процессом, позволяет контрольной подсистеме бухгалтерского учета формировать, обнаруживать и использовать информацию о противо-

правных действиях экономического характера и, таким образом, защищать интересы собственника, а в некоторых случаях – и государства, в определенных ситуациях.

Наличие рассмотренных выше двух защитных функций бухгалтерского учета предопределяет наличие третьей функции учета - предупредительной (или превентивной). В тех случаях, когда первые две функции качественно отрегулированы, регулярно проявляются и развиваются в учетном процессе, вероятность совершения в юрисдикции данного экономического субъекта какого-либо правонарушения или преступления экономической направленности сводится к нулю. То есть, предупредительная функция заключается в способности учетного процесса противодействовать своим существованием и правильной организацией возможности совершения неправомерных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета. Соответственно, наличие первых двух функций бухгалтерского учета принимаются во внимание должностными лицами и гражданами, намеревающимися совершить действия неправомерного экономического характера, и, безусловно, способствует сдерживанию их от проведения незаконных и нецелесообразных операций с объектами бухгалтерского учета.

Следовательно, должностные лица экономического субъекта, имеющие непосредственное или косвенное отношение к совершению и отражению фактов хозяйственной жизни и имеющие намерение преступить закон или действующие регламенты в корыстных целях, как показывает практика, во всех случаях проводят предварительную оценку и анализ состояния рассматриваемых защитных функций бухгалтерского конкретного экономического субъекта на предмет реальной возможности совершения противоправного действия. В данном контексте отражению в бухгалтерском учете предполагаемых незаконных действий предшествует предсказуемая реакция потенциального правонарушителя или преступника – предварительное прогнозирование и оценка возможных последствий таких действий в виде формирования адекватной и объективной информации в системе учетных отношений по применяемому способу воздействия. В результате предварительной оценки должностное лицо может обратить внимание на такие факты хозяйственной жизни, которые в

меньшей степени защищены учетно-контрольным инструментарием и наиболее уязвимы для противоправного посягательства.

В случае совершения противоправного экономического действия так называемым «квалифицированным» способом заведомо неправомерному совершаемому факту хозяйственной жизни преднамеренно придается вид вполне законного деяния, который способствует внедрению операции и ее приспособлению к действующей системе бухгалтерского учета данного экономического субъекта. В таких случаях недостатки и упущения в контрольной подсистеме учета, изначально способствующие совершению противоправного действия, приобретают статус признаков и следов уже свершившихся правонарушений и преступлений экономического характера. Эти признаки и следы в дальнейшем используются правоохранительными и контролирующими органами для выявления, фиксации и доказывания противоправных действий в сфере экономики.

Таким образом, в данном разделе работы нами уточнена классификация функций бухгалтерского учета по двум направлениям: в системе управления и по отношению к противоправному экономическому действию, в результате чего было сформулировано авторское определение защитных функций учетного процесса, отражающее современный уровень развития бухгалтерского учета и состояния противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям. Также была предложена уточненная классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующие виды электронными следами, которым дано авторское определение с группировкой и переработкой определений учетных и экономических следов, классификацией экономических следов и формулированием их определения.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННЫЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

2.1. Методические особенности исследования объектов бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений

Как наука бухгалтерская экспертиза возникла вследствие необходимости системно воздействовать на противоправные действия в области экономики. Первоначально считалось, что содержанием данной науки является исследование, а также разработка теоретических и практических вопросов в области бухгалтерского учета, техники проведения ревизии, инвентаризации и экспертизы [121].

В целях профилактики и предупреждения экономических правонарушений эксперты-бухгалтеры осуществляют научное исследование, направленное на решение поставленных перед ними вопросов. В открытой печати систематически приводятся данные таких правонарушений. Например, в ноябре 2019 г. Тихоокеанский флотский военный суд признал бывшего ректора Дальневосточного государственного университета С. Иванца виновным в растрате 20 млн. рублей. Эту сумму вуз заплатил подрядчику за фактически невыполненный контракт. Суд назначил наказание в виде 7 лет лишения свободы и штраф в размере 500 тыс. рублей. Всего с 2015 г. сообщалось о возбуждении 13 уголовных дел, а обвинительные приговоры вынесены трем ректорам (в том числе двум условно) [142].

По своей сути научное исследование, в том числе и экспертно-бухгалтерское исследование объектов деятельности бюджетных учреждений является трудоемким процессом и состоит из взаимосвязанных видов исследований – эмпирического (используются данные наблюдения, эксперимента) и теоретического (усовершенствование понятийного аппарата науки) [117].

Анализ мнений ученых-экономистов показал, на наш взгляд, недостаточную исследованность объектов бухгалтерской экспертизы экономических субъектов и возможную недооценку в связи с этим труда экспертов-бухгалтеров. Например, в ряде европейских стран в качестве экспертов-бухгалтеров привлекаются крупные ученые, чей труд в дальнейшем высоко оценивается и соответственно оплачивается.

Выявление методических особенностей исследования в бухгалтерской экспертизе невозможно без раскрытия сущности таких дефиниций как объект и метод бухгалтерской экспертизы.

Для раскрытия сущности понятия объекта необходимо рассматривать данную дефиницию одновременно с двух сторон: научной и практической. С научной точки зрения – это категории предметов, которые обладают общими свойствами, а с практической точки зрения – это предмет, который подвергается исследованию [38, с. 44]. Для эффективного и результативного экспертного исследования необходимо правильно выбрать объект исследования и группу применяемых методов и методик.

Изучение научной литературы и анализ точек зрения ученых по вопросу объектов бухгалтерской экспертизы экономических субъектов показал многообразие и неоднозначность мнений. Данное многообразие мнений представлено в таблице 2.1.

Согласно данным таблицы однозначно можно утверждать о многообразии мнений авторов, которые считают, что объектами могут быть: ресурсы организации, процессы хозяйственной деятельности, первичные и сводные документы, сведения актов документальных ревизий, заключений экспертов, предмет, а также правонарушения, связанные с расследованием фактов растрат и хищений товарно-материальных ценностей и денежных средств и т.п. Таким образом, в мнениях ученых объект исследования в бухгалтерской экспертизе варьируется в зависимости от того, что будет подвергаться бухгалтерской экспертизе и какие задачи будут ставиться перед экспертом-бухгалтером. То есть,

в одном случае уполномоченные органы могут обратить внимание на отдельные факты и процессы хозяйственной жизни как на объект, а в другом случае такими объектами могут быть документальные результаты таких фактов и процессов.

Таблица 2.1.

Объекты бухгалтерской экспертизы экономических субъектов

Автор	Объекты бухгалтерской экспертизы
Алибеков Ш.И.[111]	"Учетные и внеучетные документы, улики и другие материалы, и предметы, находящиеся в расследуемом деле, которые имеют прямое или косвенное отношение к поставленным на разрешение экспертизой вопросам".
Алексеева Л.Ф. [141]	«Первичные или сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения, сведения, содержащиеся в актах документальных проверок, в заключениях экспертов, в показаниях обвиняемых, свидетелей, протоколы допросов обвиняемых, свидетелей, переписка должностных лиц, телефонограммы, зарегистрированные заключения аудитора».
Белов А.А., А.Н. Белов [20, с. 278]	«Факты и явления финансово-хозяйственной деятельности юридического и физического лица, а также хозяйственные операции, нашедшие отражение в бухгалтерских документах, балансах, отчетности, учетных регистрах и др.».
Звягин С.А. [30, с. 57]	"Первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения, сведения из актов документальных ревизий, заключений экспертов других специальностей, показаний обвиняемых, свидетелей и из других материалов дела".

Автор	Объекты бухгалтерской экспертизы
Каширская Л.В. [35, с. 63].	"Вещественные доказательства (оборудование, материалы) и документальные доказательства (первичные документы, материалы учета, учетные регистры, отчетность), а также материалы проверок (акт ревизии, аудиторское заключение) и следствия (показания, протоколы)".
Кеворкова Ж.А., Бахолдина И.В. [38, с. 44]	"Определенный предмет, поступающий на исследование эксперту (вещественные доказательства)".
Козырчикова Э.Ю. [123, с. 3]	«Правонарушения, связанные с расследованием фактов растрат и хищений товарно-материальных ценностей, денежных средств, преступлений, совершаемые с помощью искажения и фальсификации бухгалтерской отчетности».
Е.Р. Российская, Н.Д. Эриашвили [58, с. 131]	"Документы бухучета и отчетность, ресурсы организации, процессы хозяйственной деятельности и пр."
Пащенко Т. В. [98, с. 89]	«Имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности».
Anyaduba J. O. [109, С. 282-283].	"Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы включают в себя: оценку ущерба, причиненного небрежностью аудитора, установление фактов наличия растраты и её объёмов, принятие решения о возбуждении уголовного производства; сбор доказательств в уголовном производстве; и расчет стоимости активов".
Syed N.S.A. [67, с. 250].	"Основной объект судебно-бухгалтерской экспертизы связан с финансовыми аспектами расследования, она включает в себя все необходимые следственные знания и опыт, например, навыки проведения допросов, знание права и правил доказывания, квалификацию в расследовании и межличностные навыки".
Carmen E.A. [110, с. 215].	"Объектом является исследование действий, обстоятельств, ситуаций экономической финансово-хозяйственной деятельности субъектов, направленное на научное определение корректности или некорректности ведения дел, а также на анализ конкретных действий в управлении".

Все исследуемые объекты бухгалтерской экспертизы находятся в тесной взаимосвязи с внешней средой, которая оказывает непосредственное влияние на изменение и движение данного объекта. Эксперту-бухгалтеру необходимо определить и сосредоточить внимание на исследование всех существенных факторов, так как в противном случае исследование будет неполным и не достоверным.

Считаем необходимым привести следующие примеры выбора объектов исследования: при проведении экспертного исследования, непосредственно связанного с операциями материально-производственных запасов, объектами могут стать: первоначально - приемка материальных ценностей (количественная и качественная), далее – внутреннее перемещение в рамках данной организации и передача от одного материального лица другому, сохранность материальных ценностей, закрепленных за материально-ответственными лицами, соблюдение норм расходов, порча материальных ценностей, недостача материальных ценностей или причиненный ущерб, первичная документация по учету, бухгалтерский учет операций с материальными ценностями и отчетность организации [58, с 228].

В экономической деятельности бюджетных учреждений при проведении исследования особым примером может служить экспертное исследование расчетов по оплате труда. По нашему мнению, данный пример является актуальным по нескольким причинам. Во-первых, оплата труда в бюджетной сфере чаще всего является не только материальным средством, но и эффективным стимулом выполнения служебных обязанностей. Во-вторых, в данной сфере актуальным является контроль за целевым и эффективным исполнением служебных обязанностей, а также по причине того, что в данной сфере необходим контроль за целевым расходованием бюджетных ресурсов. Таким образом, объектами экспертного исследования в данном случае являются учетные (первичные документы и учетные регистры) и системные документы (штатное расписание, приказы, распоряжения, контракты, личные карточки). Л.В. Каширская в своих работах учетные и системные документы в данном

случае относит к источникам информации и считает, что экспертные исследования в данном направлении помогут выявить неэффективное, нерациональное использование бюджетных средств [35, с. 215].

В настоящее время существует несколько подходов к классификации объектов бухгалтерской экспертизы, в том числе - с выделением следующих классификационных признаков:

- вид носителя информации (объект – отображение, объект – предмет);
- место в процессе решения задачи, поставленной перед экспертом-бухгалтером (конечные (основные) и промежуточные (вспомогательные) объекты);
- объем информации (полные, частичные, большие, средние, малые, микрообъекты);
- роль носителя информации (исследуемые, сравнительные);
- состояние объекта, подвергшегося исследованию (обычное, измененное или частично измененное) и др.

Подобная систематизация принята и в юридической практике.

Изучение научной литературы показало, что отдельные авторы в своих подходах к классификации объектов (Н.Т. Белуха, Е.С. Дубонос) группируют и одновременно разделяют объекты по степени сложности на простые и сложные, на общие и специальные. Современные ученые также подвергают классификации объекты бухгалтерской экспертизы по различным группам. Некоторые виды классификационных групп объектов бухгалтерской экспертизы представлены в таблице 2.2.

Комментируя данные таблицы, следует отметить, что С.А. Звягин в своих работах предлагает классифицировать объекты с учетом потребности практики на четыре группы: основные, вспомогательные, факультативные и смешанные [30, с. 86]. Ж.А. Кеворкова считает необходимым к исследуемым объектам применить критерий "существенность" [38, с. 49]. Е.Р. Российская и Н.Д. Эриашвили при классификации объектов экспертизы предлагают учитывать исходные данные и наличие имущества (фактическое) [58, с. 85].

Также существует и другое представление об объекте экспертного бухгалтерского исследования как о результате взаимодействия учетного процесса и противоправной деятельности. Такая концепция находит отражение в работах В.Г. Танасевича и получает развитие в публикациях Н.В. Башировой, Е.С. Лехановой и др.

Пристального научного внимания заслуживает анализ определения объекта бухгалтерской экспертизы в экономических субъектах деятельности бюджетных учреждений. Исследование понятия объекта бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений имеет непосредственную взаимосвязь с целью и предметом бухгалтерской экспертизы.

Таблица 2.2

Виды классификационных групп объектов бухгалтерской экспертизы в работах современных ученых

№ п/п	Виды классификационных групп объектов бухгалтерской экспертизы	автор				
		Звягин С.А. [30, с. 96]	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [58, с. 95]	Кеворкова Ж.А., Бахолдина И.В. [38, с. 94]	Белов А.А., Белов А.Н. [21, с. 294]	Дубоносов Е.С. [28, с. 376]
1	Основные	+				
2	Вспомогательные	+				
3	Факультативные	+				
4	Смешанные	+				
5	Первая группа			+		
6	Вторая группа			+		
7	Многочисленная группа			+		
8	Основной объект (документы)				+	
9	Простые		+			
10	Сложные		+			
11	Общие					+
12	Специальные					+

Л.В. Каширская, рассматривая концепцию бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений, определяется с такими понятиями как цель исследования (установление соответствия регламенту деятельности и постановки бухгалтерского учета бюджетных учреждений) и предмет исследования (качество

ранее осуществленного контроля, факты хозяйственной жизни, убытки, ущерб) [35, с. 21].

Ряд ученых рассматривают под объектами исследования финансовые нарушения. Считается, что объектами финансовых нарушений бюджетных учреждений являются: бюджетные средства, используемые не по целевому назначению, нефинансовые активы, денежное довольствие сотрудников, подотчетные суммы, операции с кассовой наличностью и на лицевых счетах и др. [32, с. 89].

Основными объектами исследования деятельности бюджетных учреждений, по нашему мнению, являются документы, которые впоследствии будут являться официальным доказательством того или иного действия. На каждой стадии учетного процесса предполагается оформление соответствующих документов, т.е. в соответствии с законодательством с помощью документов оформляются все факты хозяйственной жизни, проводимые экономическим субъектом.

В толковом словаре С.И. Ожегова понятие документ имеет несколько определений: 1. деловая бумага, подтверждающая какой-либо факт или право на что-нибудь; 2. письменное свидетельство о событиях, фактах [49, с. 114]. Е.Р. Российская, Н.Д. Эриашвили под документом понимают "письменное свидетельство, доказательство какого - либо действия" [58, с. 69]. Однако, документ будет являться доказательством, т.е. иметь юридическую силу, только в случае правильного оформления в соответствии с нормативными требованиями. В противном случае совершенные факты хозяйственной жизни являются незаконными и экономически необоснованными. Так, например, правильность заполнения реквизитов, наличие или отсутствие исправлений, подчисток в тексте, фальсификации документов устанавливается с помощью формальной проверки.

Основу экономической деятельности субъектов деятельности бюджетных учреждений, как объектов исследования, составляют учетные документы, к которым относятся: первичные документы, которые составляются в момент

совершения фактов хозяйственной жизни либо сразу после ее завершения, бухгалтерская отчетность, учетные регистры. Вместе с тем, не следует забывать и о системных документах бюджетных организаций (гражданско-правовые договоры, приказы и распоряжения, учетная политика учреждения и др.). Системные документы, по мнению Л.В. Каширской содержат учетную и внеучетную информацию и составляют основу деятельности бюджетных учреждений [35, с. 30].

В то же время, говоря об экономических субъектах деятельности бюджетных учреждений необходимо учитывать то, что такие субъекты подвергаются плановым проверкам – ревизиям в целях обеспечения целевого, эффективного использования средств (материальных, финансовых), профилактики хищения и недостач денежных средств, имущества (оборудование, компьютерная техника, вооружение, боеприпасы, бланки строгой отчетности), которые приобретаются или выделяются за счет бюджетных средств. Результатом таких проверок является акт финансово-экономической ревизии, который в свою очередь может стать объектом исследования.

Таким образом, считаем целесообразным сгруппировать и одновременно разделить объекты бухгалтерской экспертизы экономических субъектов бюджетных учреждений на четыре группы: имущественные, документальные, материалы проверок и ревизий, процессуальные.

Документальные доказательства необходимо, по нашему мнению, разделить на непосредственно документальные и на факты хозяйственной жизни, которые нашли свое отражение в документах бухгалтерского учета и, следовательно, стали объектами исследования.

Опираясь на анализ существующих в экономической литературе позиций и точек зрения, а также с учетом потребностей современной экспертной практики мы полагаем, что объекты бухгалтерской экспертизы необходимо классифицировать по четырем группам (таблица 2.3).

К первой группе объектов, названных нами имущественными, относится имущество экономического субъекта. Рассмотренные объекты имеют общее

свойство - вещественное. Другая группа объектов (документальные) совместно с первой группой (имущественные) составляет основу при проведении экспертных бухгалтерских работ в бюджетных учреждениях.

Например, сведения, полученные из материалов проверок, как контрольных органов, так и инвентаризаций, проводимых самим экономическим субъектом бюджетных учреждений, может служить источником для получения дополнительной справочной информации. В дальнейшем такая информация может получить статус основного объекта исследования из положения дополнительного или справочного.

Таблица 2.3

Группы объектов бухгалтерской экспертизы в экономических субъектах

Группы объектов				
Имущественные	Документальные		Материалы проверок и ревизий	Процессуальные
	Основные	Вспомогательные		
Средства и имущество экономического субъекта бюджетной сферы	Первичные документы, бухгалтерская (финансовая) отчетность, учетные регистры	Системные документы	Акты проверок и ревизий контролирующих органов, материалы инвентаризаций	Протоколы допросов, выемок, заключения экспертов других специальностей

Таким образом, объекты бухгалтерской экспертизы имеют непосредственную связь с предметом исследования, которые в свою очередь могут также стать объектами бухгалтерской экспертизы. Следовательно, объектами экспертного исследования деятельности бюджетных учреждений могут быть: государственное (муниципальное) имущество; факты и явления финансово-хозяйственной деятельности субъекта бюджетных учреждений; правонарушения и злоупотребления, связанные с растратами, хищениями и нецелевым использованием материальных ценностей и денежных средств; противоправные действия, совершаемые с помощью искажения и фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов.

Все названные объекты находят свое отражение в бухгалтерских документах, т.е. имеют материальную основу - документ.

Считаем, что в результате нашего исследования выявлена взаимосвязь объекта исследования со средой, в которой находится данный объект, а также выявлена зависимость эффективности исследования от состояния объекта на момент экспертного исследования и факторов, оказывающих влияние на объект. Определено, что объект исследования в бухгалтерской экспертизе будет варьироваться в зависимости от того, на что будет направлено исследование при проведении бухгалтерской экспертизы.

Другой методической особенностью экспертного исследования экономических субъектов является выбор его метода или группы методов. Общеизвестно, что ни одно исследование, в том числе и экспертное, не обходится без использования определенных методов или группы методов. По мнению Г.Я. Гольдштейна выбор метода или группы методов является выбором инструмента для добывания материала и условием для достижения цели [116].

Учеными-экономистами под методом исследования принято понимать: способ исследования; совокупность приемов; процесс исследования. Например, В.М. Пивоев [132] под методом понимает определенный способ исследования, который строится на системе знаний о предмете исследования, С.П. Голубятников [25, с. 318], Н.Т. Белуха определяют метод как совокупность приемов [23, с. 47]. Применительно к экспертному бухгалтерскому исследованию наиболее полно, по нашему мнению, сущность данного понятия раскрывается в работах С.А. Звягина, который считает, что метод бухгалтерской экспертизы – это "объединенные в процессе экспертного бухгалтерского исследования приемы, используемые с помощью специальных процедур при изучении операций, нашедших отражение в бухгалтерском учете и отчетности" [30, с. 98].

Методы, используемые в бухгалтерской экспертизе принято условно разделять на общие и специальные. Для осуществления эффективного экспертного исследования методы необходимо применять системно. Использование общих методов в бухгалтерской экспертизе, таких как анализ, синтез, дедукция, индукция, абстракция, аналогия и др. по мнению Ж.А. Кеворковой, И.В. Бахолдиной имеют непосредственную связь с логикой [38, с. 9].

Различные авторы в своих научных исследованиях предлагают разделять методы бухгалтерской экспертизы более детально, что, по нашему мнению, связано с прикладным характером использования данных методов. В связи с этим рядом авторов предлагаются определенные методы бухгалтерской экспертизы для использования в практической деятельности (арифметическая проверка, взаимная сверка бухгалтерских регистров, нормативная проверка хозяйственных операций, анализ взаимосвязи данных, отраженных в исследуемых объектах, экономический анализ и др.) для решения частных практических задач [38, с. 36]. Отдельные авторы предлагают выделять среди методов экспертного бухгалтерского исследования специальные расчетно-аналитические методы [58, с. 101].

Практика показывает, что при проведении экспертных работ эксперт-бухгалтер использует не весь арсенал методов, а только те методы (группы методов), которые позволяют:

- качественно исследовать представленные объекты;
- систематизировать информацию об окружающем объект среде и факторах, оказывающих влияние на объект исследования;
- ответить на поставленные вопросы и сформулировать выводы.

В таблице 2.4 представлены методы, которые предлагаются авторами для использования в процессе проведения бухгалтерской экспертизы.

Такое многообразие позиций и методов, по нашему мнению, не приводит к ясности какие методы необходимо использовать эксперту-бухгалтеру при проведении исследования в различных практических ситуациях. Следовательно, считаем необходимым уточнить и обосновать методы, допустимые к использованию экспертами-бухгалтерами деятельности бюджетных учреждений.

Традиционно считается, что специально разработанных методов для бухгалтерской экспертизы нет, тем более - для бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений. В связи с этим отдельные методы были заимствованы из системы бухгалтерского учета, экономического анализа, аудита,

а также из контрольно-ревизионной практики и адаптированы применительно к бухгалтерской экспертизе. Поэтому считаем целесообразным рассматривать методы бухгалтерской экспертизы субъектов не обособленно, а в сочетании групп методов.

Таблица 2.4

Сравнительный анализ позиций авторов по методам, предлагаемым для проведения экспертных бухгалтерских исследований

Методы, предлагаемые авторами для проведения бухгалтерской экспертизы	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [58, с. 6]	Каширская Л.В. [35, с. 4]	Звягин С.А. [30, с. 3]
Документальные методы	+	+	+
Расчетно-аналитические	+		+
Метод обобщения и реализации результатов исследования			+
Анализ	+		+
Синтез	+		+
Индукция	+		+
Дедукция	+		+
Метод аналогии	+		+
Моделирование	+		+
Абстрагирование	+		+
Конкретизация	+		+
Системный анализ	+		+
Функционально-стоимостной анализ	+		+
Экономический анализ	+		
Формальная проверка		+	
Нормативная проверка		+	
Арифметическая проверка		+	
Встречная проверка		+	
Взаимный контроль		+	
Методы хронологического и сравнительного анализа		+	
Метод восстановления учетных записей по документам		+	

Методы, предлагаемые авторами для проведения бухгалтерской экспертизы	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [58, с. 6]	Каширская Л.В. [35, с. 4]	Звягин С.А. [30, с. 3]
Метод обратной калькуляции		+	
Расчетно-аналитические сегментные			+
Проверка механической точности		+	
Сканирование		+	
Специальная проверка		+	
Метод встречной проверки		+	

В современной экспертной практике деятельности бюджетных учреждений традиционно используются общие методы документальной проверки, к которым относятся: нормативная проверка, арифметическая проверка, формальная проверка, сравнительный анализ, обратная калькуляция, хронологический анализ, метод взаимного контроля, восстановление учетных данных по документам.

Некоторые ученые в целях повышения эффективности экспертного исследования предлагают к использованию и ряд других методов. Например, предлагается обратить внимание на экономические и статистические методы, которые, по мнению С.А. Звягина целесообразно применять при получении противоречивых и неоднозначных результатов экспертных исследований, а для эффективной обработки экспертной информации следует использовать метод парных сравнений [30, с. 105]. По данной проблеме Л.В. Каширская для бюджетных учреждений предлагает помимо методов документальной проверки применять методы экономического анализа (метод специальных расчетных показателей, метод стереотипов), методы экспертных оценок (дельфийский метод, морфологический анализ, метод сценариев, индивидуальные и групповые экспертные опросы, метод коллективной генерации идей) [35, с. 151].

В связи со спецификой проведения экспертных бухгалтерских работ деятельности бюджетных учреждений, связанной с исследованием фактов нерационального использования бюджетных средств, считаем целесообразным

расширить список методов, предлагаемых для экспертного бухгалтерского исследования, и дополнить его методами: обобщения, систематизации и реализации результатов; обработки экспертной информации; экспертных оценок. Сочетание вышеперечисленных традиционных методов и предлагаемых приемов организации и проведения исследовательской работы имеет огромное практическое значение и в некоторых экспертных ситуациях требует привлечения высококвалифицированных экспертов-бухгалтеров.

Также считаем необходимым обратить особое внимание на метод экспертных оценок. Сущность данного метода применительно к бухгалтерской экспертизе будет заключаться в прогнозировании хода развития хозяйственных событий и явлений в исследуемом субъекте в перспективе с одновременной оценкой их в данный момент. Поэтому в экспертной практике возможен к использованию и метод прогнозных сценариев, который в сочетании с методом экспертных оценок может быть востребован в ситуациях, когда возникает необходимость прогнозирования результатов использования бюджетных ресурсов. В подобных случаях эксперту-бухгалтеру будет дана возможность предложить прогноз, который будет включать несколько сценариев развития событий: оптимистический, пессимистический и промежуточный (вероятный, ожидаемый). По нашему мнению, данный метод можно сравнить с процессом выдвижения гипотезы, которая формулируется для предвидения явления или действия. Для формулировки выводов эксперту-бухгалтеру необходимы различные формы поиска истины. Гипотез может быть несколько, но необходимым условием их выдвижения является доказуемость и возможность исследования.

Анализ процесса выдвижения гипотезы и процесса прогнозирования показывает, что без глубоких профессиональных знаний эксперт-бухгалтер окажется неспособным выдвинуть гипотезы и спрогнозировать возможные явления и действия. Процесс выдвижения гипотез основательно изложен в работах С.А. Звягина и представлен несколькими стадиями: выдвижения гипотезы (на основе изучения объекта выдвигается начальная гипотеза); формулирования

гипотезы (эксперимент на основе результатов гипотезы); исследование (доказывание); уточнение, утверждение и доказывание; представление результата доказывания [30, с. 152].

Таким образом, в целях упорядочения практического использования предлагаемых методов проведения экспертного бухгалтерского исследования деятельности бюджетных учреждений считаем необходимым представлять исследовательскую стадию экспертной бухгалтерской работы в составе определенного перечня экспертных работ, включающего десять элементов:

- осмотр и изучение представленных объектов;
- исследование влияния внешней среды на искомые объекты;
- изучение факторов, оказывающих влияние на объекты экспертизы;
- изучение состояния объекта на момент исследования (например, формальная проверка правильности заполнения реквизитов, наличия или отсутствия исправлений и др.);
- исследование фактов хозяйственной жизни, осуществленных с объектом экспертизы;
- выбор метода или группы методов, реализация экспертных методик;
- выполнение экспертных исследовательских процедур;
- выдвижение экспертной гипотезы;
- сопоставление соответствия или несоответствия правилам нормативного характера фактов хозяйственной жизни;
- прогнозирование результатов дальнейшего использования объекта в целях предупреждения противоправных действий.

Также следует отметить, что документ как объект исследования и источник доказательственной базы должен отвечать требованиям достоверности. Экспертное исследование фактов хозяйственной жизни, проведенных с объектом экспертизы и зафиксированных в соответствующем документе, может выявить отсутствие определенной документальной информации для получения достоверных экспертных результатов и формулирования выводов. Это возможно осуществить на основе осмотра и изучения объектов, исследования

влияния внешней среды на объект, изучения состояния объекта (качественного и количественного). В таких случаях эксперт вправе ходатайствовать о запросе дополнительной информации либо о проверке представленных материалов другими следственными действиями (допросами, выемками) в целях формирования экспертных выводов и принятия решения.

Эксперт-бухгалтер может в ходе исследования объектов осуществить проверку соответствия или несоответствия правилам нормативного характера фактов хозяйственной жизни, ходатайствовать о проведении эксперимента на основе выдвинутой гипотезы, осуществить доказывание гипотезы или подвергнуть ее корректировке в процессе исследования, реализовать экспертные методики, выполнить экспертные исследовательские процедуры.

Таким образом, в представленном разделе работы нами обоснованно выделение некоторых методических особенностей осуществления исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы экономических субъектов бюджетных учреждений с акцентированием внимания на объектах исследования, используемых методах, а также определен перечень экспертных работ при проведении экспертного бухгалтерского исследования на исследовательской стадии. Представлено авторское видение классификации группы объектов исследования при проведении бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений в составе четырех элементов (имущественные, документальные (основные и вспомогательные), материалы проверок и ревизий, процессуальные). Выявлена взаимосвязь объекта исследования со средой, в которой находится данный объект, а также выявлена зависимость эффективности исследования от состояния объекта на момент экспертного исследования и факторов, оказывающих влияние на объект. Предложено расширение групп методов проведения бухгалтерской экспертизы посредством дополнения методами экспертных оценок и прогнозных сценариев в целях предупреждения противоправных действий с бюджетными ресурсами. В целях упорядочения практического использования предлагаемых методов проведения экспертных бухгалтерских действий исследовательская стадия экспертной бухгалтерской работы

представлена в составе определенного перечня экспертных работ, включающего десять элементов.

2.2. Организация бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений

Вопросы укрепления законности и правопорядка на современном этапе развития общества являются актуальной проблемой. Для успешной борьбы с противоправными проявлениями в экономической сфере необходимо совершенствование существующих методов выявления и профилактики правонарушений и злоупотреблений, в том числе - путем выявления и развития методических особенностей осуществления экспертной бухгалтерской работы. В связи с этим для эффективного противодействия коррупционным преступлениям, фактам хищения бюджетных ресурсов, их незаконного расходования, по нашему мнению, необходимо исследовать вопросы организации экспертной бухгалтерской работы деятельности бюджетных учреждений. По мнению Ш.И. Алибекова современная бухгалтерская экспертиза нуждается в развитии системы общих понятий, оптимизации практической деятельности экспертов-бухгалтеров, т.к. практическая деятельность представляет собой синтез методов и методик [111].

На правоохранительные органы при выявлении фактов правонарушений в хозяйственной деятельности экономических субъектов возложены особые полномочия, заключающиеся в выявлении причин и условий их совершения, выявлении виновных лиц, суммы нанесенного материального ущерба и предоставлении доказательств. В данном случае экспертная бухгалтерская работа выступает приоритетным направлением правоохранительной деятельности, т.к. имеет место необходимость исследования данных бюджетного учета и привлечения экспертов-бухгалтеров как на стадии предварительного расследования, так и на стадии судебного и арбитражного рассмотрений. В данном случае эксперты-бухгалтеры при помощи совокупности экономических знаний могут

ответить на вопросы, оценить признаки искажения экономической информации, выявить степень влияния негативных экономических явлений на результаты деятельности экономического субъекта. Таким образом, экспертная работа направлена не только на доказывание экономических правонарушений, но и на прогнозирование противоправных экономических действий. Бухгалтерская экспертиза, находящаяся в составе судебно-экономических экспертиз, занимает доминирующее положение в связи с тем, что доказательственная база по противоправным экономическим действиям формируется на основании заключения бухгалтерской экспертизы, затрагивающей систему бухгалтерского учета.

В современных научных работах отмечается тот факт, что бухгалтерская экспертиза занимает особое положение, в связи с тем, что экспертные исследования, проводимые в рамках других экономических экспертиз, основываются чаще всего на бухгалтерских данных. Эти данные получены в процессе осуществления ревизий, проверок или экспертиз. В связи с этим, по мнению С.А. Звягина и И.Е. Стрыгиной возможно ассоциировать бухгалтерскую экспертизу с судебно-бухгалтерской экспертизой [75, с. 12].

В целях сокрытия фактов правонарушений в хозяйственной деятельности экономических субъектов в последнее время меняется характер злоупотреблений. Поэтому даже при имеющейся информации в бухгалтерской документации и наличии ревизионных и других материалов правоохранные органы не всегда имеют возможность выявить все факты злоупотреблений. Экспертная практика показывает, что факты движения денег, товарно-материальных ценностей и других объектов исследования не всегда правильно отражаются в учете либо вообще не находят отражения в бухгалтерских документах. К таким фактам следует отнести несанкционированное движение товарно-материальных ценностей, нарушения технологического процесса и др. Следовательно, по прошествии некоторого времени такие факты установить сложно по следующим причинам: материальные средства изымаются посредством

списания, сырье используется для производства неучтенной продукции, денежные средства перечисляются через «фирмы-однодневки» и т.п.

Специфика бухгалтерской экспертизы может заключаться в системе используемых специальных знаний, в объекте исследования, которыми являются хозяйственные операции, отражающиеся в учетно-отчетной бухгалтерской документации и в правовой основе (Е.Р. Российская, Н.Д. Эриашвили) [58, с. 23], в документальных данных, представленных в виде системы логических признаков, экономических параметров, в системе экономических и бухгалтерских понятий, терминов и др. (Ш.И. Алибеков) [111].

Анализ специальной литературы показал, что в экспертной бухгалтерской работе можно выделить стадии, каждая из которых выполняет определенные функции, решает задачи в строгой последовательности, позволяет сделать анализ финансово-экономического правонарушения, фиксировать и систематизировать результаты и, соответственно, формулировать выводы. Все стадии между собой взаимосвязаны и нельзя, по нашему мнению, говорить о главных и второстепенных стадиях. Ж.А. Кеворкова полагает, что такое разделение процесса экспертной бухгалтерской работы на стадии обусловлено техническими приемами и задачами, поставленными перед бухгалтерской экспертизой [36, с. 14].

Изучение экономической литературы показало, что одни авторы выделяют стадии экспертной деятельности, другие - этапы. Е.Р. Российская и Н.Д. Эриашвили выделяют четыре основные стадии экспертного исследования: подготовительную (организационную), раздельного исследования объектов экспертизы, сравнительного исследования объектов экспертизы, обобщения, оценки результатов исследования и формулирования выводов [58, с. 114]. Однако, Л.В. Каширская выделяет не стадии, а пять этапов осуществления бухгалтерской экспертизы. По ее мнению выделение такого количества этапов осуществления бухгалтерской экспертизы связано с внутренними (оценка результатов проведения документальных ревизий, сохранности, реализации то-

варно-материальных ценностей и денежных средств, установление соответствия отражения бухгалтерских документов хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности, установление круга лиц, за которыми, по документальным данным, в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные или денежные средства и др.) и внешними (определение перечня необходимых бухгалтерских документов, помощь в постановке вопросов уточняющего или дополняющего характера и др.) факторами использования бухгалтерской экспертизы совместно с другими видами экономического контроля [87, с. 135].

Категориальная неоднозначность по вопросу определения стадий или этапов организации экспертной бухгалтерской работы порождает необходимость обратиться к следующим неоспоримым источникам. Так, например, в толковом словаре С.И. Ожегова сказано, что «стадия» - это период, ступень в развитии [49, с. 678], а «этап» - это отдельный момент, стадия какого-нибудь процесса [49, с. 810]. Классический словарь иностранных слов дает следующие определения данных понятий: «стадия» в переводе с греческого [греч. *stadios* устойчивый] означает определенный период, этап или фазу в развитии чего-либо или кого-либо, ступень развития с характерными особенностями [55, с. 624], «этап» в переводе с французского и немецкого языков [франц. *etape*, нем. *estaple*] имеет несколько значений одно из которых обозначает отдельный момент, стадию в развитии чего-либо [55, с. 794]. Следовательно, необходимо обратить внимание на то, что категория «стадия» фигурирует в определении обоих понятий. Следовательно, в подобных источниках отдается предпочтение понятию «стадия».

Таким образом, каждая стадия осуществления бухгалтерской экспертной работы, по нашему мнению, является определенной ступенью, взаимосвязанной с последующей в своем развитии. Считаем целесообразным согласиться с мнением С.А Звягина, который в экспертном бухгалтерском исследовании выделяет стадии экспертной деятельности (организационную, исследовательскую и стадию систематизации и фиксации результатов) [30, с. 147].

Результаты проведенного анализа по вопросу стадий/этапов проведения экспертной бухгалтерской деятельности на основе мнений ученых из различных источников наглядно представлены в таблице 2.5.

Приведенные данные таблицы позволяют увидеть многообразие мнений ученых по количественному признаку и виду мероприятий, принадлежащих той или иной стадии. При проведении анализа мнений по вопросу стадий и этапов проведения экспертной бухгалтерской деятельности выявлено, что Л.В. Каширская ввиду специфичности бюджетных учреждений выделяет отдельные сегменты для проведения бухгалтерской экспертизы [88, с. 332]. Для этой цели ею были разработаны технологические карты (перечень типичных нарушений, учетной и внеучетной информации, схема порядка проведения бухгалтерской экспертизы, схема документооборота и др.), являющиеся технологической документацией и, соответственно, раскрывающие вопросы для осуществления экспертной бухгалтерской деятельности.

Исследования показывают, что немаловажную роль при осуществлении экспертной бухгалтерской работы имеют вопросы организации бухгалтерской экспертизы. По мнению Ш.И. Алибекова в специальной литературе весьма активно разрабатываются вопросы организации и программы проведения экспертизы, в должном объеме проводятся исследования как правовых, так и экономических аспектов судебно-бухгалтерской экспертизы [111]. Однако анализ специальной и экономической литературы показал, что не все авторы выделяют организационную стадию в «чистом» виде. Например, Е.Р. Российская и Н.Д. Эриашвили под организационной стадией понимают подготовительную. По их мнению, данная стадия должна включать подготовительные работы к проведению экспертизы (ознакомление с постановлением правоохранительных органов о назначении экспертизы, предварительный экспертный осмотр объектов исследования, изучение перечня вопросов, подготовленных для решения бухгалтерской экспертизы, выдвижение экспертной версии, планирование и составление план-графика проведения бухгалтерской экспертизы, выбор

Сравнение мнений и взглядов современных ученых относительно стадий
(этапов) проведения бухгалтерской экспертизы

№ п/п	Источник (автор)	Стадии/ этапы	Наименование стадии / этапа
1.	Вержбицкая И.В. [113].	I.	Предварительное ознакомление с материалами дела
		II.	Производство экспертного исследования, разрешение поставленных перед экспертизой вопросов;
		III.	Составление заключения судебно-бухгалтерской экспертизы
		IV.	Дача заключения судебно-бухгалтерской экспертизы
2.	Звягин С.А. [30, с. 147]	I.	Организационная
		II.	Исследовательская
		III.	Систематизация и фиксация результатов
3.	Каширская Л.В. [35, с. 163]	I.	Осмотр первичных документов, учетных регистров и системных документов
		II.	Установление нормативной модели исследуемого раздела – технологической карты
		III.	Установление фактической модели
		IV.	Сопоставление методологической карты и фактической модели и выявление характера, вида правил нормативного характера, регулирующих проверяемую деятельность, положений, пунктов правил, которые были нарушены
		V.	Составление заключения эксперта-бухгалтера
4.	Каширская Л.В. [87, с. 135]	I.	Подготовительная деятельность
		II.	Планирование подготовительной деятельности
		III.	Осуществление проверки в соответствии с разработанным планом и программой бухгалтерской экспертизы
		IV.	Контроль за качеством проводимой бухгалтерской экспертизы
		V.	Окончание проведения бухгалтерской экспертизы
5.	Кеворкова Ж.А. [36, с. 358]	I.	Подготовительная
		II.	Аналитическая
		III.	Экспертный эксперимент
		IV.	Сравнительная
		V.	Оценочная
6.	Левданская Н.Е. [42, с. 18].	I.	Подготовка к проведению экспертизы в экспертном учреждении
		II.	Подготовка к проведению экспертизы в лаборатории бухгалтерских экспертиз
		III.	Организационно-методическая подготовка к проведению экспертизы
		IV.	Проверка хозяйственных и финансовых операций в соответствии с вопросами, поставленными перед экспертом
		V.	Обобщение и оформление материалов экспертизы
		VI.	Реализация результатов экспертизы

№ п/п	Источник (автор)	Стадии/ этапы	Наименование стадии / этапа
7.		I.	Организационная
	Романов В.В. [138]	II.	Исследовательская
		III.	Заключительная
8.	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [58, с. 114]	I.	Подготовительная (организационная);
		II.	Раздельное исследование объектов экспертизы
		III.	Сравнительное исследование объектов экспертизы
		IV.	Обобщение, оценка результатов исследования и формулирование выводов.

метода, группы методов или типовой методики, для решения вопросов, поставленных перед экспертом-бухгалтером и др.) [58, с. 114].

Таким образом, существует крайняя необходимость в конкретизации с научно-методической и практической позиций перечня работ и мероприятий, входящих в организационную стадию бухгалтерской экспертизы. Считаем целесообразным к таким элементам отнести следующее:

ознакомление с исходными материалами или источниками информации (внеучетные, первичные документы, учетные регистры и др.);

определение сроков проведения бухгалтерской экспертизы;

выдвижение экспертной версии;

составление плана-графика;

подготовка стратегии проведения бухгалтерской экспертизы;

выбор метода, группы методов или типовой методики.

Вопросы организации бухгалтерской экспертизы имеют множество неразрешенных проблем, которые обусловлены многочисленными причинами. К таким причинам следует отнести, по нашему мнению, невозможность учесть все возможные стороны экономического правонарушения, которые отражаются при постановке вопросов эксперту-бухгалтеру. Следовательно, можно говорить об отсутствии конкретной определенности в объектах экспертного ис-

следования и невозможности охватить все стороны экономического правонарушения, что влечет за собой необходимость проведения дополнительных следственных действий.

Актуальными и требующими изучения остаются следующие вопросы:

- время назначения (экспертиза должна назначаться с момента возникновения необходимости при наличии соответствующих материалов);

- определение продолжительности работ или сроков проведения бухгалтерской экспертизы (по нашему мнению коэффициент времени или продолжительности работ не может быть величиной постоянной и не меняющейся, он прямо пропорционально увеличивается/уменьшается в зависимости от количества/объема: исследуемого объекта, исходного материала, нарушений и несоответствий, согласованности/несогласованности действий, своевременного предоставления информации и др.), соблюдение, которых не должно влиять на качество максимально полного ответа на поставленные вопросы перед экспертом-бухгалтером, выбор метода исследования, формулирование вопросов для эксперта-бухгалтера и др. [113].

Некоторые ученые (С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов) определили факторы, оказывающие влияние на сроки проведения бухгалтерской экспертизы и предлагают к ним отнести следующее:

- исследуемый период, который должна охватить бухгалтерская экспертиза;

- качество предлагаемых документов и материалов;

- состояние бухгалтерского учета на момент проверки;

- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы;

- характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения;

- степень повторяемости и др. [74, с. 175].

Таким образом, с учетом специфики проводимого нами исследования, считаем возможным отнести к факторам, влияющим на сроки проведения бухгалтерской экспертизы, следующее:

- параметры исследуемого объекта и исследуемый период, который должна охватить бухгалтерская экспертиза;
- объем исходной информации и качество представленных на исследование документов и материалов;
- количество нарушений и несоответствий, степень их повторяемости;
- характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения;
- степень возможной согласованности действий экспертов при проведении комплексной или комиссионной экспертизы;
- своевременность предоставления эксперту-бухгалтеру информации;
- состояние бухгалтерского учета исследуемого экономического субъекта на момент экспертизы;
- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, при определении сроков организации бухгалтерской экспертизы считаем целесообразным разработать примерную форму расчета времени, необходимую для проведения организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, а также перечень стадий для проведения бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях и обосновать собственную позицию.

Некоторые авторы в своих работах предлагают формы расчета времени необходимого для проведения экспертных работ. Например, в своей работе А.А. Белов и А.Н. Белов проводят расчет времени, исходя из особенностей видов экспертных работ [20, с. 388].

При составлении примерной формы расчета времени необходимо, на наш взгляд, уделить особое внимание такому виду экспертной работы как предварительное ознакомление с материалами дела в связи с тем, что данное

направление, по мнению практикующих экспертов-бухгалтеров, является определяющим при планировании сроков проведения работ и наиболее затратным по времени в отличие от других видов проводимых мероприятий организационной стадии. Считаем необходимым в данной разработке использовать такие критерии как:

- виды бухгалтерской документации;
- коэффициент сложности;
- количество листов документа;
- количество часов работы.

На основе изучения мнений практикующих экспертов-бухгалтеров системы органов внутренних дел мы пришли к выводу, что на предварительное ознакомление и вдумчивое изучение одной страницы бухгалтерского или иного документа эксперт-бухгалтер в среднем тратит до 2 минут своего времени. Такая позиция находит подтверждение и статистическими данными, в соответствии с которыми скорость чтения взрослого человека составляет примерно 100-120 слов в минуту, что равнозначно одной странице укрупненного текста.

С целью определения времени, необходимого для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях считаем целесообразным разработать формулу, при составлении которой следует также учитывать неоднозначность бухгалтерских и иных документов, ставшим объектом исследования бухгалтерской экспертизой. Такую неоднозначность предлагается урегулировать с помощью введения в формулу коэффициента сложности. Исходя из результатов изучения объектов бухгалтерской экспертизы, значение данного коэффициента может колебаться от 0,7 до 1,0. Следовательно, формула расчета времени, необходимая для проведения такого вида экспертно-бухгалтерской работы организационной стадии как предварительное ознакомление с материалами дела, будет выглядеть следующим образом:

$$R=K \cdot V \cdot T, \quad (2.6.)$$

где R – время, необходимое для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы.

K – применяемый коэффициент сложности, зависящий от вида бухгалтерской и иной документации;

V – объем документа (количество страниц);

T – время (в часах), затраченное на изучение 1 страницы документа, является постоянной единицей и приравнена к 0,03 часа.

Для иллюстрации практических возможностей предлагаемой разработанной и адаптированной, с учетом некоторых особенностей проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений, формулы приведем пример: на изучение и предварительное ознакомление с кассовыми документами экономического субъекта бюджетной сферы объемом 100 страниц с применением коэффициента сложности 0,8 эксперту-бухгалтеру потребуется 2,4 часа. Форма расчета времени, необходимого для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, приведена в таблице 2.7.

При разработке перечня стадий осуществления экспертной деятельности бюджетных учреждений необходимо учитывать особенности бухгалтерского учета подобных экономических субъектов, которые обусловлены законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе, нормативными документами по учету и отчетности в бюджетных учреждениях и отраслевой спецификой.

Таблица 2.7

Форма расчета времени, необходимая для предварительного ознакомления с материалами дела на организационной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях

№ п/п	Виды бухгалтерской и иной документации	Применимый коэффициент сложности	Количество страниц документа (в листах)	Количество часов работы с документом (в часах)	Итого часов по видам документов
1.	Первичные	0,8		0,03	

Продолжение табл. 2.7

№ п/п	Виды бухгалтерской и иной документации	Применимый коэффициент сложности	Количество страниц документа (в листах)	Количество часов работы с документом (в часах)	Итого часов по видам документов
	бухгалтерские документы				
2.	Учетные регистры	0,9		0,03	
3.	Документы бухгалтерской (финансовой) отчетности	0,7		0,03	
4.	Расчетные документы и аналитические справки	0,9		0,03	
5.	Сметы расходов	0,9		0,03	
6.	Неофициальные («черновые») бухгалтерские документы	1,0		0,03	
7.	Процессуальные документы (протоколы допросов, осмотров, выемок и др.)	1,0		0,03	
8.	Всего часов на предварительное ознакомление:	#	#	#	#

К особенностям бухгалтерского учета деятельности бюджетных учреждений, по нашему мнению, следует отнести:

принцип финансирования – бюджетное финансирование, целью которого является получение максимального эффекта при минимальных затратах, а также целевой характер использования бюджетных средств. Средства перечисляются на основании утвержденного плана финансово-хозяйственной деятельности и на заранее обусловленные цели;

- отсутствие права распоряжаться закрепленным за ними особо ценным движимым и недвижимым имуществом и имуществом, купленным на средства, выделенные учредителем;

- ответственность по своим обязательствам как собственника находящегося у него в управлении имущества;

- бюджетные учреждения подвергаются плановым проверкам. Такими проверками могут быть ревизии, тематические проверки, служебное расследование и другие мероприятия, проводимые контрольными органами. При проведении таких проверок, по мнению Л.В. Каширской контролирующие органы в разработанных методиках и стандартах проверок не учитывают особенности организации деятельности бюджетных учреждений и поэтому осуществляют проверки по разделам учета (учет денежных средств, учет материальных запасов, которые в составе имущества бюджетных учреждений составляют большой удельный вес, учет оплаты труда, учет основных средств и др.). Списание этого имущества невозможно без разрешения вышестоящего распорядителя бюджетных средств [97, с. 133].

В связи с вышеперечисленным предлагается проведение бухгалтерской экспертизы по следующим разделам учета:

- проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности (учет движения субсидии, учет санкционирования бухгалтерской (финансовой) отчетности - экспертиза внутриведомственного взаимодействия;

- проверка расчетных операций (учет расходов по доходам, учет расчетов по авансам выданным, учет расчетов с подотчетными лицами и т.д.) – экспертиза договорных отношений и расчетных операций;

- экспертиза учетных и системных документов (учетная политика, проверка первичных документов и учетных регистров);

- экспертиза эффективности деятельности (учет эффективности, контроль в условиях компьютерной обработки данных);

- проверка имущества (учет основных средств, учет нематериальных средств, учет денежных средств, учет материальных запасов и др.) – экспертиза имущества [34, с. 36].

На основании проведенного анализа мнений ученых о стадиях (этапах) проведения бухгалтерской экспертизы, изучения практических материалов проведения экспертных бухгалтерских работ в бюджетных учреждениях нами предлагается рассматривать процесс проведения бухгалтерской экспертизы в

бюджетных экономических субъектах в составе шести стадий, дополнив ранее существующие походы стадией анализа, систематизации, обобщения и фиксации результатов для оформления письменного заключения:

- стадия планирования;
- организационная стадия;
- исследовательская стадия;
- стадия анализа;
- стадия контроля;
- стадия реализации результатов.

Перечень стадий осуществления бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях и их содержание представлены в таблице 2.8.

Одним из важных мероприятий организационной стадии является подготовка плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы. Необходимость составления подобного организационного документа при проведении бухгалтерской экспертизы, вызвано рядом причин и обстоятельств:

- четкое соблюдение сроков проведения бухгалтерской экспертизы;
- четкое разграничение времени по стадиям осуществления экспертных бухгалтерских работ;
- повышение уровня ответственности эксперта-бухгалтера (группы экспертов) за результаты выполняемых работ;
- необходимость специального контроля качества экспертных работ по противоправным действиям;
- значение контрольных и профилактических действий при проведении бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

Таблица 2.8

Стадии осуществления бухгалтерской экспертизы и их содержание

Название стадии	Система мероприятий, характеризующая содержание стадии осуществления бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях
Стадия планирования	Система мероприятий, направленных на ознакомление с основанием для проведения бухгалтерской

Продолжение табл. 2.8

Название стадии	Система мероприятий, характеризующая содержание стадии осуществления бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях
	экспертизы и заданием, определение целей, задач, изучение перечня вопросов, поставленных на решение эксперта.
Организационная стадия	Ознакомление с исходными материалами или источниками информации (внеучетные, первичные документы, учетные регистры и др.), определение сроков проведения с помощью использования формы и формулы расчета времени, выдвижение экспертной версии, составление плана-графика, подготовка стратегии, выбор метода, группы методов или типовой методики.
Исследовательская стадия	Реализация экспертных методик, сопоставление соответствия или несоответствия правилам нормативного характера фактов хозяйственной жизни, выдвижение экспертных гипотез, исследование нарушений и несоответствий.
Стадия анализа	Анализ, систематизация, обобщение и фиксация результатов для оформления письменного заключения. Составление экспертного бухгалтерского заключения.
Стадия контроля	Направление экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу, контроль сроков и качества выполнения экспертных работ, обоснованности выводов, полноты исследования, правильности составления заключения.
Стадия реализации результатов	Отражение в заключении мероприятий профилактического характера и доведение их до уполномоченного органа, Принятие решения по результатам бухгалтерской экспертизы в соответствии с действующим процессуальным законодательством.

В научной и учебно-методической литературе предпринимались попытки составления плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы. Однако, учитывая специфику деятельности экономических субъектов бюджетной сферы имеется крайняя необходимость разработки типового плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы в системе бюджетных отношений с учетом предложенных стадий экспертных бухгалтерских работ. Такой типовой план-график представлен нами в таблице 2.9.

Таблица 2.9

Типовой план-график проведения бухгалтерской экспертизы, составленный в соответствии с Постановлением от « 5 » сентября 2021 г. Для проведения экспертизы установлен срок 21 дней. Начало проведения экспертизы « 6 » сентября 2021 г. Окончание проведения экспертизы « 27 » сентября 2021 г.

№ п/п	Наименование мероприятий	Исполнители	Время выполнения (дата начала работ/окончания работ)	Роспись эксперта или группы экспертов об ознакомлении
Стадия планирования				
1.	Ознакомление с основанием для проведения экспертизы и заданием	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	6.09.2021	ознакомлен
	Определение целей, задач, изучение перечня вопросов, поставленных на решение эксперта	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	6.09.2021	ознакомлен
Организационная стадия				
2.	Составление, утверждение и ознакомление эксперта (группы экспертов) с планом-графиком	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	7.09.2021	ознакомлен
	Изучение содержания, полноты материалов, необходимых для проведения бухгалтерской экспертизы	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	8.09.2021-9.09.2021	ознакомлен
	Дополнительный подбор документов, материалов, фактических данных	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	10.09.2021-11.09.2021	ознакомлен
	Подбор законодательных, нормативных актов, инструкций, справочной информации	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	12.09.2021	ознакомлен
	Выбор метода или группы методов	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	13.09.2021	ознакомлен
	Определение сроков проведения экспертизы с помощью использования формы и формулы расчета времени	Уполномоченный орган	13.09.2021	ознакомлен
	Исследовательская стадия			
3.	Реализация экспертных методик	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	14.09.2021-15.09.2021	ознакомлен
	Сопоставление соответствия или несоответствия правилам нормативного характера фактов хозяйственной жизни	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	16.09.2021-18.09.2021	ознакомлен
	Выдвижение экспертных гипотез	эксперт-бухгалтер	19.09.2021	ознакомлен

№ п/п	Наименование мероприятий	Исполнители	Время выполнения (дата начала работ/окончания работ)	Роспись эксперта или группы экспертов об ознакомлении
		(группа экспертов)		
	Исследование нарушений и несоответствий.	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	20.09.2021-21.09.2021	ознакомлен
	Выдвижение экспертной версии	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	22.09.2021-23.09.2021	ознакомлен
Стадия анализа				
4.	Анализ, систематизация, обобщение и фиксация результатов для оформления письменного заключения.	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	24.09.2021	ознакомлен
	Подготовка и оформление письменного заключения	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	25.09.2021	ознакомлен
Стадия контроля				
5.	Направление экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	26.09.2021	ознакомлен
	Контроль сроков и качества выполнения экспертных работ, обоснованности выводов, полноты исследования, правильности составления заключения.	уполномоченный орган	26.09.2021	ознакомлен
Стадия реализации результатов				
6.	Направление экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу.	эксперт-бухгалтер (группа экспертов)	27.09.2021	ознакомлен
	Контроль сроков и качества выполнения экспертных работ, обоснованности выводов, полноты исследования, правильности составления заключения.	уполномоченный орган	27.09.2021	ознакомлен

Таким образом, проведенные исследования позволили сделать следующие выводы:

- изучение мнений и взглядов современных ученых относительно стадий (этапов) проведения бухгалтерской экспертизы выявило многообразие точек зрения по рассматриваемому вопросу;

- экспертная бухгалтерская работа подразделяется на стадии, которые взаимосвязаны между собой, выполняют определенные функции, решают промежуточные задачи в строгой последовательности;

- специфика деятельности экономических субъектов и особенности совершаемых противоправных действий диктует необходимость выделения шести стадий экспертной бухгалтерской работы (стадия планирования, организационная стадия, исследовательская стадия, стадия анализа, стадия контроля, стадия реализации результатов), на которых следует учитывать особенности деятельности бюджетных учреждений;

- в целях сокращения сроков проведения бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений целесообразно применять форму расчета времени, необходимую для проведения организационной стадии бухгалтерской экспертизы;

- одним из важных мероприятий организационной стадии является подготовка плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы. Необходимость составления подобного организационного документа при проведении бухгалтерской экспертизы, особенно в бюджетной сфере, вызвано рядом причин и обстоятельств.

Таким образом, на основании проведенных исследований и анализа различных источников научного и прикладного характера нами уточнен перечень работ и мероприятий, входящих в организационную стадию бухгалтерской экспертизы. Также была разработана форма расчета времени, необходимая для проведения организационной стадии бухгалтерской экспертизы, перечень стадий для проведения бухгалтерской экспертизы с обоснованием собственной позиции; предложен типовой план-график проведения бухгалтерской экспертизы с учетом предложенных стадий экспертных бухгалтерских работ.

2.3. Взаимодействие эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу

Проведение бухгалтерской экспертизы является трудоемким процессом, включающим в себя формирование непосредственно заключения эксперта-бухгалтера, оценку следователем и адвокатом результатов бухгалтерской экспертизы, после чего в случае целесообразности будет обосновано проведение дополнительной или повторной бухгалтерской экспертизы. В современных условиях проведение бухгалтерской экспертизы осложняется обязательным определением мероприятий, предусматривающих реализацию заключения эксперта-бухгалтера в части предупреждения и предотвращения неправомерных экономических действий.

В целях повышения эффективности работы эксперта-бухгалтера, совершенствования процесса бухгалтерской экспертизы считаем целесообразным рассмотреть порядок взаимодействия уполномоченных лиц (органов), назначивших экспертизу и экспертов-бухгалтеров, в том числе – при оценке и реализации результатов бухгалтерской экспертизы.

Необходимость исследования порядка взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, вызвана целым рядом обстоятельств как теоретического, так и практического характера, а именно:

- актуализация вопросов противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям, связанным с нецелевым и неэффективным расходованием бюджетных ресурсов;
- усиление контроля за реализацией профилактических мероприятий по предотвращению противоправных экономических действий;
- недостаточная научная разработанность проблем взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, в целях решения вопросов, поставленных перед бухгалтерской экспертизой;

- практическая необходимость сокращения сроков проведения бухгалтерской экспертизы в целях формирования доказательственной базы противоправных экономических действий с государственными ресурсами;

- ликвидация процессуальных разногласий между органом (лицом), назначившим экспертизу и экспертом-бухгалтером при осуществлении практического взаимодействия;

- теоретическая востребованность решения проблем взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при подготовке экспертов-бухгалтеров и повышения их квалификации;

- необходимость правового регулирования вопросов взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, для упорядочения процесса проведения экспертных бухгалтерских работ.

Следовательно, для рассмотрения порядка взаимодействия уполномоченных лиц (органов), назначивших экспертизу, считаем необходимым:

- исследовать категорию взаимодействия с точки зрения разнообразия форм взаимодействия;

- сформировать алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы и порядок взаимодействия эксперта-бухгалтера, инициатора бухгалтерской экспертизы и уполномоченного органа (лица).

Проблемы взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, рассматривались в работах следующих ученых и практиков: Н.Т. Белухи, С.П. Голубятникова, С.А. Звягина, Д.А. Литвинова, Л.В. Каширской, Ш.И. Алибекова, А.Н. Белова, Н.Г. Гаджиева, Е.С. Дубоносова, А.М. Дьячкова, С.Г. Еремина, Ж.А. Кеворковой, И.В. Вержбицкой, Е.Р. Россинской, В.А. Тимченко, Я.В. Соколова, Х.Р. Хамидуллиной, В.В. Шадрина, Л.Г. Шапиро и др.

Однако, в работах ученых несмотря на схожесть изучаемой проблемы данное взаимодействие рассмотрено с различных позиций. Например, С.А. Звягин исследовал организационную стадию судебно-бухгалтерской экспертизы с точки зрения взаимоотношений следователя и эксперта-бухгалтера

[30, с. 58, 83, 126, 136, 139, 255, 380]. Л.В. Каширской в целях изучения качества взаимодействия органов дознания и следователей с экспертами-бухгалтерами и ревизорами проведен анализ работы отдела экономических экспертиз территориального экспертно-криминалистического центра МВД России [35, с. 34], исследовано взаимодействие между контролирующими органами [35, с. 43], а также в системе бухгалтерского учета с помощью технологических карт по предложенным сегментам бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений [35, с. 225]. Изучение специальной литературы показало активное обсуждение вопросов организации взаимодействия судебно-экспертных учреждений, экспертов с правоохранительными органами не только в экономической, но и в других науках, например, юридической (Ю.В. Новаторова, Т.В. Мясникова и др.).

Таким образом, прежде чем исследовать категорию взаимодействия, предлагаем рассмотреть понятие взаимодействие. В соответствии с толковым словарем В.И. Ожегова взаимодействие – это взаимная связь явлений, например – спроса и предложения, взаимная поддержка, согласованность действий [49, с. 34]. Следовательно, считаем целесообразным при исследовании категории взаимодействия придерживаться вышеизложенной позиции.

Действительно, взаимодействие эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица), назначившего экспертизу, имеет огромное практическое значение. Неоспоримым считается тот факт, что на практике стороны данного взаимодействия выбирают формы содействия, соответствующие сложившейся ситуации, которые возможно отрегулировать для получения положительного результата. Данное взаимодействие начинается с подготовки постановления о назначении бухгалтерской экспертизы, заключения договора об оказании экспертных услуг вплоть до формирования экспертного заключения, обобщения и реализации результатов бухгалтерской экспертизы.

Взаимодействие всех сторон влечет за собой разнообразие форм взаимодействия, активно используемых в практической экспертной деятельности, которые, по нашему мнению, необходимо классифицировать или сгруппировать

по видам деятельности и актуализировать с учетом появления новых видов, а также в целях решения проблемы оперативного получения качественной обратной связи всех сторон взаимодействия. На практике принято выделять две формы взаимодействия – это процессуальная и непроцессуальная. Процессуальная – это отношения, закрепленные процессуальным законодательством [8], а также рядом ведомственных актов. Следовательно, к процессуальным формам взаимодействия следует отнести непосредственно производство бухгалтерских экспертиз по заданиям правоохранительных органов, разработку предложений по предупреждению правонарушений на основе материалов бухгалтерских экспертиз, использование специальных знаний, обобщение следственной практики, научно-методическую работу с сотрудниками органов внутренних дел, оказание научно-технической помощи правоохранительным органам.

Усиление взаимодействия между экспертными учреждениями различных ведомств диктует необходимость межведомственных форм взаимодействия посредством координационных совещаний, межведомственных советов, обобщения следственной практики, совместную разработку и обмен методиками экспертных исследований, а также взаимодействие между российскими и зарубежными экспертами. К непроцессуальным формам взаимодействия следует отнести организационное, консультационное и информационное взаимодействия. К организационному взаимодействию относятся: организация и проведение консультаций экспертов-бухгалтеров с экспертами различных специальностей, организация и проведение телеконференций (электронная доска объявлений, выступления на специальных электронных площадках и т.п.) с обратной связью, доступной всем экспертам. Создание специализированных информационных сетей диктует формирование новых видов и форм взаимодействия. Например, информационное взаимодействие актуально при проведении комплексных и комиссионных бухгалтерских экспертиз. Таким образом, классификация видов и форм взаимодействия эксперта-бухгалтера и экспертного

учреждения с уполномоченным органом (лицом), подготовленная нами, представлена на рисунке 2.10.

Следовательно, в целях разработки порядка взаимодействия уполномоченного органа (лица), назначившего экспертизу, и эксперта-бухгалтера следует, по нашему мнению, построить алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы, отражающий взаимодействие эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом). Последовательность действий уполномоченного органа (лица) и эксперта-бухгалтера в этом случае будет выглядеть следующим образом:

- подготовка ходатайства о назначении бухгалтерской экспертизы – в суд подается ходатайство о проведении экспертизы с указанием целей и причин, ставших основанием для проведения бухгалтерской экспертизы. Инициатором подготовки ходатайства о назначении бухгалтерской экспертизы могут быть прокурор, органы дознания, следствия или суд. Проводить бухгалтерскую экспертизу могут специалисты государственных учреждений или частные эксперты-бухгалтеры, которые должны обладать соответствующим квалификационным уровнем;

- процесс оформления судебного постановления, где суд принимает решение о проведении и возможном отказе в проведении экспертизы. По принятому решению выносится постановление;

- ознакомление эксперта-бухгалтера со своими правами, обязанностями и материалами дела. В случае необходимости он в письменном виде с изложением мотивов имеет право отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы компетенции, и при недостаточности предоставленных материалов;

- постановка вопросов и задач перед экспертом-бухгалтером;

- установление сроков проведения бухгалтерской экспертизы. В случае назначения экспертизы в судебном порядке сроки устанавливаются в

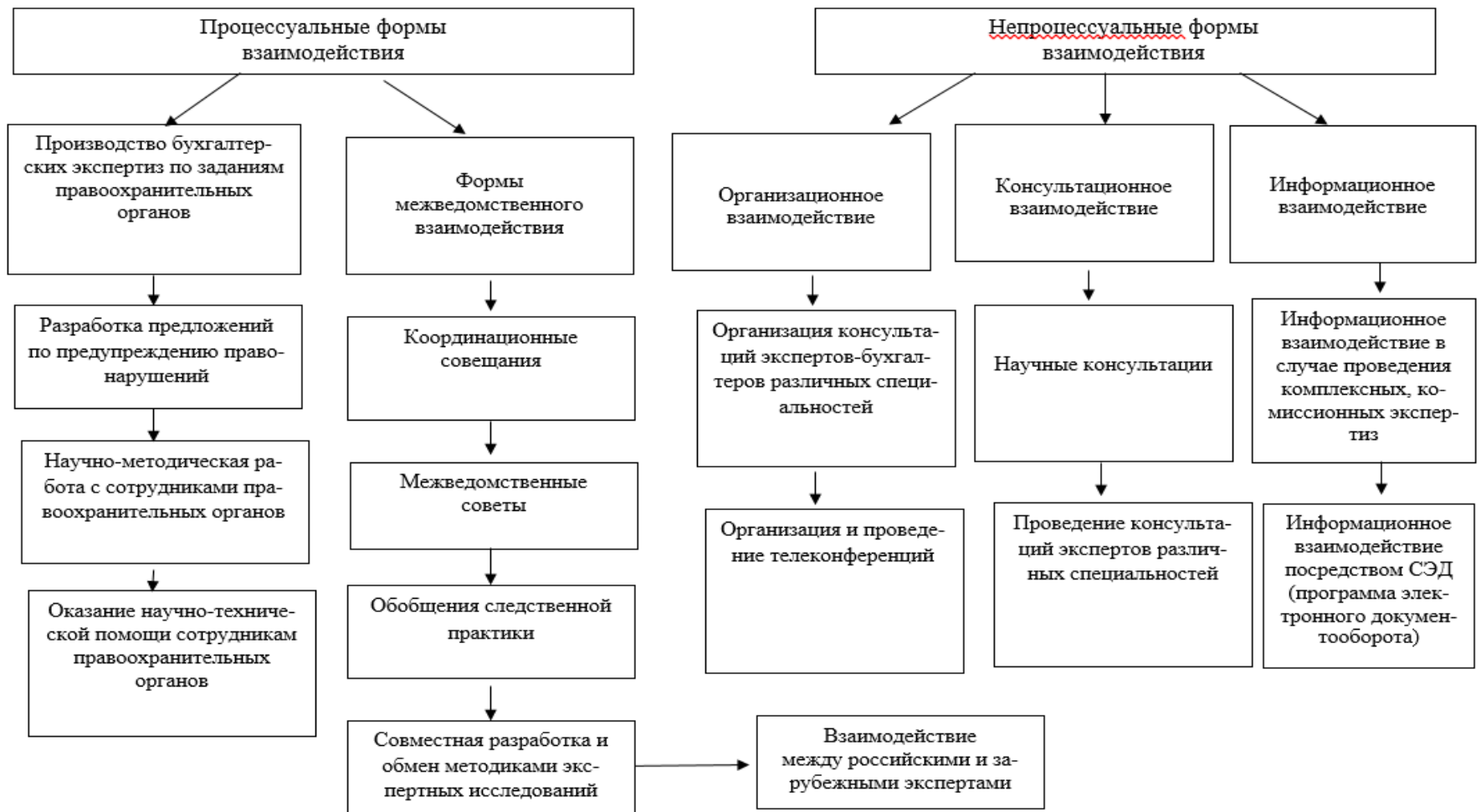


Рис. 2.10. Классификация форм взаимодействия эксперта-бухгалтера и экспертного учреждения с уполномоченным органом (лицом)

постановлении, в противном случае сроки устанавливаются руководителем экспертной группы;

- составление плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы;
- предоставление необходимой документации, подбор нормативно-правовой, плановой, договорной, учётной и другой информации;
- моделирование и построение информационной модели объекта исследования;
- составление схем, таблиц, графиков, диаграмм, которые будут сопровождать выводы для наглядности и ясности;
- сравнение, сопоставление объектов экспертизы в динамике их поведения соответственно параметрам, определённым законодательством и нормативно-правовыми документами;
- подготовка заключения бухгалтерской экспертизы. После проведения всестороннего исследования в письменном виде составляется заключение, которое состоит из нескольких частей: вводный раздел, исследовательская часть и результативная часть, в которой приводятся выводы и ответы на поставленные вопросы.

Однако, изучение экспертной практики и научной литературы показало, что не все авторы придерживаются традиционного на практике и в теории мнения, что заключение должно состоять из трех частей, некоторые считают, что заключение необходимо расширить до четырех основных частей (вводной, исследовательской, синтезирующей и выводов) [107 с. 241]. Выводы обязаны иметь однозначный смысл, исключая двойное толкование. Заключение составляется в двух экземплярах.

Схематично алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы, отражающий взаимодействие эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом), представлен на рисунке 2.11.

Согласно данной схеме, эксперт-бухгалтер взаимодействует со всеми участниками процесса непрерывно вплоть до подготовки экспертного

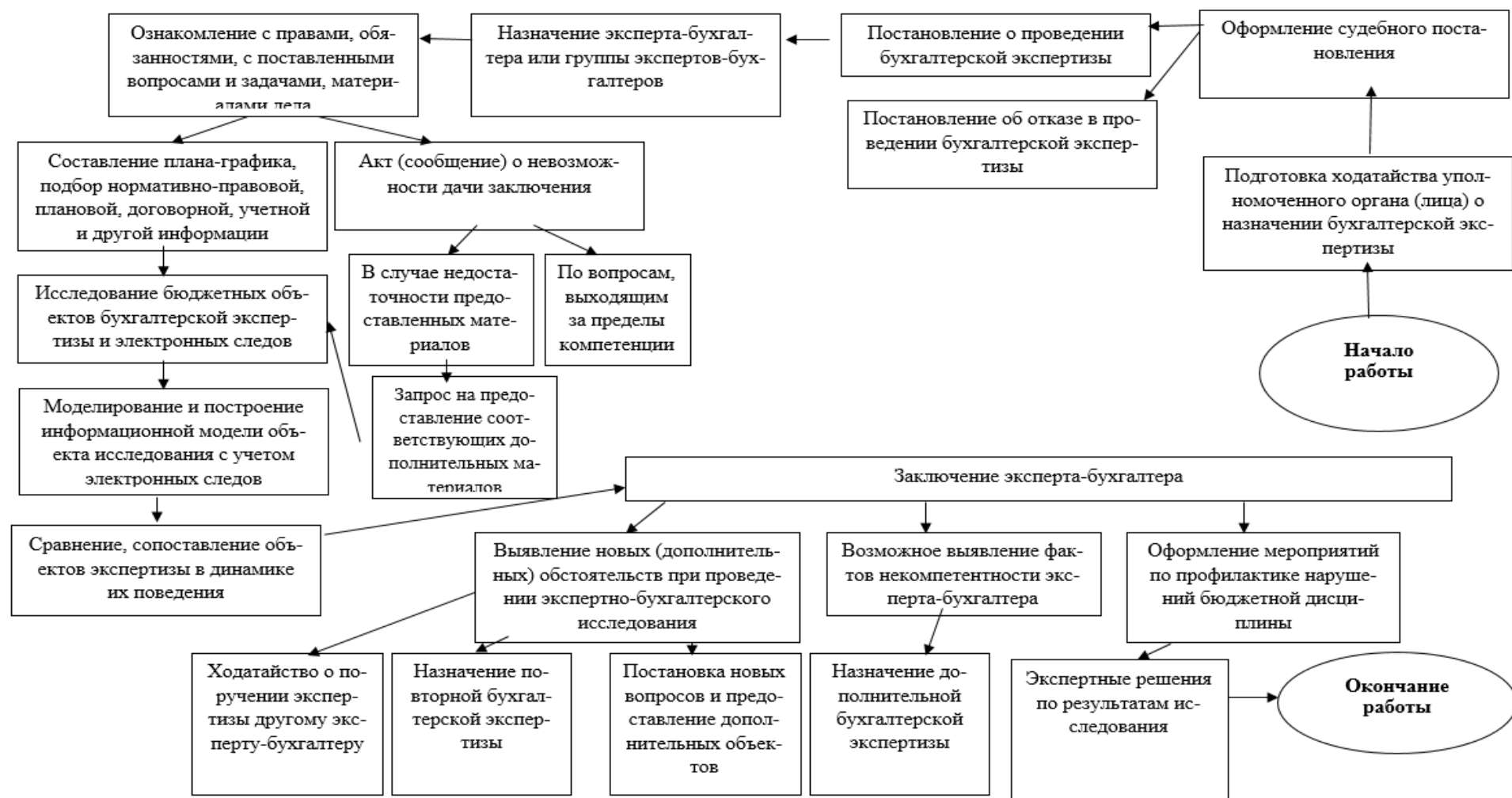


Рис. 2.11. Алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы или порядок взаимодействия эксперта-бухгалтера – инициатора бухгалтерской экспертизы – уполномоченного органа (лица)

заклучения. Таким образом, взаимодействие эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица), назначившего экспертизу, будет осуществляться постоянно на всех этапах проведения бухгалтерской экспертизы. Необходимо обратить внимание, что возможность выявления новых обстоятельств при проведении экспертно-бухгалтерского исследования не позволяет замкнуть цепочку последовательных действий всех участников взаимодействия.

Следует отметить, что одной из задач взаимодействия эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица) - это достижение качественной обратной связи. В целях достижения качественной обратной связи между участниками необходимо придерживаться основных принципов взаимодействия. К ним, по мнению Е.Р. Россинской, целесообразно отнести:

- признание необходимости взаимодействия и готовности к совместной работе;
- соблюдение норм профессиональной этики и законности;
- системный подход к организации деятельности;
- высокий или достаточный уровень профессиональной подготовки;
- управляемость и инициативность взаимодействующих сторон;
- текущее и перспективное планирование;
- контроль исполнения решений;
- плановость, непрерывность и др. [52, с. 30].

Исследование практических материалов также показало, что одной из отправных точек проведения бухгалтерской экспертизы являются материалы документальной ревизии в случае выявления правонарушений в ходе ее проведения. Также анализ экспертной практики показывает, что чаще всего бухгалтерская экспертиза деятельности бюджетных учреждений проводится на основании проведенной ревизии и составленного акта, который в дальнейшем подвергается экспертом-бухгалтером исследованию на установление доброкачественности в части, касающейся противоправных действий, которые стали объектами расследования правоохранительными органами. Причинами прове-

дения бухгалтерской экспертизы могут также стать: противоречия между выводами первоначальной и повторной ревизий; противоречия между выводами ревизии и материалами дела; отсутствие документального подтверждения выводов ревизора; в случае если ревизор не принял к учету документы, предъявленные должностными и материально-ответственными лицами и др.

Считаем, что на основании алгоритма проведения бухгалтерской экспертизы возможно разработать модель взаимодействия эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом). При проведении бухгалтерской экспертизы в бюджетном учреждении очень важно правильно организовать процесс взаимодействия лица (органа), назначившего проведение бухгалтерской экспертизы, и лиц(а), проводящих ее. Следовательно, для содействия всестороннему исследованию экспертом-бухгалтером соответствующих объектов и оптимизации процесса назначения и производства бухгалтерской экспертизы необходимо разработать модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица). Подобное взаимодействие, на наш взгляд, следует осуществлять только в пределах компетенции всех участников.

Схематично модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, представлена на рисунке 2.12.

В данной модели взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы имеет место два объекта взаимодействия: уполномоченный орган (лицо), назначивший бухгалтерскую экспертизу, и эксперт-бухгалтер. Взаимодействие объектов модели обусловлено тесной взаимосвязью и происходит в сфере информационного взаимодействия. Отправной точкой является постановление или задание на проведение бухгалтерской экспертизы. Формирование доказательственной базы происходит за счет исследования объектов бухгалтерской экспертизы, материалов документальной ревизии объекта бюджетной сферы и нормативно-справочной информации. Результатом взаимодействия будет являться заключение эксперта-бухгалтера, предоставленные им выводы и экспертные решения по результатам исследования, оформленные мероприятия



Рис. 2.12. Модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы

по профилактике нарушений.

Разработанная нами модель была апробирована при проведении бухгалтерской экспертизы по факту мошенничества в особо крупном размере, совершенного главным бухгалтером школы в Новоусманском районе Воронежской области, которая в период с июня 2014 г. по октябрь 2017 г. путем незаконного завышения собственной заработной платы похитила 1,8 млн руб. бюджетных денег [133]. В ходе бухгалтерской экспертизы по данному факту перед экспертом-бухгалтером уполномоченном органом были поставлены дополнительные вопросы в связи с выявлением новых обстоятельств по делу. В соответствии с разработанной моделью взаимодействие эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа осуществлялось по четырем направлениям: при принятии экспертных решений по результатам исследования; при формулировании экспертных выводов; при оформлении заключения эксперта-бухгалтера; в процессе подготовки и реализации мероприятий по профилактике противоправных экономических действий.

Необходимо иметь в виду, что при проведении бухгалтерской экспертизы возможно выявление новых (дополнительных) обстоятельств, которые влекут за собой постановку новых вопросов и предоставление дополнительных объектов на исследование, а также назначение дополнительной или повторной бухгалтерской экспертизы. Например, в случае предоставления экспертом-бухгалтером заключения с признаками недостаточной ясности или неполноты заключения у уполномоченного органа (лица) могут возникнуть сомнения в правильности или обоснованности данного заключения, выявиться противоречия.

Таким образом, сотрудничество двух рассматриваемых субъектов будет происходить:

- в рамках формирования доказательственной базы;
- в пределах содействия и оказания помощи, связанной с применением специальных знаний эксперта-бухгалтера;
- в сфере информационного взаимодействия.

При таком сотрудничестве эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица) следует исключить возможность личной заинтересованности одной из сторон в исходе дела с целью достижения объективности изложения материала.

Также необходимо отметить, что при инициировании проведения бухгалтерской экспертизы в рамках поиска доказательственной базы уполномоченный лицо (орган) должен обратить внимание на некоторые особенности проведения бухгалтерской экспертизы:

- эксперт-бухгалтер исследует и устанавливает факты хозяйственной деятельности в пределах своей компетенции и в пределах задаваемых вопросов, подготавливает квалифицированную оценку, но не имеет своей целью выявление фактического положения дел на данном исследуемом объекте;

- эксперт-бухгалтер на основе собственных знаний делает заключение и не дает показаний на предварительном следствии или суде, с разрешения следствия или суда имеет право задавать вопросы обвиняемым и свидетелям в пределах компетенции;

- эксперт-бухгалтер не имеет право использовать методы фактической проверки (инвентаризация, проверка расчетных операций, проведение сверки взаиморасчетов и др.), однако в случае необходимости эксперт-бухгалтер имеет право ходатайствовать перед органом, назначившим данную бухгалтерскую экспертизу, о целесообразности проведения инвентаризации, встречной проверки и других фактических действий;

- каждый этап проведения бухгалтерской экспертизы характеризуется постоянным взаимодействием всех сторон данного процесса;

- действия участников взаимодействия при проведении бухгалтерской экспертизы последовательны и не выходят за рамки их компетенций.

Следовательно, бухгалтерская экспертиза является многосторонним процессом, направленным на: исследование предоставленных материалов (регистров, отчетности и прочих документов); выявление искажающих фактов,

которые оказывают влияние на показатели деятельности субъектов; поиск противоречий; определение признаков фальсификации документов; обоснование целевого расходования бюджетных средств и др.

Безусловно, достижение целей бухгалтерской экспертизы в огромной степени зависит от взаимодействия, взаимопонимания эксперта-бухгалтера, проводившего бухгалтерскую экспертизу, и уполномоченного органа (лица), назначившего ее. Также для достижения объективных результатов уполномоченному органу (лицу) необходимо оказывать содействие эксперту-бухгалтеру в части своевременного предоставления информации для эффективного проведения исследования.

В связи с этим рекомендуются следующие предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов бухгалтерской экспертизы в системе противодействия экономической преступности:

- сотрудничество эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица) должно исключать возможность личной заинтересованности одной из сторон в исходе дела с целью достижения объективности изложения материала;

- использование в процессе проведения бухгалтерской экспертизы электронных следов позволяет оптимизировать сроки проведения бухгалтерской экспертизы и обеспечить эффективность экспертной работы;

- сотрудничество субъектов бухгалтерской экспертизы должно происходить в рамках формирования доказательственной базы, в пределах содействия и оказания помощи, связанной с применением специальных знаний эксперта-бухгалтера, в сфере информационного взаимодействия.

Таким образом, в данном разделе работы нами:

- обоснована практическая и теоретическая необходимость рассмотрения порядка взаимодействия уполномоченного органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы;

- исследована категория взаимодействия с точки зрения многообразия видов и форм взаимодействия с их последующей классификацией;

- сформирован алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы, отражающий взаимодействие эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом), а также специфику современных видов доказывания;

- разработаны предложения по совершенствованию механизма взаимодействия субъектов бухгалтерской экспертизы в системе противодействия экономической преступности;

- на основе построенного алгоритма проведения бухгалтерской экспертизы разработана модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы, акцентирующая важность использования в ее процессе электронных следов, позволяющая оптимизировать сроки проведения бухгалтерской экспертизы и обеспечить эффективность экспертной работы.

Полученные в данном разделе научные результаты позволили разработать ряд методик в практике проведения бухгалтерской экспертизы.

ГЛАВА 3. АПРОБАЦИЯ МЕТОДИЧЕСКОГО ИНСТРУМЕНТАРИЯ В ПРАКТИКЕ ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ БЮДЖЕТНЫХ УЧРЕЖДЕНИЙ

3.1. Методика формулирования и внесения предложений по профилактике противоправных действий при проведении бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений

Стадия подготовки и реализации результатов при проведении бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений имеет огромное значение в целях профилактики и предупреждения нецелевого, неэффективного и нерационального использования бюджетных ресурсов.

Бюджетный кодекс РФ (статья 306.4) под нецелевым использованием бюджетных средств определяет случаи направления средств бюджета и оплаты денежных обязательств, не соответствующих полностью или частично целям, определенных законом о бюджете, бюджетной сметой, договором (соглашением) либо другим документом, являющимся правовым основанием предоставления указанных средств [2].

Борьба с неэффективным, нерациональным, а также нецелевым использованием бюджетных средств направлена на повышение эффективности института ответственности за нарушения в бюджетной сфере, а также на усиление борьбы с коррупцией. Исследование вопроса понимания сущности эффективного и рационального использования (расходования) бюджетных средств показало, что мнения ученых разделились. Одна группа ученых (Д. Юм, Д. Милль, А. Смит) считает, что эффективность использования (расходования) бюджетных средств связана с соотношением достигнутого (достигаемого) результата с произведенными затратами (теория экономики общественного сектора). Приверженцы неоклассической теории предполагают необходимость предоставления бюджетных ресурсов в распоряжение того пользователя, для которого они имеют наибольшую необходимость или ценность, а другая

группа ученых (Е.В. Бушмин, О.Г. Горшков, В.Л. Никифоров) связывают понятие эффективности использования бюджетных средств с понятием максимально возможного получения результата.

Стремление к эффективному и рациональному использованию бюджетных средств на практике осуществляется в соответствии с такими законными принципами как: высокоэффективное, целевое использование бюджетных средств, соблюдение бюджетной дисциплины и режима экономии [138, с. 937-939]. На наш взгляд, принцип соблюдения бюджетной дисциплины и режима экономии особенно актуален в современных условиях жестких санкций и ограничений в отношении отечественной экономики.

Оценивая работу контрольных и правоохранительных органов по предупреждению противоправных действий в сфере эффективного и рационального использования бюджетных средств, следует указать на тот факт, что работа в данном направлении постоянно осуществлялась. Однако, по причине разрушения устоявшейся системы социальной профилактики в 90-х гг. прошлого столетия наблюдалось снижение уровня результативности данной работы и, соответственно, имел место рост экономических правонарушений и преступлений. В связи с этим 11 августа 1998 г. подписывается Приказ МВД РФ № 490 «Об утверждении нормативных актов о деятельности органов внутренних дел по предупреждению преступлений». В наставлении по деятельности органов внутренних дел в сфере предупреждения преступлений определяются основные задачи, в перечень которых входит:

- выявление и анализ причин и условий, способствующих совершению преступлений, принятие мер по их устранению или нейтрализации;
- установление лиц, противоправные действия которых не содержат признаков преступления, но дают основания для принятия к ним мер профилактического воздействия;
- установление и пресечение фактов приготовления к преступлению и покушению на преступление;

- принятие к лицам, их совершившим, мер в соответствии с законодательством Российской Федерации [12].

Также был определен объект воздействия в сфере предупреждения преступлений (выявление и устранение причин и условий, способствующих формированию личности правонарушителя). В соответствии с данным приказом профилактические мероприятия заключаются в следующем:

- контроле и оказании практической помощи;
- подготовке и проведении комплексных и целевых оперативно-профилактических мероприятий по предупреждению преступлений;
- участию и разработке совместно с другими федеральными органами исполнительной власти, организациями, общественными объединениями нормативных правовых актов и программно-целевых мероприятий;
- разработке и обеспечении проведения комплексных оперативно-профилактических мероприятий [12].

Начало XXI века характеризуется ориентацией преимущественно на уголовно-репрессивные средства и методы, совершенствованием уголовного законодательства, разработкой программ мер усиления борьбы с экономической преступностью.

В современном обществе имеет место постепенное усиление роли государственного контроля в социально-экономической жизни российского общества, что позволяет укрепить финансово-контрольные звенья и организовать усилия по противодействию экономическим правонарушениям, о чем наглядно свидетельствуют данные официальной статистики.

Так, например, в ноябре 2020 г. на совещании о тенденциях в криминальной сфере заместитель председателя Совета безопасности России Дмитрий Медведев констатировал факт роста числа преступлений, которые связаны с освоением бюджетных средств в 2020 г. Их зарегистрировано на 11% больше, чем в 2019 г., число мошенничества выросло на треть [125].

Согласно годовому отчету за 2019 г. Счетной палатой выявлено 4443 нарушения в бюджетной сфере на общую сумму 884,6 млрд. руб. В том числе

316,1 млрд. руб. пришлось на нарушения, связанные с неправильным ведением бухгалтерского учета, составлением финансовой отчетности (например, ошибки из-за некорректно проведенной инвентаризации, ошибки при заполнении бухгалтерской отчетности. Возбуждены уголовные дела по материалам проверок расходования средств на строительство и развитие автодорог. Например, было возбуждено уголовное дело в отношении бывшего главы правления госкомпании «Автодор» по фактам необоснованного расходования бюджетных средств [131].

Статистика противоправных экономических действий по Воронежской области также свидетельствует об имеющих место экономических правонарушениях в бюджетной сфере. Например, в январе 2018 года пресс-служба ГУ МВД по Воронежскому региону сообщила о том, что бывшая сотрудница (бухгалтер) образовательного учреждения Новоусманского района Воронежской области в течение 4 лет переводила себе деньги под видом зарплаты (с 2013 по 2017 год). Сотрудники полиции возбудили уголовное дело по ч. 4 ст. 160 УК РФ (присвоение денежных средств в особо крупном размере). Ущерб составил 1,58 млн. рублей. [126]. В феврале 2018 года в пресс-службе региональной прокуратуры сообщили о том, что Грибановским райсудом рассмотрено дело директора школы, которого осудили за мошенничество с использованием служебного положения. Ущерб составил 100 тысяч рублей [137].

Проведение бухгалтерских экспертиз в данных случаях позволило определить сумму ущерба и круг лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия, провести исследования записей бухгалтерского учета при осуществлении экспертной деятельности, которые были направлены на установление:

- соответствий (несоответствий) фактов хозяйственной жизни требованиям бухгалтерского учета, действующим нормативным актам;
- соответствий (несоответствий) сведений, получаемых из материалов дела (протоколы допросов обвиняемых и свидетелей, актов документальной ревизии и др.);

- правильности использованных методов;
- данных непосредственно связанных с недостаточностью или излишком материально-производственных запасов, денежных средств, а также на возможность определения периода их образования [38, с. 13].

Однако, материалы бухгалтерской экспертизы призваны определить не только сумму ущерба и выявить круг лиц, причастных к совершению противоправного действия, но и осуществить практическую работу по предупреждению правонарушений и злоупотреблений. В соответствии с Федеральным законом № 73-ФЗ от 31 мая 2001 г. «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» эксперт-бухгалтер наделен рядом процессуальных прав и обязанностей [8]. В данные процессуальные права входит право разработать предложения и рекомендации, направленные на профилактику и предупреждение злоупотреблений в деятельности экономического субъекта. При назначении бухгалтерской экспертизы правоохранительные органы имеют право предложить эксперту-бухгалтеру проанализировать выявленные ошибки, причины и условия, при которых стало возможным совершение данного правонарушения и разработать рекомендации. Следовательно, эксперт-бухгалтер такие рекомендации может оформить инициативной запиской либо изложить предложения в отдельном разделе заключения (исследовательской части) и предоставить в правоохранительные органы вместе с основным заключением по результатам проведенной бухгалтерской экспертизы.

Изучение нормативной и экономической литературы показало разнообразие существующих форм профилактического воздействия. Так, в статье 17 ФЗ от 23 июня 2016 г. № 182-ФЗ «Об основах системы профилактики правонарушений в Российской Федерации» представлены следующие формы профилактического воздействия:

- правовое просвещение и правовое информирование;
- профилактическая беседа;
- профилактический учет;
- профилактический надзор;

- социальная адаптация;
- объявление официального предостережения о недопустимости действий, создающих условия для совершения правонарушения или недопустимости антиобщественного поведения и др. [9].

В Инструкции о деятельности органов внутренних дел по предупреждению преступлений, объявленной Приказом МВД РФ от 17 января 2006 г. № 19 «О деятельности органов внутренних дел по предупреждению преступлений» (ред. от 28 ноября 2017 г.), излагается перечень мероприятий, необходимых для предупреждения преступлений экономической направленности, в том числе:

- выявлять причины и условия совершения экономических преступлений, вносить предложения о необходимости устранения причин и условий, которые способствуют совершению преступлений;
- проводить оперативно-разыскные мероприятия по выявлению лиц, готовившихся к совершению преступлений;
- осуществлять ежемесячный анализ состояния преступности и др. [11].

Кроме представленных нормативно-правовых актов данный вид деятельности регламентируется Федеральным законом «О полиции», Конституцией РФ, Уголовным и Уголовно-процессуальным кодексом, ведомственными нормативными актами.

В качестве профилактических мер, направленных на предупреждение преступлений в бюджетной сфере, некоторые ученые (А.В. Макаров) отмечают необходимость повышения взаимодействия контрольных и правоохранительных органов, усиление контроля со стороны государства в бюджетной сфере, а также предлагают продолжить работу по повышению эффективности расходования бюджетных средств, определения задач по предупреждению, выявлению и пресечению противоправных экономических деяний в финансово-бюджетной сфере в качестве приоритетной для правоохранительных и контролирующих органов [44, с. 23].

В практике экспертной деятельности по осуществлению профилактической работы сложились процессуальная и непроцессуальная формы проведения мероприятий предупредительного и профилактического характера. Поэтому совместная деятельность правоохранительных и финансово-контрольных органов по борьбе с экономическими правонарушениями деятельности бюджетных учреждений ограничивается не только их выявлением и раскрытием, но и предупреждением.

Таким образом, ведомственными положениями и инструкциями в соответствии с основополагающими нормативными документами перед экспертами-бухгалтерами ставятся непосредственные задачи по формулированию и внесению предложений, связанных с профилактикой и предупреждением противоправных экономических действий в процессе осуществления экспертной деятельности. Особенно актуальной такая задача представляется в сфере деятельности бюджетных учреждений в силу особой специфики ее функционирования, необходимости осуществлять систематический и действенный контроль за эффективным и рациональным расходованием ресурсов, полнотой формирования доходной части бюджетов всех уровней, а также в связи с современными особенностями функционирования (приложение № 5).

Вместе с тем, несмотря на актуальность и практическую востребованность такого вида экспертных бухгалтерских работ, методических разработок и алгоритмов действий, позволяющих эксперту-бухгалтеру реализовывать свои полномочия в системе предупреждения правонарушений и преступлений, на сегодняшний день имеется крайне мало. Имеющиеся методики разрабатывались 20-30 лет назад и не отвечают сегодняшнему уровню противодействия правонарушениям и злоупотреблениям экономического характера.

В связи с этим, в данном разделе работы мы предлагаем разработку методики и алгоритма действий эксперта бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике противоправных действий при проведении бухгалтерской экспертизы деятельности бюджетных учреждений.

В целях реализации поставленной задачи считаем целесообразным разработать примерную форму специального должностного регламента, адаптированную для осуществления деятельности эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы. Регламент (франц. *reglement, regle*) в переводе означает правила, регулирующие порядок какой-либо деятельности. В соответствии с подобным специальным должностным регламентом эксперт-бухгалтер на исследовательской стадии определяет причины совершенного экономического правонарушения. К моменту подготовки заключения экспертом-бухгалтером определены: условия совершения правонарушения; факторы, оказывающие на него влияние; среда, в которой находился объект исследования; по результатам проводимых ранее ревизий выявлено однократное или систематическое правонарушение; определена мотивация совершения неправомерного действия (корыстная или личная заинтересованность).

Перечень предложений специального регламента будет зависеть от преследуемых целей: профилактического (предупредительного) или карательного характера.

В целях формирования авторского мнения относительно примерной формы специального должностного регламента адаптированного для осуществления деятельности эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы считаем необходимым взять за основу форму традиционного регламента, используемого в системе Министерства внутренних дел Российской Федерации (далее МВД РФ), переработав и дополнив его с учетом специфики исследуемого нами вопроса.

Разработанный нами специальный должностной регламент предназначен для определения порядка работ при подготовке и внесению предложений

по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы, их согласования, подписания, регистрации и непосредственной реализации (ввода в действие). Такой регламент, на наш взгляд, должен определять требования к определенным процедурам разработки предложений, входным данным, которые впоследствии будут оказывать влияние на содержание предложений и результативность работы по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы. Данный документ будет регулировать последовательность действий эксперта-бухгалтера и примерное содержание предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов.

Считаем, что последовательность действий эксперта-бухгалтера при формировании предложений должна быть следующей:

- изучение входных данных;
- подбор материалов, необходимых для формирования предложений;
- выдвижение первоначальной версии предложений по профилактике и предупреждению;
- проверка, отклонение, дополнение первоначальной версии;
- предположения по возможным результатам;
- утверждение предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы;
- регистрация и реализация.

По нашему мнению, рассматриваемый специальный должностной регламент необходим для упрощения выполнения служебных обязанностей эксперта-бухгалтера, повышения эффективности его деятельности с целью соблюдения сроков проведения бухгалтерской экспертизы и подготовки предложений. Таким образом, специальный должностной регламент должен включать, по нашему мнению, семь разделов деятельности эксперта-бухгалтера:

- 1) общие положения;

- 2) область применения специального должностного регламента;
- 3) последовательность действий эксперта-бухгалтера;
- 4) цель применения специального регламента;
- 5) права эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений;
- 6) обязанности эксперта-бухгалтера, связанные с профилактикой неправомерных экономических действий;
- 7) ответственность эксперта-бухгалтера в случае недобросовестного отношения к выполнению служебных обязанностей при подготовке предложений.

Примерная форма специального должностного регламента эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы представлена в приложении № 1 работы.

Считаем, что предлагаемый документ по профилактике неправомерных экономических действий посредством использования рекомендаций эксперта-бухгалтера должен повысить ответственность по выполнению и внедрению предлагаемых предупредительных мероприятий. При разработке такого регламента следует обратить внимание на тот факт, что при проведении бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер обладает информацией, ограниченной перечнем поставленных перед ним вопросов.

Однако решить проблему предупреждения совершения противоправных экономических действий, по нашему мнению, невозможно исключительно профилактическими мерами. Эффективность предложений будет зависеть от их комплексности и целостности.

Для достижения комплексности и целостности при разработке предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы считаем необходимым разработать алгоритм действий бухгалтера-эксперта при выполнении данной работы.

Результаты проведенного анализа практических материалов показали, что алгоритм действий эксперта бухгалтера должен включать в себя следующие этапы:

- обобщения и анализа информации;
- определения наличия или отсутствия правонарушения. На данном этапе действия эксперта-бухгалтера зависят от наличия или отсутствия правонарушения в соответствии с материалами дела. В случае определения наличия правонарушения эксперт-бухгалтер должен определить перечень лиц, причастных к его совершению, и вид бюджетной деятельности, связанного с правонарушением. Считаем, что вид бюджетной деятельности, в котором выявлены признаки неправомерного экономического деяния, может быть связан: с нарушениями в достоверности данных в первичных документах, учетных регистрах, бухгалтерской отчетности; с выявлением несоблюдения нормативно-правовой базы при выполнении фактов хозяйственной жизни; с установлением нерациональности использования бюджетных средств, нецелесообразности использования государственного имущества, находящегося в пользовании бюджетного учреждения;
- выявление наиболее проблемных участков в деятельности экономического субъекта в случае отсутствия противоправных действий.

Алгоритм действий бухгалтера-эксперта в виде схемы представлен на рисунке 3.1.

В соответствии с подготовленным алгоритмом действий эксперта-бухгалтера при разработке предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы считаем целесообразным в качестве приоритетных выделить следующие предложения по профилактике противоправных экономических действий:

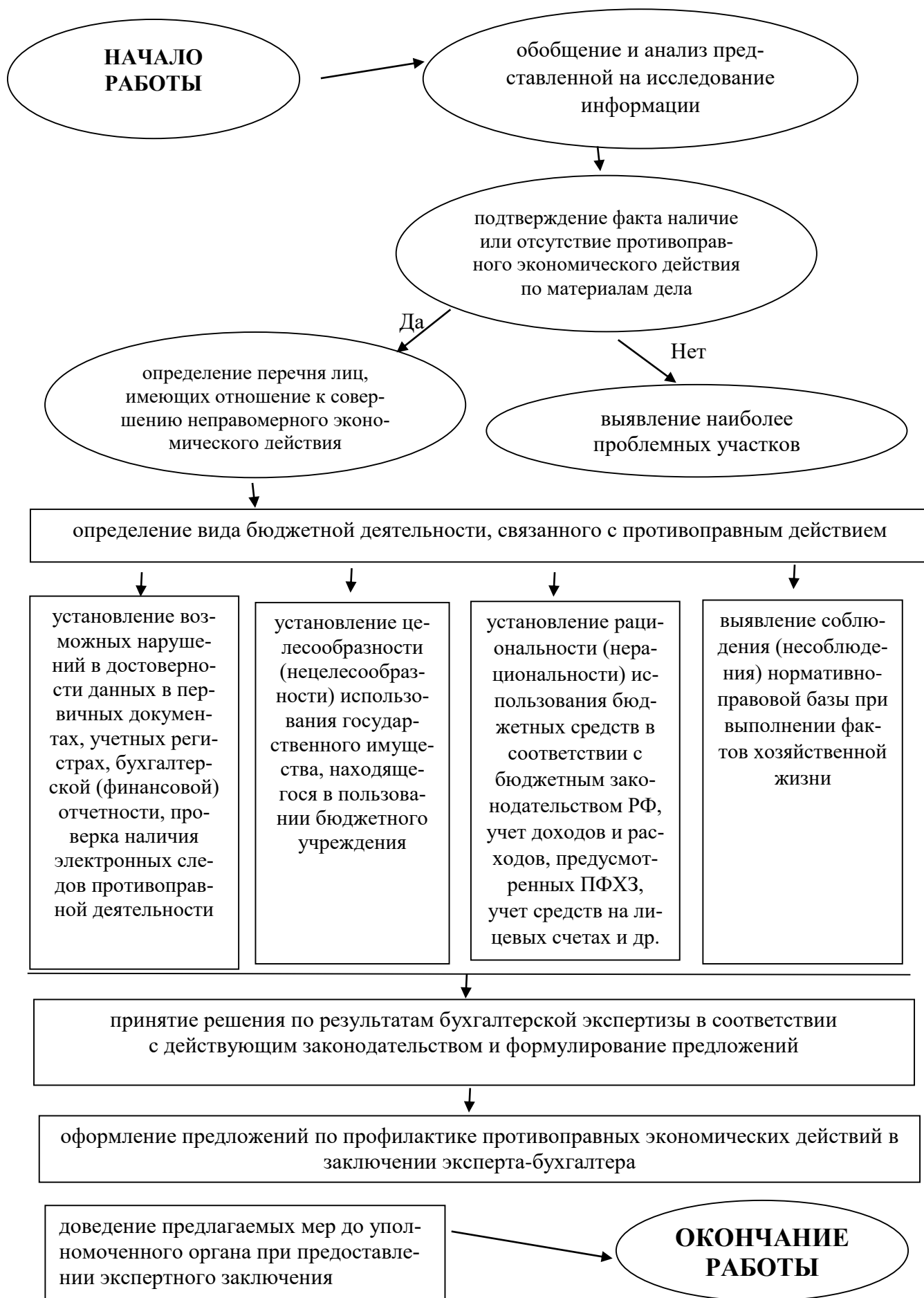


Рис. 3.1. Алгоритм действий эксперта-бухгалтера при разработке

предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов

- регулярно осуществлять анализ причин и условий, способствующих совершению преступлений, принятие мер по их устранению или нейтрализации;

- определять круг должностных лиц, противоправные действия которых не содержат признаков преступления, но дают основания для принятия к ним мер профилактического воздействия;

- осуществлять контроль и оказание практической помощи со стороны вышестоящих органов экономического субъекта;

- осуществлять ежемесячный анализ состояния расходования бюджетных ресурсов.

Следует обратить внимание на необходимость обобщения следственной, судебной и экспертной практик в целях выяснения обстоятельств, способствующих совершению правонарушений. В качестве предложений эксперт-бухгалтер может акцентировать внимание на:

- мониторинге динамики изменения ситуации в правоприменительной практике, от которой будет зависеть своевременность воздействия на предупреждение экономических правонарушений и преступлений;

- качестве разработанных конкретных предложений по устранению экономических противоправных действий;

- изучении аналитических обзоров в системе органов внутренних дел по фактам совершаемых неправомерных действий в сфере экономики;

- анализе предлагаемых методических разработок в сфере проведения бухгалтерских экспертиз.

Анализ экспертной практики показывает необходимость в проведении бухгалтерских экспертиз по вопросам, связанным с организацией работы эксперта-бухгалтера по подготовке предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств. Методических разра-

боток, которые бы способствовали эффективной организации работы эксперта-бухгалтера в данном направлении крайне мало. Для достижения эффективности работы бухгалтера-эксперта по формулированию предложений имеет место необходимость предложить методику организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов, которая будет включать в себя следующие разделы:

- цель методики;
- задачи методики;
- информационная база;
- исполнители и сроки использования;
- организационная стадия;
- алгоритм работы эксперта-бухгалтера;
- заключение по результатам бухгалтерской экспертизы.

Учитывая результаты проведенного нами исследования считаем, что данная методика должна иметь следующую форму:

Методика организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов.

1. Цель методики:

1.1. Методическое обеспечение организации работы эксперта-бухгалтера (с использованием средств автоматизации (ИСОД, электронного документооборота), программы 1С-Бухгалтерии), при формулировании и внесении предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств;

2. Задачи методики бухгалтерской экспертизы по предупреждению нецелевого использования бюджетных средств:

2.1. Разработка предложений по проведению комплексных профилактических мероприятий.

2.2. Определение суммы ущерба и круга лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия, посредством использования электронных следов, остающихся в памяти компьютера.

3. Информационная база методики организации работы эксперта-бухгалтера при формулировании и внесении предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств:

3.1. Заключение бухгалтера-эксперта, справочно-нормативные материалы (инструкции, приказы, постановления), результаты следственных действий (эксперименты, допросы и др.), документы бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты других экспертиз.

3.2. Первичные документы, учетные регистры

3.3. Бухгалтерские документы, счета бухгалтерского учета, которые отражают особенности организации бухгалтерского учета деятельности бюджетных учреждений

3.4. Электронные следы.

4. Исполнители и сроки использования методики проведения бухгалтерской экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов:

4.1. Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту или группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального суждения по вопросам организации работы при формулировании и внесении предложений по предупреждению нецелевого использования бюджетных средств.

4.2. Сроки проведения экспертизы зависят от следующих факторов:

- параметры исследуемого объекта и исследуемый период, который должна охватить бухгалтерская экспертиза;

- объем исходной информации и качество представленных на исследование документов и материалов;
- количество нарушений и несоответствий, степень их повторяемости;
- характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения;
- степень возможной согласованности действий экспертов при проведении комплексной или комиссионной экспертизы;
- своевременность предоставления информации;
- состояние бухгалтерского учета исследуемого экономического субъекта на момент экспертизы;
- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы.

5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы по организации работы бухгалтера-эксперта по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов:

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертизы, проводится применительно к специфике организации работы бухгалтера-эксперта по предупреждению противоправных действий, использование формы и формулы расчета времени в целях определения сроков экспертизы.

5.2. Выявление и определение порядка использования методов бухгалтерской экспертизы при выявлении экономических правонарушений для дальнейшего формулирования предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств.

5.3. Объекты исследования определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию.

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы по организации работы бухгалтера-эксперта по формулированию и внесению предложений по

профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.;

- нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами;

- аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов;

- расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни;

- логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования: между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевших возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования методики бухгалтерской экспертизы по организации работы бухгалтера-эксперта по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов. Предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема профилактических предложений с составлением перечня основных видов работ;

- время проведения работ зависит от сроков назначения экспертизы и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения;

- определение продолжительности использования рассматриваемой методики бухгалтерской экспертизы.

6. Алгоритм действий эксперта-бухгалтера по организации работы по формулированию предложений, по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов:

6.1. Обобщение и анализ информации.

6.2. Определение наличия или отсутствия противоправного действия по материалам представленной информации.

6.3. Определение перечня лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия.

6.4. Выявление вида бюджетной деятельности, связанного с противоправным экономическим действием.

6.5. Принятие решения по результатам бухгалтерской экспертизы в соответствии с действующим законодательством и формулирование предложений;

6.6. Оформление документов по профилактике противоправных экономических действий с учетом выявленных электронных следов.

6.7. Доведение предлагаемых мер до уполномоченного органа при предоставлении экспертного заключения.

6.8. Выявление наиболее проблемных участков в деятельности экономического субъекта в случае отсутствия противоправных действий в бюджетной сфере.

7. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов:

7.1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы определения организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы.

7.2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов может включаться в состав результатов комплексной или комиссионной бухгалтерской экспертизы.

7.3. Методика экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы. Выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов комплексной экспертизы.

Схематично разработанная нами данная методика представлена в приложении № 2 работы.

Таким образом, разработанные нами примерная форма специального должностного регламента адаптированная для осуществления деятельности эксперта-бухгалтера, алгоритм его действий, а также методика организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств позволяют унифицировать и упорядочить экспертно-бухгалтерскую деятельность, повысить действенность предварительного государственного финансового контроля в системе бюджетных отношений.

3.2. Методика проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям в бюджетных учреждениях

В современном мире расследование противоправных экономических действий в бюджетной сфере не обходится без использования специальных знаний эксперта. Использование таких знаний несколькими экспертами в одной области или знаний экспертов различных специальностей приводит к

необходимости проведения комиссионной или комплексной экспертиз. Федеральный закон от 31 мая 2001 г. №73-ФЗ «О государственной судебной экспертной деятельности в Российской Федерации» (далее – Закон) регламентирует порядок проведения комиссионной и комплексной экспертиз, а также основные понятия в этой области. Так, например, ст. 21, 22 Закона регламентируют производство комиссионной экспертизы или комиссии экспертов одной специальности, а ст. 200, 201 УПК, ст. 82, 83 ГПК, ст. 84, 85 АПК и ст. 23 Закона регламентируют производство комплексной судебной экспертизы или комиссии экспертов разных специальностей. В ст. 21 Закона рассмотрено значимое для комиссионных и комплексных экспертиз понятие - «ведущий эксперт» или эксперт-организатор, который определяется руководителем экспертного учреждения [8].

Таким образом, статьями 21-25 Закона осуществляется правовое регулирование производства комплексных и комиссионных экспертиз. Основанием для проведения таких экспертиз является определение (постановление) уполномоченного органа (лица).

Проведение комплексной и комиссионной экспертиз порождает генерирование множества вариантов ответа на одни и те же вопросы. Практика назначения и проведения экспертиз в последние годы показывает следующее: из 9969 проведенных экспертных исследований судебно-бухгалтерские экспертизы составили 89,7% (т.е. 8938 экспертиз), комплексные экспертизы составили 0,5% (48 экспертиз), комиссионные экспертизы составили 0,3% (28 экспертиз). Данные сведения получены в результате опроса среди сотрудников экспертно-криминалистических центров 46 регионов Российской Федерации, с целью изучения практики назначения, производства и использования комплексных и комиссионных экспертиз. Наиболее часто возникающие трудности при проведении экспертиз были связаны:

- с ошибками при формулировании вопросов;
- с недостаточным количеством предоставленных документов;

- вопросы, выносимые на производство экспертиз, подразумевали правовую оценку деяний и выходили за область знаний эксперта-бухгалтера, некоторые вопросы носили справочный или ревизионный характер. В связи с тем, что вопросы выходили за область специальных знаний эксперта-бухгалтера имели место сообщения о невозможности дачи заключения (в 169 сообщениях из 582), в случае предоставления недостаточного количества объектов исследования (в 348 сообщениях из 582).

Неудовлетворительные ходатайства о предоставлении дополнительных объектов, о представлении нечитаемых документов или документов с исправлениями или записей чернового учета без подробного описания их составления и ведения затрудняют проведение бухгалтерской экспертизы. Использование данных в электронном виде позволяет проводить бухгалтерскую экспертизу в течение 15 дней. Предоставление документов в несистематизированном, непрошитом и в непрономерованном виде увеличивает сроки производства экспертиз [73, с. 108].

Актуальность проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям, по нашему мнению, очевидна, о чем свидетельствует экспертная практика проведения экспертиз. Например, в июле 2018 г. Следственным управлением Следственного Комитета по Воронежской области в прокуратуру было передано дело о мошенническом хищении более чем 70 га государственной земли бюджетного учреждения. Весной 2016 г. по ч. 4 ст. 159 УК РФ (мошенничество, совершенное организованной группой либо в особо крупном размере) следователи возбудили два уголовных дела. Обвинение в мошенничестве предъявлено руководителю ООО «Спартан». В 2012 году компанией «Спартан» в аренду был взят участок для постройки водопровода. Однако, данной организацией с помощью подложных документов подписаны договоры с фирмами-однодневками. Таким образом, из государственной собственности были выведены 3 участка земли общей площадью более 70 га [128]. При расследовании данного дела были назначены как

комплексные, так и комиссионные экспертизы в связи с необходимостью расследования и доказывания противоправных действий с участием экспертов различных специальностей, а также экспертов-бухгалтеров в составе комиссии специалистов.

Рост количества проведения комплексных и комиссионных экспертиз, по нашему мнению, диктуется:

- количественным и качественным ростом противоправных действий;
- расширением перечня вопросов, выносимых для решения бухгалтерской экспертизой;
- использованием современных информационных технологий в обеспечении учетного процесса и выполнении неправомерных действий;
- изменением и модификацией приемов и способов совершения противоправных экономических действий.

В правоохранительной практике существует ряд проблем в разграничении понятий комплексной и комиссионной экспертиз, в трактовке понятий «комплексная» и «комиссионная» экспертиза. Как показал проведенный анализ судебной практики, по одному и тому же вопросу может быть назначена и комплексная, и комиссионная экспертиза. Комплексная экспертиза может поручаться одному лицу, что противоречит существующим подходам, разработанным на законодательном и методическом уровнях [139].

Изучение научной литературы также выявило множество спорных вопросов, касающихся разграничения понятий «комплексная экспертиза», «комплекс экспертиз», «комплексное исследование в рамках одной экспертизы», несмотря на то, что в 80-х гг. XX в. в теории судебной экспертизы по данному вопросу уже сформировалась устоявшаяся точка зрения. Также в настоящее время понятия комплексной и комиссионной экспертизы четко регламентированы. В соответствии со словарем В.И. Ожегова «комплекс» означает - совокупность, сочетание чего-либо; совокупность связанных друг с другом отраслей. [49, с. 234].

В связи с имеющей место дискуссией среди ученых по поводу разграничения понятий «комплексная экспертиза», «комплекс экспертиз», «комплексное исследование в рамках одной экспертизы» Е.Р. Россинская в своих работах обращает внимание на то, что экспертиза будет считаться комплексной в случае решения вопроса при одновременном участии экспертов различных родов (видов) судебных экспертиз. Подразумевается необходимость обладания знаниями эксперту не только в узкой специализации, но и в пограничных областях знаний. В том случае если эксперт не согласен с мнениями других экспертов и в заключении подписывает только свою часть исследований и соответственно несет юридическую ответственность только за эту часть, то данная экспертиза не будет являться комплексной, а будет представлять собой комплекс экспертиз [100, с. 14]. Комплексное исследование в рамках одной экспертизы соответственно будет осуществляться в пределах одного рода экспертиз, а комплексная экспертиза осуществляется в пределах разных родов (классов) экспертиз.

В научной литературе выявляются и другие спорные утверждения, например:

1) «комплексная экспертиза является разновидностью комиссионной» (Ю.К. Орлов). Длительное время правомерность проведения комплексной экспертизы оставалась под вопросом, ученые предлагали подразумевать под комплексной экспертизой разновидность комиссионной экспертизы т.к. в ее производстве участвует комиссия экспертов. По мнению Т.В. Толстухиной, Э.Н.К. Шервани нет существенных отличительных признаков комплексной и комиссионной экспертиз, к которым, по их мнению, следует отнести наличие общей задачи, совместное решение ее всеми участниками данного взаимодействия, формулирование общего вывода, подписанного всеми экспертами [144];

2) возможность проведения комплексной экспертизы одним экспертом в случае обладания профессиональными знаниями в нескольких областях науки (А.Р. Шляхов);

3) необходимость законодательно регламентировать положение о возможности проведения комплексной экспертизы одним экспертом (Р.С. Белкин).

По результатам анализа мнений ученых считаем необходимым придерживаться установленного законодательством регламента проведения комплексных и комиссионных экспертиз. В связи с этим целесообразно согласиться с мнением Е.Р. Россинской по вопросу гносеологической сущности комплексной экспертизы и расширить данное понятие тем, что комплексная экспертиза является комплексным и одновременным анализом признаков с подготовкой совместного, синтезирующего вывода.

Анализ экспертной практики показывает необходимость в проведении комплексных и комиссионных экспертиз в целях предупреждения нецелевого использования бюджетных средств, о чем свидетельствует ряд примеров, приведенных в нашем исследовании. Количество и качество современных и актуальных методических разработок, способствующих эффективной организации работы эксперта при проведении комиссионной и комплексной экспертиз, по нашему мнению, явно недостаточно, что не отвечает требованиям теории и практики. Изучение научной литературы показывает значимость качественно разработанных и апробированных методик в данном направлении. Например, в работах Е.Р. Россинской, Е.Н. Дмитриева и др. приводится классификация экспертных ошибок, среди которых выделяются такие (не зависящие от эксперта), причиной которых является отсутствие разработанных методик или несовершенство уже используемых [142].

Таким образом, в данном разделе нашей работы в целях исключения допущения ошибок при проведении экспертизы, а также в целях разграничения понятий «комплексная экспертиза», «комплекс экспертиз», «комплексное исследование в рамках одной экспертизы», «комиссионная экспертиза» считаем целесообразным:

- разработать экспертную методику проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим;

- разработать алгоритм проведения комплексных и комиссионных экспертиз по неправомерным действиям;
- провести сравнительный анализ отличительных черт комплексных и комиссионных экспертиз;
- рассмотреть особенности проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям с бюджетными ресурсами.

Для подготовки сравнительного анализа отличительных черт комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям в бюджетной сфере считаем необходимым рассмотреть особенности проведения таких экспертиз, к которым, на наш взгляд, следует отнести следующее:

- в целях качественного проведения комплексной или комиссионной экспертизы функции организации и проведения возлагаются на руководителя (руководителей) государственного судебно-экспертного учреждения, который в свою очередь назначает ведущего эксперта или эксперта-организатора (если комиссия экспертов состоит более чем из двух человек). На ведущего эксперта или руководителя экспертной группы ложится важная задача согласования мнений экспертов, определения последовательности исследования объектов, обеспечения их сохранности, соблюдения сроков, а также решения текущих организационных вопросов. На практике данная задача оказывается довольно трудоемкой, а иногда – нереализуемой в силу того, что при проведении экспертизы возможно выявление новых обстоятельств (изменяющих первоначальные параметры), появление технических проблем при сборе и анализе информации и т.д.;

- при производстве комиссионной экспертизы каждый эксперт, находящийся в составе комиссии, проводит исследования в полном объеме независимо и самостоятельно, после чего оцениваются результаты, полученные всеми экспертами, и формулируется общий вывод. В противном случае дается сообщение о невозможности дать заключение, а при появлении разногласий выводы оформляются в соответствии с Законом. В судебной практике чаще

всего основаниями для назначения комиссионной экспертизы являются: сложность в установлении обстоятельств противоправного экономического действия; необходимость получения полных и объективных ответов на поставленные вопросы; трудности, связанные с выбором кандидатуры эксперта, отвечающего интересам рассматриваемого дела [129];

- производство как комплексных, так и комиссионных экспертиз подразумевает кооперацию знаний экспертов (в случае комплексной - экспертов разных специальностей), но в пределах своих специальных знаний и с использованием различных методов. При подготовке заключения каждый эксперт указывает объем проведенных исследований, используемые методы, какие факты установлены и к каким выводам пришел эксперт и, соответственно, подписывает свою часть в заключении, за что несет юридическую ответственность. Эксперт-организатор или ведущий эксперт формулирует общий вывод, основанный на оценке полученных результатов. В случае появления разногласий или несогласия хотя бы одного участника данного взаимодействия с общими выводами результаты оформляются в соответствии с Законом;

- при проведении комплексной экспертизы каждый эксперт выполняет исследование только той части, которая входит в его компетенцию. В заключительной синтезирующей части должно быть понятно, какие исследования были проведены каждым участником данного взаимодействия, какие выводы сделаны совместно, а какие - сформулированы самостоятельно. При проведении экспертиз несколькими экспертами требуется координация действий всех участников, определение последовательности, соблюдение сроков проведения исследования;

- отличие при подготовке выводов проведенных экспертиз заключается в том, что в случае возникновения разногласий при проведении комиссионной бухгалтерской экспертизы эксперт подготавливает отдельное заключение с формулированием собственных выводов, а при производстве комплексной экспертизы эксперт подписывает только ту часть исследований, которую проводил.

Необходимо обратить внимание на то, что помимо комплексных и комиссионных экспертиз различают экспертизы основные и дополнительные – по объему исследования. Дополнительные назначаются при выявлении неполноты, неясности выводов эксперта или возникновении новых обстоятельств по делу, при постановке дополнительных вопросов, когда не были исследованы все объекты. Дополнительные экспертизы назначаются для уточнения, дополнения основных экспертиз [58, с. 19] На практике дополнительная экспертиза чаще всего назначается в случае неполного объема предоставления объектов на исследование, когда имели место неточности в заключении, которые невозможно устранить путем опроса эксперта, а также в случае необходимости постановки новых вопросов. Имеют место факты неоправданного и нецелесообразного назначения дополнительной экспертизы в случае необходимости устранения недостаточной ясности первичного заключения. В некоторых случаях это возможно устранить с помощью допроса эксперта [129]. Таким образом, комплексные и комиссионные экспертизы следует отнести к первоначальным или основным. Однако, на практике комиссионные экспертизы чаще относят к числу дополнительных ввиду увеличения процессуальных сроков и финансовых затрат.

В соответствии с вышеперечисленным считаем необходимым провести сравнительный анализ комиссионных и комплексных экспертиз по девятнадцати критериям:

- задачи, решаемые путем проведения комплексной или комиссионной экспертиз;
- цель исследования;
- использование специальных знаний;
- пределы исследования;
- отношение к доказательственной базе противоправного действия;
- права и обязанности экспертов;
- назначение экспертизы;
- состав экспертной группы;

- необходимость проведения экспертизы;
- руководство экспертной группой;
- порядок участия эксперта;
- порядок производства экспертизы;
- используемые принципы;
- планирование экспертизы;
- исполнители;
- использование экспертных процедур и методов;
- период проведения;
- объект исследования;
- источник получения информации.

Более наглядно результаты сравнительного анализа комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям иллюстрирует таблица 3.2.

Результаты проведенного анализа позволяют констатировать, что при сравнении критериев было выявлено десять сходств и девять отличий между комплексной и комиссионной экспертизой по противоправным экономическим действиям.

К критериям сходства можно отнести следующие: задачи, решаемые путем проведения комплексной или комиссионной экспертиз; источники информации; цель исследования; объект исследования;

Таблица 3.2

Сходство и отличительные черты комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям

Критерии сходства и отличия	Комиссионная бухгалтерская экспертиза	Комплексная экспертиза
Задачи, решаемые путем проведения комплексной или комиссионной экспертиз	- проверка правильности результатов проведения ревизий и проверок; - определение соответствия / несоответствия отражения в учетных документах фактов	- проверка правильности результатов проведения ревизий и проверок; - определение соответствия / несоответствия отражения в учетных документах фактов

Критерии сходства и отличия	Комиссионная бухгалтерская экспертиза	Комплексная экспертиза
	<p>хозяйственной жизни действующим нормативным актам, требованиям порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; - проверка обоснованности списания расходов;</p> <p>- установление фактов излишков, недостач, времени их возникновения и места образования;</p> <p>- выявление круга лиц причастных к совершению противоправных действий и размера ущерба в результате злоупотреблений служебным положением;</p> <p>- разработка предложений по профилактике противоправных экономических деяний и др.</p>	<p>хозяйственной жизни действующим нормативным актам, требованиям порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности; - проверка обоснованности списания расходов;</p> <p>- установление фактов излишков, недостач, времени их возникновения и места образования;</p> <p>- выявление круга лиц причастных к совершению противоправных действий и размера ущерба в результате злоупотреблений служебным положением;</p> <p>- разработка предложений по профилактике противоправных экономических деяний и др.</p>
Цель исследования	Подтверждение или опровержение фактов нецелевого использования бюджетных средств	Подтверждение или опровержение фактов нецелевого использования бюджетных средств
Использование специальных знаний	Для установления обстоятельств рассматриваемого дела используются специальные знания экспертов в пределах одного рода экспертиз	Для установления обстоятельств рассматриваемого дела используются специальные знания экспертов в пределах разных родов (классов) экспертиз
Пределы исследования	Исследования осуществляются в пределах одного рода экспертиз	Исследования осуществляются в пределах разных родов (классов) экспертиз
Отношение к доказательственной базе противоправного действия	Обстоятельства, установленные экспертами, по рассматриваемому делу являются доказательственными фактами	Обстоятельства, установленные экспертами, по рассматриваемому делу являются доказательственными фактами
Права и обязанности экспертов	Эксперт-бухгалтер наделен процессуальными правами и обязанностями участника взаимодействия в соответствии с законодательством. Эксперт-бухгалтер, по вопросам, вызвавшим разногласия, дает собственное заключение, за которое и несет юридическую ответственность	Эксперт наделен процессуальными правами и обязанностями участника взаимодействия в соответствии с законодательством. Эксперт вправе не подписывать общее заключение, а подписывает только лишь свою исследовательскую часть и не несет юридической

Критерии сходства и отличия	Комиссионная бухгалтерская экспертиза	Комплексная экспертиза
		ответственности за общее заключение
Назначение экспертизы	Вопрос о проведении комиссионной бухгалтерской экспертизы решается уполномоченным органом (лицом)	Вопрос о проведении комплексной бухгалтерской экспертизы решается уполномоченным органом (лицом)
Состав группы экспертов	Проводится несколькими экспертами-бухгалтерами (не меньше двух) одной специальности (узкой специализации)	Проводится несколькими экспертами различных специальностей или узких специализаций (профилей)
Необходимость проведения экспертизы	Назначается в случае особой сложности, трудоемкости или значимости по делу. Может быть назначена на подготовительной стадии судебного процесса	Назначается в случае необходимости совокупного, синтезированного применения знаний экспертов разных специальностей
Руководство экспертной группой	Руководство осуществляется ведущим экспертом, который обладает организационными полномочиями	Руководство осуществляется ведущим экспертом, который обладает организационными полномочиями
Порядок участия эксперта	Эксперты-бухгалтеры принимают равное участие в процессе исследований	Эксперт исследует только те объекты, которые относятся к его компетенции, и использует методы, которыми владеет
Порядок производства экспертизы	Единое заключение дается в случае согласия всех участников бухгалтерской экспертизы. В случае разногласий дается отдельное заключение каждым несогласным с мнением других экспертов-бухгалтеров. Эксперты имеют право совещаться между собой до выдачи заключения	Выводы формулируются из результатов, полученными разными специалистами. В формулировании общих выводов участвуют эксперты, компетентные в общем предмете исследования. Эксперты узкой специализации участвуют в констатации промежуточных выводов проведенных ими исследований. Эксперт, не согласный с выводами других экспертов, подписывает только лишь свою исследовательскую часть. Эксперты имеют право совещаться между собой до выдачи заключения
Используемые принципы	Законности, соблюдения прав и свобод человека, независимости эксперта, объективности, полноты и всесторонности исследования, достоверности	Законности, соблюдения прав и свобод человека, независимости эксперта, объективности, полноты и всесторонности исследования, достоверности
Планирование экспертизы	Составление план-графика и программы	Составление план-графика и программы
Исполнители	Группа экспертов	Группа экспертов

Критерии сходства и отличия	Комиссионная бухгалтерская экспертиза	Комплексная экспертиза
Использование экспертных процедур и методов	В пределах одного рода экспертиз	(классов) экспертиз
Период проведения	Зависит от количества и объема исследуемых объектов, качества предоставляемых материалов дела, повторяемости эпизодов неправомерных действий или их отсутствия	Зависит от количества и объема исследуемых объектов, качества предоставляемых материалов дела, повторяемости эпизодов неправомерных действий или их отсутствия
Объект исследования	Неправомерные действия	Неправомерные действия
Источник получения информации	Уполномоченный орган (лицо)	Уполномоченный орган (лицо)

период проведения; планирование экспертизы; исполнители; используемые принципы; руководство экспертной группой; назначение экспертизы. К критериям отличия - использование специальных знаний; пределы исследования; отношение к доказательственной базе противоправного действия; права и обязанности экспертов; состав экспертной группы; необходимость проведения экспертизы; порядок участия эксперта; порядок производства экспертизы; использование экспертных процедур и методов.

На основании предложенного сравнительного анализа комиссионных и комплексных экспертиз по противоправным экономическим действиям считаем возможным разработать алгоритмы проведения комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям, который представлены на рисунках 3.3. и 3.4. Алгоритм проведения комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям включает в себя несколько этапов проведения экспертизы:

- подготовка ходатайства уполномоченного органа (лица), оформление постановления о проведении или об отказе в проведении комиссионной экспертизы;

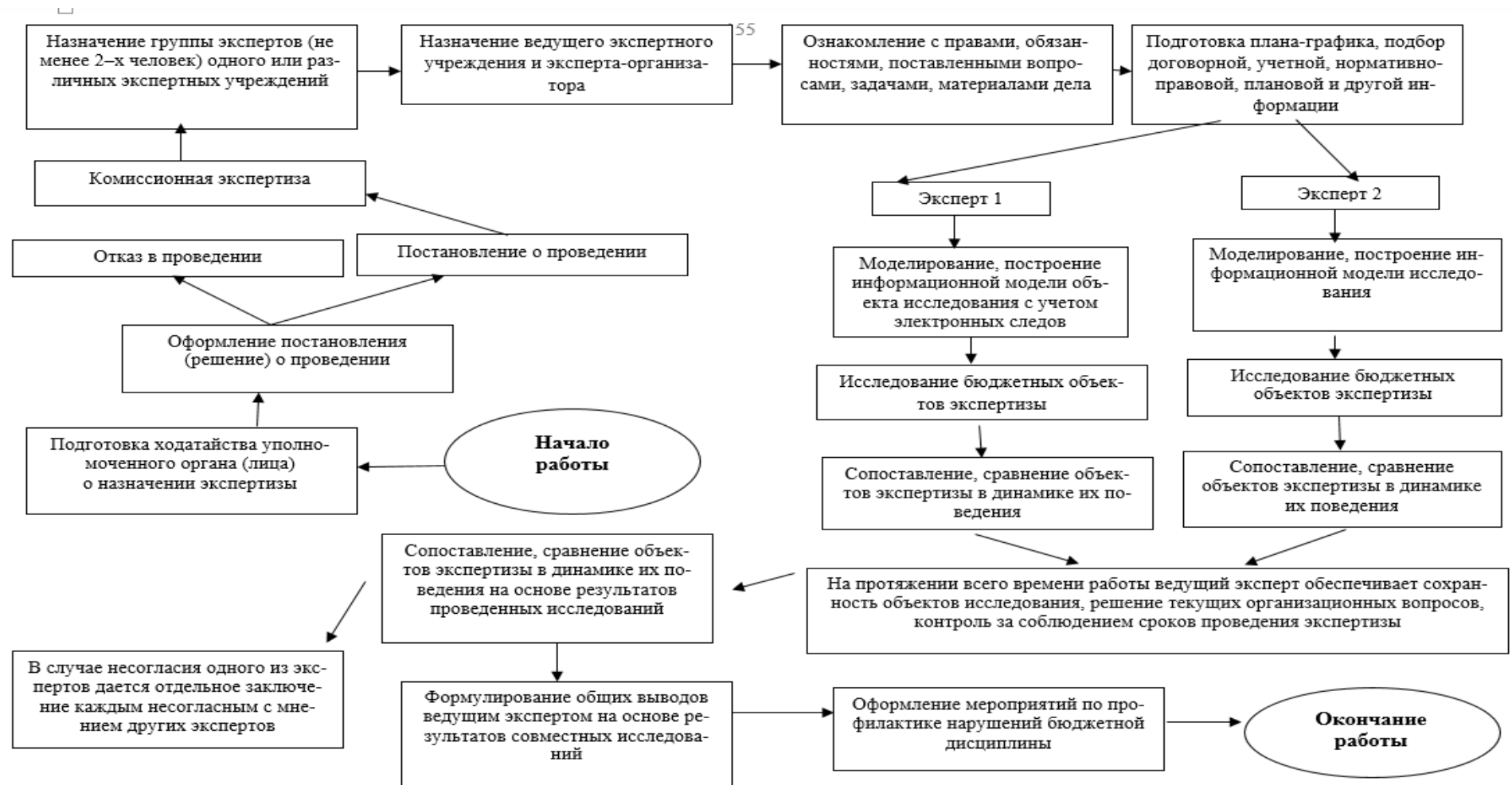


Рис. 3.3. Алгоритм проведения комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям

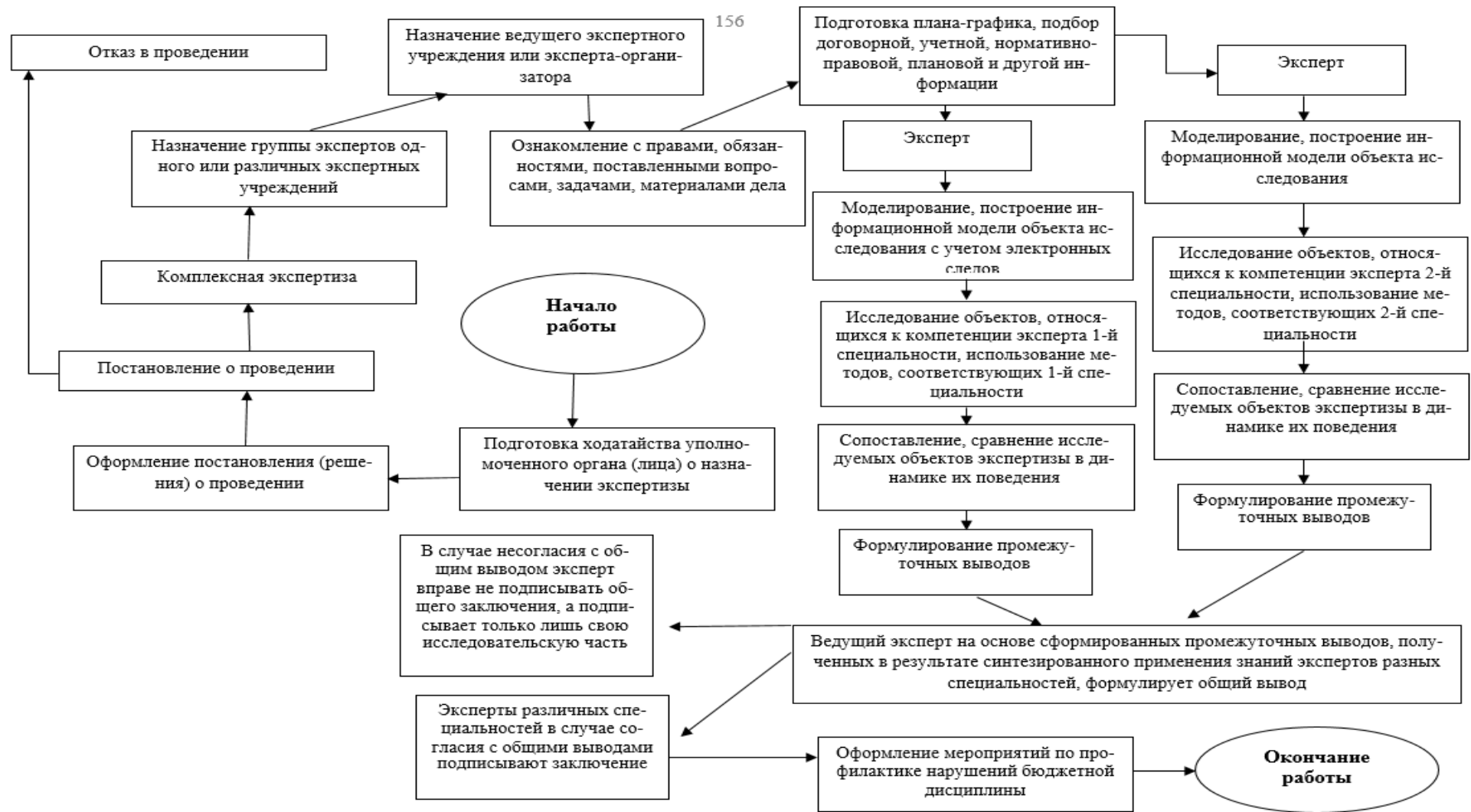


Рис. 3.4 Алгоритм проведения комплексной экспертизы по противоправным экономическим действиям

- назначение группы экспертов (не менее 2-х человек) одного или различных экспертных учреждений, назначение ведущего экспертного учреждения и эксперта-организатора;

- ознакомление экспертов с правами и обязанностями, поставленными вопросами, задачами, материалами дела;

- подготовка плана-графика и программы, подбор договорной, учетной, нормативно-правовой, плановой и другой информации.

Следующий этап проведения комиссионной экспертизы проходит в формате раздельного проведения исследования каждым экспертом в полном объеме. Ввиду того, что экспертов должно быть не менее 2-х человек, каждого эксперта в алгоритме мы обозначили эксперт 1, эксперт 2 и т.д. На протяжении всего периода проведения исследования ведущий эксперт организует работу, решает возникающие в процессе вопросы, обеспечивает сохранность объектов исследования, контролирует сроки выполнения работы. На основе сопоставления, сравнения объектов исследования в динамике их поведения экспертами подготавливаются выводы, а ведущим экспертом на их основе формулируется общий интегрированный вывод, оформляются мероприятия по профилактике нарушений бюджетной дисциплины.

Необходимо обратить внимание, что в случае несогласия одного из экспертов дается отдельное заключение каждым несогласным с мнением других экспертов.

Алгоритм проведения комплексных экспертиз по противоправным экономическим действиям, представленный на рисунке 3.2.3, состоит из нескольких этапов проведения экспертизы, схожими с этапами проведения комиссионной экспертизы, включая подготовку плана-графика, подбор договорной, учетной, нормативно-правовой, плановой и другой информации. Необходимо учесть, что комплексная экспертиза проводится несколькими экспертами различных специальностей или узких специализаций (профилей). На рисунке эксперты различных

специальностей обозначены как эксперт 1-й специальности, эксперт 2-й специальности и т.д. Эксперты исследуют объекты, относящиеся к их компетенции, и формулируют промежуточные выводы. Ведущий эксперт на основе сформированных промежуточных выводов, полученных в результате синтезированного применения знаний экспертов разных специальностей, формулирует общий вывод. Далее оформляются мероприятия по профилактике нарушений бюджетной дисциплины. В случае возникновения разногласий эксперт, не согласный с выводами других экспертов, подписывает только лишь свою исследовательскую часть.

Для достижения оптимальной организации и повышения эффективности работы эксперта-бухгалтера при проведении комиссионных и комплексных экспертиз по противоправным экономическим действиям, в целях предупреждения нецелевого использования бюджетных средств имеется необходимость разработки методики организации работы эксперта по проведению комиссионных и комплексных экспертиз по противоправным экономическим действиям. Учитывая результаты проведенного нами исследования и разработанные алгоритмы проведения комплексных и комиссионных экспертиз, анализ сходств и различий в проведении, изучение научной литературы и экспертной практики считаем, что данная методика должна включать следующие разделы:

- цель методики;
- задачи методики;
- информационная база;
- исполнители и сроки использования;
- организационная стадия;
- алгоритм работы эксперта;
- заключение по результатам комиссионной или комплексной экспертиз.

Схематично разработанная данная методика представлена в приложении № 3 работы.

Методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям.

1. Цель методики:

1.1. Методическое обеспечение работы эксперта-бухгалтера (с использованием средств автоматизации (ИСОД, электронного документооборота), программы 1С-Бухгалтерии), при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям.

2. Задачи методики работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям в бюджетной сфере.

2.1. Разработка мероприятий по проведению комплексных и комиссионных экспертиз;

2.2. Определение суммы ущерба и круга лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия, посредством использования электронных следов, остающихся в памяти компьютера;

2.3. Определение состава экспертной группы;

2.4. Сокращение срока проведения комиссионной и комплексной экспертиз;

2.5. Повышение качества проведения экспертиз.

3. Информационная база методики работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям:

3.1. Заключение бухгалтера-эксперта, справочно-нормативные материалы (инструкции, приказы, постановления), результаты следственных действий (эксперименты, допросы и др.), документы бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты других экспертиз.

3.2. Первичные документы, учетные регистры, электронный документооборот.

3.3. Счета бухгалтерского учета, которые отражают особенности организации бухгалтерского учета.

3.4. Электронные следы.

4. Исполнители и сроки использования методики работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям:

4.1. Комплексная и комиссионная экспертизы поручаются группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального суждения по вопросам организации работы при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям.

4.2. Сроки проведения экспертизы зависят от следующих факторов:

- параметры исследуемого объекта и исследуемый период, который должна охватить экспертиза;
- объем исходной информации, её качество и вид (электронный или бумажный) представленных на исследование документов и материалов;
- нарушений и несоответствий, степень их повторяемости;
- характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения;
- степень возможной согласованности действий экспертов при проведении комплексной или комиссионной экспертизы;
- своевременность предоставления информации;
- компетентность и опыт работы экспертов, отсутствие или наличие небрежности, поверхностности при проведении исследования;
- состояние бухгалтерского учета исследуемого экономического субъекта на момент экспертизы;
- отсутствие или наличие ошибок гносеологического характера, возникающих при исследовании сущности, свойств, признаков объекта (нарушения процессуального режима и процедуры производства экспертизы, выход за пределы

компетенции, обоснование выводов не результатами, а материалами дела, контактирование с заинтересованными лицами, принятие материалов от неуполномоченных лиц и т.д.), а также ошибок логических, фактических (например, омнимония – смешение или подмена понятий), деятельностных (нарушение последовательности исследования)

- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы.

5. Организационная стадия работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям в бюджетной сфере по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов:

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертизы, проводится применительно к специфике проведения комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с учетом предупреждения противоправных действий;

5.2. Выявление и определение порядка использования методов бухгалтерской экспертизы при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям;

5.3. Объекты исследования при проведении комиссионной экспертизы определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию;

5.4. Объекты исследования при проведении комплексной экспертизы определяются в зависимости от специальностей (специализаций) экспертов, вида экспертизы и объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию;

5.5. Экспертные процедуры по проведению комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям;

5.6. Организация работы эксперта-бухгалтера при проведении комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям. При использовании методики при проведении комиссионной экспертизы применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.;

- нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами;

- аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов;

- расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни;

- логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.7. При использовании методики при проведении комплексной экспертизы применяются экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы и экспертные методики, соответствующие виду проводимой экспертизы;

5.8. Стадия планирования методики работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с учетом предупреждения нецелевого использования бюджетных ресурсов предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема работ с составлением плана-графика и программы;

- время проведения работ зависит от сроков назначения экспертизы и проведения комплексной или комиссионной экспертизы, включается в план ее проведения;

- определение продолжительности использования рассматриваемой методики комплексной или комиссионной экспертизы;

- подбор договорной, учетной, нормативно-плановой, плановой и другой информации в зависимости от вида проводимой экспертизы.

6. Алгоритм работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям:

6.1. Обобщение и анализ информации.

6.2. Определение наличия или отсутствия противоправного действия по материалам представленной информации.

6.3. Определение перечня лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия.

6.4. Выявление вида деятельности, связанного с противоправным экономическим действием.

6.5. Принятие решения по результатам комиссионной или комплексной экспертизы в соответствии с действующим законодательством и формулирование предложений;

6.6. Оформление документов с готовыми сформулированными экспертными решениями и перечнем мероприятий по профилактике противоправных экономических действий.

6.7. Доведение предлагаемых мер до уполномоченного органа при предоставлении экспертного заключения.

6.8. Выявление наиболее проблемных участков в деятельности экономического субъекта в случае отсутствия противоправных действий.

7. Заключение по результатам комплексной или комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям:

7.1. Заключение по результатам комплексной или комиссионной экспертизы и внесению предложений составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы.

7.2. Методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям в бюджетной сфере применяется на всех стадиях бухгалтерской экспертизы. Выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов комплексной экспертизы.

Методика была апробирована при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям на территории Воронежской области.

Таким образом, в данном разделе работы на основе сравнительного анализа комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям по девятнадцати критериям, построения алгоритмов проведения комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с бюджетными ресурсами была подготовлена методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям, позволяющая упорядочить работу экспертов-бухгалтеров в процессе работы в составе комплексных и комиссионных экспертиз. Разработанная авторская методика дает возможность эффективной организации работы эксперта-бухгалтера в составе комиссии экспертов как своей, так и смежных специальностей, определяет порядок действий эксперта-бухгалтера при исследовании неправомерного использования бюджетных средств на всех стадиях работы комплексной или комиссионной экспертизы.

3.3. Методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы

«Качественный» рост противоправных экономических действий, для доказывания которых используются экспертно-бухгалтерские заключения, требуют профессионального и системного подходов при формулировании выводов судебно-бухгалтерской экспертизы и принятия экспертных решений. Вопросы принятия экспертных решений рассматривались в работах известных ученых-экономистов и практиков с различных позиций. Так, Л.В. Каширская рассматривала данный аспект с точки зрения необходимости унификации заключения эксперта-бухгалтера, которая в дальнейшем позволит упразднить разночтения его выводов бухгалтерами и представителями уполномоченных органов [35, с. 5].

В научных работах С.А. Звягина проблема формулирования выводов и принятия экспертного решения рассмотрена с позиции рационализации процесса выдвижения, формулирования и проверки гипотезы в ходе экспертного бухгалтерского исследования. По мнению автора, экспертное исследование вопросов основано на выдвижении гипотез, их формулировании и обобщения результатов проведенного исследования [30, с. 148]. В диссертации А.А. Коршуновой данный вопрос рассматривается с помощью применения алгоритма «Дерева принятия решений» [40, с. 112].

Необходимо обратить внимание, что ранее вопросы организации бухгалтерской экспертизы практически не изучались и экспертно-бухгалтерские исследования не относились к научным исследованиям. В начале 90-х годов прошлого века в работах Н.Т. Белухи были рассмотрены возможности применения при проведении экспертно-бухгалтерской работы элементов научного исследования. Таким образом, считаем, что несмотря на очевидную необходимость в разработан-

ных методиках принятия экспертного решения и формулирования выводов проблема формулирования выводов, принятия экспертных решений остается малоизученной.

Изучение вопроса формулирования выводов и принятия экспертного решения при проведении бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, следует начать с исследования таких категорий как «вывод» и «принятие экспертного решения».

При этом категорию «вывод» следует рассмотреть с точки зрения:

- актуальности использования данного термина на практике;
- взаимосвязи с понятиями объективность-субъективность, истинность-ложность, достоверность-вероятность;
- возможной классификации;
- обоснованности экспертных выводов;
- процесса формулирования экспертных выводов.

Категория «вывод» (от лат. conclusion) используется не только в бухгалтерской экспертизе, но и в математике, информатике и др. науках. В соответствии с современным энциклопедическим словарем - это переход от посылок к следствиям или заключениям по правилам логики [55, с. 58]. В логике под «выводом» понимается процесс рассуждения с осуществлением перехода от исходных суждений к последующим суждениям, которые станут заключением. Умозаключения будут являться промежуточным этапом между суждениями. В судебно-бухгалтерской экспертизе под выводом понимается краткий, точно сформулированный ответ на поставленный вопрос [124].

Исследуя категорию «вывод» следует обратить внимание на ее взаимосвязь с такими понятиями как субъективность-объективность, истинность-ложность, достоверность-вероятность. Указанные парные категории находятся в сложной взаимосвязи между собой. В специальной литературе фундаментально рассмот-

рены вопросы вероятности и достоверности, истинности и ложности, однако мнения ученых противоречивы. Например, категория достоверности рассматривается учеными следующим образом и наглядно представлена в таблице 3.5.

Экспертные выводы подвергаются классификации, в соответствии с которой подразделяются на: категорические (достоверный вывод о факте независимо от условий существования) и вероятные (предположительные) (обоснованная гипотеза или предположение об установленном факте) - по определенности; по отношению к установленному факту – категорические утвердительные или отрицательные и вероятные (утвердительные или отрицательные); по характеру отношений условные – «если... то...», безусловные (признание факта в зависимости от определенных обстоятельств), альтернативные (в ходе исследования эксперту не удалось прийти к единственному варианту решения вопроса).

Таблица 3.5

Сравнительный анализ категории «достоверность»

№п/п	Автор	Категории
1.	Аверьянова Т.В. [14, с. 333]	«...заключение эксперта является достоверным (обоснованным), одновременно может быть неистинным (ложным) из-за того, что представленные на экспертизу объекты или материалы дела получены с нарушением процессуальных или иных требований»
2.	Арсеньев В.Д. [16, с. 18]	«...достоверным является знание, истинность которого подтверждена определенными данными (доказательствами), вероятным – знание проблематичное, истинность которого не доказана»
3.	Орлов Ю.К. [50, С. 51, 53]	«...категории достоверности и вероятности дают возможность исследования процесса получения истинного знания, механизма перерастания знания недостоверного в достоверное...»
4.	Строгович М.С. [56, С. 127-134]	«...достоверный – это то же самое, что истинный, достоверность – это значит истинность»

Доказательственное значение имеют только категорические выводы, которые могут быть положены в основу судебного решения, а вероятные выводы нуждаются

в проверке и позволяют получить дополнительную информацию или подсказать версии.

Соответствующие выводы эксперт-бухгалтер делает:

- вследствие установления нарушений правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности;
- вследствие выявления нарушений в налоговом, гражданском и другом законодательстве.

Процесс формулирования выводов, по нашему мнению, затрагивает все этапы (стадии) проводимой бухгалтерской экспертизы. Некоторые ученые выделяют три стадии проведения экспертизы: организационную, исследовательскую и стадию систематизации и фиксации результатов [30, с. 147]. Иногда авторами предлагается пять этапов проведения экспертизы. Например проведение бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений по мнению Л.В. Каширской предполагает пять этапов: осмотр первичных документов, учетных регистров и системных документов с целью выявления признаков типичных нарушений, установление нормативной модели исследуемого раздела - технологической карты, установление фактической модели, сопоставление методологической карты и фактической модели и выявление характера, вида правил нормативного характера, регулирующих проверяемую деятельность, положений, пунктов правил, которые были нарушены и составление заключения бухгалтера-эксперта [35, с. 163]. На основе изучения практических материалов экспертной деятельности нами выделено шесть стадий проведения бухгалтерской экспертизы: планирования, организационная, исследовательская, анализа, контроля и реализации результатов. Проведенный опрос экспертов-практиков показал, что формулирование выводов происходит на нескольких уровнях, а именно: в процессе исследования формируется определенное суждение, которое является основой промежуточного вывода и после завершения исследований формулируются окончательные выводы.

Следовательно, мы считаем, что для того, чтобы прийти к итоговому выводу промежуточные выводы, предложенные экспертом-бухгалтером, должны пройти все стадии (этапы) бухгалтерской экспертизы, т.к. выводы эксперта первоначально не возникают в виде известной истины. Единицей измерения заключительных выводов будут являться промежуточные выводы, которые будут строиться на основе гипотез, умозаключений и суждений. Суждения будут являться первоначальной категорией построения вывода. Все единицы построения заключительного вывода должны строиться на основе имеющихся знаний эксперта-бухгалтера, научных методов и методик, используемых при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, соответствовать законам логики и подвергаться постоянной проверке через систему исследования и обоснования соответствующими доказательствами.

Наглядно алгоритм формулирования и построения итогового и категорического экспертных выводов (независимо от стадии проведения бухгалтерской экспертизы), на наш взгляд, может быть представлен в виде схемы (рисунок 3.6).

Адаптацию разработанного нами алгоритма формулирования и построения итогового вывода эксперта-бухгалтера независимо от стадии проведения бухгалтерской экспертизы демонстрирует пример проведения судебно-бухгалтерской экспертизы экспертом-бухгалтером в нашем регионе. В 2016-2018 годах 44-летняя жительница Воронежа, работая бухгалтером бюджетного учреждения, систематически похищала деньги из фонда заработной платы по месту работы. Как выяснилось в ходе следствия, себе и другим работникам учреждения она завышала положенные к начислению суммы по оплате труда. Далее все излишне начисленные суммы поступали на ее банковский счет, которыми она распоряжалась по собственному усмотрению. Всего путем совершения мошеннических действий она похитила 1,74 млн. рублей бюджетных средств [117]. По данному уголовному делу на основании представленных материалов (лицевые счета работников, платежные поручения с реестрами, таблицы учета рабочего времени и

др.) экспертом-бухгалтером была проведена следующая работа по формулированию итогового и категорического выводов о способе хищения денежных средств,

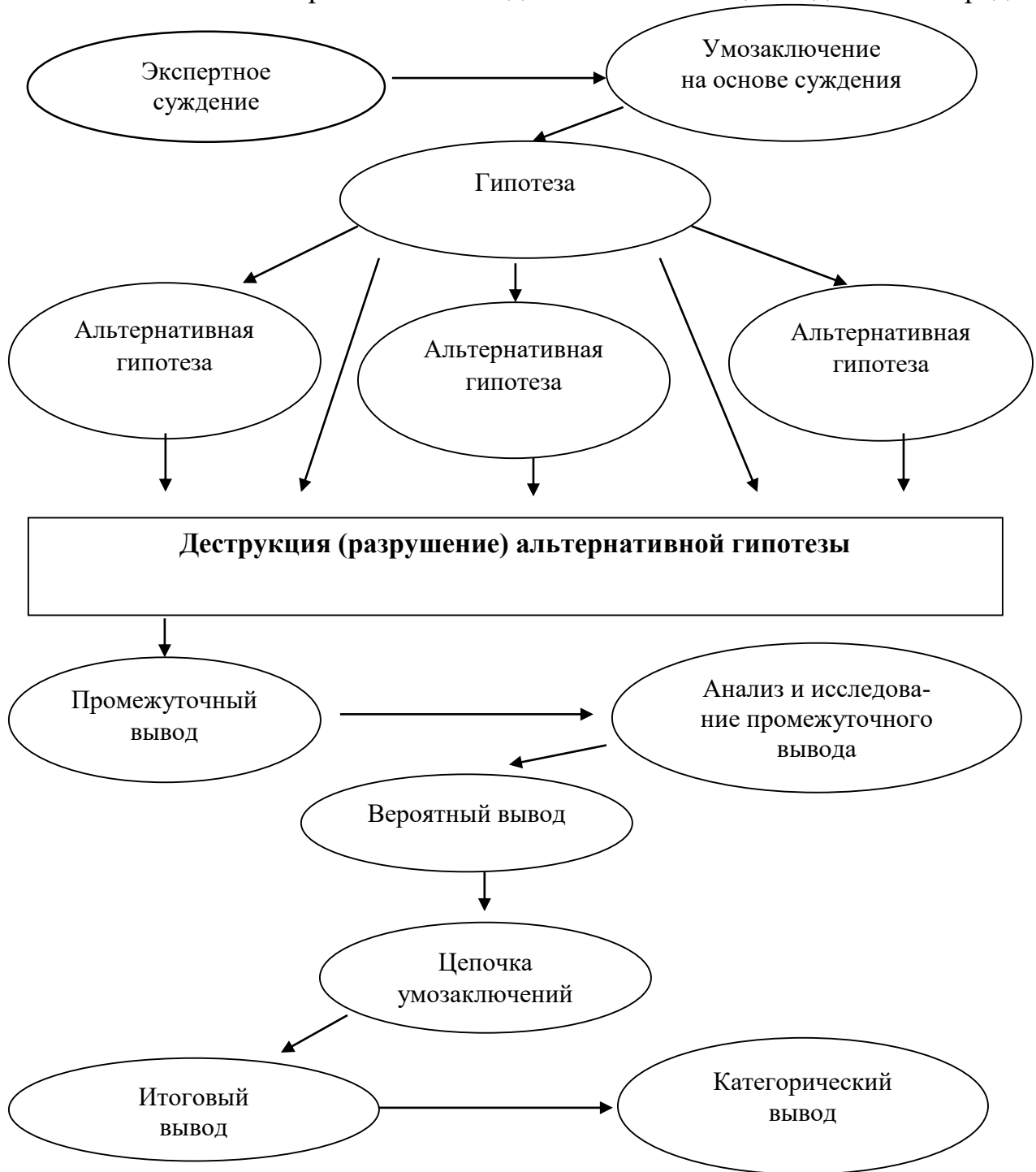


Рис. 3.6. Алгоритм формулирования и построения итогового и категорического выводов эксперта-бухгалтера независимо от стадии проведения бухгалтерской экспертизы

виновных должностных лицах, периоде противоправного действия и сумме нанесенного бюджету материального ущерба:

1) сформировано экспертное суждение о способах совершения противоправного деяния, предварительной сумме ущерба и возможных виновниках содеянного;

2) на основании вынесенного суждения и проведенного умозаключения выдвинута гипотеза о способе хищения сумм, завышенных к начислению по оплате труда работникам учреждения, виновном должностном лице и периоде преступления;

3) с целью проверки сформированной гипотезы и ее подтверждения выдвинуты альтернативные гипотезы (участие в преступной схеме других должностных лиц учреждения, перечисление похищенных денег на счета третьих лиц и др.);

4) в результате отработки выдвинутых альтернативных гипотез произошла их деструкция (возникновение новых гипотез) на основании исследования представленных бухгалтерских документов и иных материалов дела;

5) формулирование вероятного вывода о способе хищения денежных средств, виновных должностных лицах, периоде противоправного действия и сумме нанесенного бюджету материального ущерба;

6) анализ и исследование промежуточного вывода путем сопоставления полученных результатов с другими материалами дела (показания свидетелей и обвиняемой, протоколы изъятия документов, материалов других видов экспертиз);

7) трансформация вероятного вывода в итоговый, доведение его до органа (лица) назначившего судебно-бухгалтерскую экспертизу и согласование результатов;

8) формулирование категорического вывода эксперта-бухгалтера о способе хищения денежных средств, виновных должностных лицах, периоде противоправного действия и сумме нанесенного бюджету материального ущерба. Составление экспертного заключения с отражением полученных результатов.

Некоторые авторы в ходе экспертно-бухгалтерского исследования отдают предпочтение гипотезе при построении экспертного вывода и представляют научно-исследовательский процесс развития гипотезы в составе шести стадий: выдвижение гипотезы (изучение объекта, выдвижение начальной гипотезы), формулирование гипотезы (обоснование гипотезы, подбор материалов, определение формы доказательств), исследование гипотезы (доказывание гипотезы, экспериментирование результатов, проверка гипотезы), уточнение гипотезы (корректировка гипотезы, подбор дополнительных материалов), утверждение и доказывание гипотезы (дополнение начальной гипотезы, отклонение ранее выдвинутой гипотезы, доказывание гипотезы) [30, с. 151]. Считаем, что научно-исследовательский процесс развития гипотезы непосредственно связан с этапами (стадиями) проведения экспертно-бухгалтерского исследования и предлагаем авторское видение поэтапного трансформирования умозаключений, суждений и гипотез эксперта-бухгалтера в экспертные выводы и решения (табл. 3.7).

На основе сформулированных экспертных выводах принимаются экспертные решения, которые фиксируются в заключении. В специальной научной и методической литературе, посвященной вопросам проведения судебно-бухгалтерской экспертизой, категория «экспертные выводы» рассматривается параллельно с категорией «экспертные решения». По общему мнению, и экспертные выводы, и экспертные решения находят отражение в официальном документе – заключении судебно-бухгалтерской экспертизы.

При принятии экспертного решения необходимо обратить внимание на возможные риски. К ним, по нашему мнению, следует отнести:

- риск возможного принятия ошибочного решения;

- риск отсутствия необходимого объема экспертной информации;
 - риск, связанный с полной или частичной невозможностью подвергнуть решение проблемы количественному анализу;
 - риск негативного воздействия внешних факторов;
 - риск возможного нахождения эксперта-бухгалтера в некомфортной среде.
- Отдельной группой следует выделить риск недобросовестных действий со стороны эксперта-бухгалтера (подлог, фальсификация, злоупотребление, незаконное действие или бездействие и т.п.).

Таблица 3.7

Стадии проведения бухгалтерской экспертизы с трансформацией и формулированием экспертных суждений, гипотез и выводов

Стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетной сфере	Мероприятия, проводимые экспертом-бухгалтером на каждой стадии	Работа эксперта-бухгалтера по принятию экспертных решений и формулированию выводов применительно к конкретной стадии
Стадия планирования	Система мероприятий, направленных на ознакомление с основанием для проведения бухгалтерской экспертизы и заданием, определение целей, задач, изучение перечня вопросов, поставленных на решение эксперта.	Для формулирования определенных выводов и разработки важных экспертных решений эксперт-бухгалтер (экспертная группа) знакомится с поставленной перед ним проблемой, посредством определения целей, задач, вопросов. Определяется иерархическая структура системы целей.
Организационная стадия	Ознакомление с исходными материалами или источниками информации (внеучетные, первичные документы, учетные регистры и др.), определение сроков проведения, выдвижение экспертной версии, составлении плана-графика, подготовка стратегии, выбор метода, группы методов или типовой методики.	Эксперт-бухгалтер (экспертная группа) на основе ознакомления с исходными материалами выдвигает экспертные версии и строит начальный экспертный прогноз, который под собой будет подразумевать определение тенденции ожидаемого развития ситуации, результаты реализации рассматриваемых альтернатив.
Исследовательская стадия	Реализация экспертных методик, сопоставление соответствия или несоответствия	Исследовательская стадия посредством реализации экспертных методик представляет

Стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетной сфере	Мероприятия, проводимые экспертом-бухгалтером на каждой стадии	Работа эксперта-бухгалтера по принятию экспертных решений и формулированию выводов применительно к конкретной стадии
	правилам нормативного характера фактов хозяйственной жизни, выдвижение экспертных гипотез, исследование нарушений и несоответствий.	собой процесс активного генерирования альтернативных умозаключений, гипотез и разработки сценария развития ситуации по каждому альтернативному выводу, формируется оценочная система для сравнительной оценки альтернатив. В ходе исследования, в процессе использования экспертных методов и методик эксперт-бухгалтер отдает предпочтение одной из гипотез и соответственно происходит деструкция (разрушение) альтернативных гипотез и умозаключений.
Стадия анализа	Анализ, систематизация, обобщение и фиксация результатов для оформления письменного заключения. Составление экспертного бухгалтерского заключения.	Полученные выводы анализируются, систематизируются, фиксируются и принимаются экспертные решения.
Стадия контроля	Направление экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу, контроль сроков и качества выполнения экспертных работ, обоснованности выводов, полноты исследования, правильности составления заключения.	Экспертные решения направляются уполномоченному органу для согласования и контроля. Вероятные выводы эксперта-бухгалтера согласуются с другими материалами дела.
Стадия реализации результатов	Отражение в заключении мероприятий профилактического характера и доведение их до уполномоченного органа, Принятие решения по результатам бухгалтерской экспертизы в соответствии с действующим процессуальным законодательством.	Итоговые и категорические выводы эксперта-бухгалтера находят свое отражение в экспертном заключении, которое представляется уполномоченному органу (лицу). Экспертные решения находят отражение в мероприятиях профилактического характера.

Исследование категорий «вывод» и «экспертное решение» на протяжении нескольких десятилетий прошлого столетия в отечественной литературе вызы-

вали активные дискуссии. В том числе наиболее дискуссионными были следующие вопросы: что следует понимать под категорическими и вероятными выводами; каково значение отдельных частей вероятного заключения и заключения в целом в качестве доказательства; какой должна быть исследовательская часть заключения эксперта; насколько подробно должна быть изложена исследовательская часть; достаточно ли перечислить применяемые методы и методики, либо необходимо раскрыть их содержание с последующим обоснованием применения и т.п. Однако, несмотря на активное обсуждение данного вопроса, необходимо обратить внимание на то, что по-прежнему мало изучается и рассматривается проблема формулирования экспертных выводов и принятия решений.

Например, подробно содержание заключения разъяснено: в ст. 86 Арбитражно-процессуального кодекса РФ, ст. 204 Уголовно-процессуального кодекса РФ, ст. 25 Федерального закона «О государственной экспертной деятельности в РФ», ст. 26.4 Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях, ст. 86 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации, ст. 95 Налогового кодекса Российской Федерации, ст. 82 Кодекса административного судопроизводства Российской Федерации. К сожалению, в действующих нормативных документах не рассматриваются и не регламентируются вопросы формулирования экспертных выводов. В соответствии с законодательством основными пунктами содержания заключения судебной экспертизы являются:

- время и место проведения экспертизы;
- основания проведения экспертизы;
- сведения об уполномоченном органе (лице), назначившем судебную экспертизу;
- сведения о государственном судебно-экспертном учреждении, а также об эксперте;
- предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения (в соответствии с законодательством);

- вопросы, поставленные перед экспертом или экспертной группой;
- объекты исследования и материалы дела;
- сведения об участниках процесса, которые присутствовали при производстве судебной экспертизы;
- содержание и результаты исследований, применяемые методы;
- оценка результатов исследований, формулировка выводов и их обоснование.
- иные сведения в соответствии с законодательством.

Наглядно существующее положение представлено в таблице 3.8.

Таблица 3.8

Результаты сравнительного анализа возможного рассмотрения вопросов формулирования экспертных выводов в соответствующих нормативных документах Российской Федерации

Нормативный документ	Положения нормативного документа, отражающие вопросы формулирования экспертных выводов при подготовке заключения эксперта
Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 06 марта 2019 г.). Статья 26.4. Экспертиза [5].	«- основания для назначения экспертизы; - сведения о государственном судебно-экспертном учреждении, а также об эксперте; - вопросы, поставленные перед экспертом; - перечень материалов, предоставленных эксперту для исследования; - права и обязанности эксперта и предупреждение об ответственности за дачу заведомо ложного заключения; - заключение эксперта не является обязательным для судьи, органа, должностного лица, в производстве которых находится дело об административном правонарушении».
Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 г. № 138 – ФЗ (ред. от 27 декабря 2018 г.) Статья 86. Заключение эксперта [3].	«- экспертом дается заключение в письменной форме; - подробное описание проведенного исследования; - выводы и ответы на поставленные перед экспертом вопросы; - эксперт вправе включать обстоятельства, имеющих значение для рассмотрения и разрешения дела, по поводу которых не были поставлены вопросы; - заключение эксперта для суда необязательно».
Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от	«- время и место производства судебной экспертизы; - основания производства;

Нормативный документ	Положения нормативного документа, отражающие вопросы формулирования экспертных выводов при подготовке заключения эксперта
18 декабря 2001г. № 174-ФЗ (ред. от 06 марта 2019 г.). Статья 204. Заключение эксперта [7].	<ul style="list-style-type: none"> - уполномоченное лицо, назначившее проведение судебной экспертизы; - сведения о государственном судебно-экспертном учреждении, а также об эксперте; - предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения (в соответствии с законодательством); - вопросы, поставленные перед экспертом или экспертной группой; - объекты исследования и материалы дела; - данные о лицах, которые присутствовали при производстве судебной экспертизы; - содержание и результаты исследований, применяемые методы; - выводы и их обоснование».
Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" (с изменениями и дополнениями). Статья 25. Заключение эксперта или комиссии экспертов и его содержание [8].	<ul style="list-style-type: none"> «- время и место производства судебной экспертизы; - основания производства; - сведения об уполномоченном органе (лице) назначившем судебную экспертизу; - сведения о государственном судебно-экспертном учреждении, а также об эксперте; - предупреждение эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения (в соответствии с законодательством); - вопросы, поставленные перед экспертом или экспертной группой; - объекты исследования и материалы дела; - сведения об участниках процесса, которые присутствовали при производстве судебной экспертизы; - содержание и результаты исследований, применяемые методы; - оценка результатов исследований, формулировка выводов и их обоснование».
Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95-ФЗ. Статья 86. Заключение эксперта [1].	<ul style="list-style-type: none"> «- время и место проведения судебной экспертизы; - снование для проведения судебной экспертизы; - сведения о государственном судебно-экспертном учреждении, эксперте, которому поручено проведение судебной экспертизы; - записи о предупреждении об ответственности за дачу заведомо ложного заключения (в соответствии с законодательством); - вопросы, поставленные перед экспертом или группой экспертов; - объекты исследования и материалы дела;

Нормативный документ	Положения нормативного документа, отражающие вопросы формулирования экспертных выводов при подготовке заключения эксперта
Налоговый кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ (ред. от 29 сентября 2019 г.). Статья 95. Экспертиза [6].	<ul style="list-style-type: none"> - содержание и результаты исследований, применяемые методы; - оценка результатов исследований, выводы по поставленным вопросам и их обоснование; - иные сведения в соответствии с федеральным законом». <p>«- привлечение эксперта на договорной основе для участия в проведении конкретных действий при осуществлении налогового контроля, при проведении выездных налоговых проверок после постановления должностного лица налогового органа</p> <ul style="list-style-type: none"> - основания для назначения экспертизы; - сведения об организации в которой должна быть проведена экспертиза; - в заключении излагаются проведенные исследования обоснованные ответы на вопросы и выводы».
Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 8 марта 2015 г. № 21 – ФЗ (ред. от 26 июля 2019 г.). Статья 82. Заключение эксперта (комиссии эксперта) [4].	<p>«- дата, время, место проведения экспертизы; - основания для проведения экспертизы; - сведения об экспертном учреждении, эксперте; - предупреждение эксперту об ответственности за дачу заведомо ложного заключения; - объекты исследования и материалы дела, которые были представлены эксперту для проведения экспертизы; - сведения о лицах, присутствующих при проведении экспертизы; - описание, результаты исследований (указываются используемые методы), выводы, обоснования выводов; - заключение эксперта или комиссии экспертов не является обязательным для суда и оценивается в соответствии со ст. 84 настоящего Кодекса».</p>

Таким образом, считаем целесообразным для повышения эффективности работы эксперта-бухгалтера разработать методику принятия экспертного решения и формулирования выводов.

Методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы

1. Цель методики:

1.1. Методическое обеспечение работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов.

2. Задачи методики эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов:

2.1. Разработка профессионального и системного подходов при формулировании выводов судебно-бухгалтерской экспертизы и принятия экспертных решений.

2.2. Профилактика и предупреждение нецелевого, неэффективного и нерационального использования бюджетных ресурсов, повышения эффективности института ответственности за нарушения.

2.3. Устранение возможных рисков в работе эксперта-бухгалтера (например, риск недобросовестных действий: подлог, фальсификация, злоупотребление, незаконное действие или бездействие и др.).

2.4. Сокращение срока проведения экспертно-бухгалтерских работ, применение формы расчета времени, электронного документооборота;

2.5. Повышение качества проведения судебно-бухгалтерских экспертиз, использование электронных следов.

3. Информационная база методики работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы:

3.1. Заключение других экспертиз, справочно-нормативные материалы (инструкции, приказы, постановления), результаты следственных действий (эксперименты, допросы и др.), документы бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты других экспертиз.

3.2. Первичные документы, учетные регистры, электронный документооборот.

3.3. Бухгалтерские документы, счета бухгалтерского учета, которые отражают особенности организации бухгалтерского учета

3.4. Электронные следы.

4. Исполнители и сроки принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы:

4.1. Принятие экспертного решения и формулирование выводов бухгалтерской экспертизы поручается эксперту-бухгалтеру, а при проведении комплексной и комиссионной экспертиз поручается группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального вывода и принятия экспертного решения.

4.2. Сроки принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы зависят от:

- качества первоначально построенных выводов (суждение, умозаключение, гипотеза);
- прямо пропорционально зависит от времени, затраченного на деструкцию альтернативных гипотез, анализ и исследование промежуточных выводов;
- возможных рисков:
- вероятности принятия ошибочного решения;
- отсутствия необходимого объема экспертной информации;
- риск, связанный с полной или частичной невозможностью подвергнуть решение проблемы количественному анализу;
- недобросовестных действий со стороны эксперта-бухгалтера (подлог, фальсификация, злоупотребление и др.).

5. Организационная стадия работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы:

5.1. Ознакомление с исходными материалами.

5.2. Выдвижение экспертной версии и построение начального экспертного прогноза, который будет подразумевать определение тенденции ожидаемого развития ситуации, результаты реализации рассматриваемых альтернатив;

5.3. Организация работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы. При использовании методики при принятии экспертного решения и формулирования выводов применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.;

- нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами;

- аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов;

- расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни;

- логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.7. При использовании методики при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы применяются экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы и экспертные методики, соответствующие конкретному виду работы;

5.8. Стадия планирования при использовании методики работы эксперта-бухгалтера по принятию экспертного решения и формулированию выводов бухгалтерской экспертизы предполагает выполнение следующих действий:

- для формулирования определенных выводов и разработки экспертных решений эксперт-бухгалтер (экспертная группа) знакомится с поставленной перед ним проблемой, посредством определения целей, задач, вопросов;

- определяется иерархическая структура системы целей.

6. Алгоритм работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы:

6.1. Ознакомление эксперта-бухгалтера с поставленными перед ним задачами, посредством определения целей, задач, вопросов.

6.2. Выдвижение экспертной версии на основе ознакомления с исходными материалами, определение тенденции ожидаемого развития ситуации, результаты реализации рассматриваемых альтернатив.

6.3. Процесс активного генерирования альтернативных умозаключений, гипотез и разработки сценария развития ситуации по каждому альтернативному выводу. Формирование оценочной системы для сравнительного анализа альтернатив. Деструкция (разрушение) альтернативных гипотез и умозаключений в процессе исследования в ходе использования экспертных методов и методик.

6.4. Анализ, систематизация и фиксация полученных выводов. Принятие экспертных решений.

6.5. Направление уполномоченному органу экспертных выводов и решений, их согласование.

6.6. Экспертные решения находят отражение в мероприятиях профилактического характера.

7. Заключение по результатам формулирования выводов бухгалтерской экспертизы:

7.1. Заключение по результатам формулирования выводов бухгалтерской экспертизы находит отражение в экспертных решениях, мероприятиях профилак-

тического характера, составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России в соответствии с документами информационной базы.

7.2. Методика работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы применяется на всех стадиях бухгалтерской экспертизы (стадия планирования, организационная стадия, исследовательская стадия, стадия анализа, стадия контроля, стадия реализации результатов).

Схематично разработанная методика представлена в приложении № 4 работы. Методика была апробирована при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы на территории Воронежской области.

Таким образом, в данном разделе работы были исследованы категории «экспертные решения» и «вывод» с точки зрения: актуальности использования данного термина на практике; взаимосвязи с понятиями «объективность-субъективность», «истинность-ложность», «достоверность-вероятность»; возможной классификации; обоснования экспертных выводов; формирования экспертного заключения. Также было предложено авторское видение процесса построения итогового и категорического экспертных выводов; исследованы стадии формулирования экспертных выводов и их содержание; рассмотрены возможные риски, с которыми сталкивается эксперт-бухгалтер при принятии экспертного решения; построен алгоритм формулирования и построения итогового и категорического выводов эксперта-бухгалтера независимо от стадии проведения бухгалтерской экспертизы; разработана методика принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного исследования показывают, что в современном мире борьба с противоправными действиями в экономики является важной проблемой, нуждающейся в специальном научном исследовании. В связи с этим, по нашему мнению, необходим всесторонний анализ причин, условий, при которых совершаются неправомерные действия. Эффективность борьбы с экономическими преступлениями во многом зависит от качества проведения экспертных бухгалтерских действий.

Практика показывает необходимость использования новых подходов в деятельности экспертных бухгалтерских служб. Огромное значение, по нашему мнению, имеет систематизация и обобщение опыта применения специальных экономических знаний в деятельности экспертов-бухгалтеров, а также применение этих знаний в контексте специфики бухгалтерского учета.

Появление новых способов сокрытия фактов хозяйственной жизни бюджетных учреждений, искажение данных о расходовании государственных средств и другие виды правонарушений обуславливают, по нашему мнению, необходимость всестороннего исследования методических аспектов проведения бухгалтерской экспертизы. В связи с этим возникает необходимость в усилении экспертной оценки деятельности экономических субъектов.

Сформулированные утверждения в ходе диссертационного исследования, а также полученные результаты позволяют сделать определенные выводы, внести предложения научного и методического характера, а именно:

1. Проведено специальное синхронное исследование периодов развития и становления отечественного бюджетного учета и экспертной бухгалтерской деятельности и анализ полученных результатов позволили сформулировать ряд научных выводов:

- бюджетный учет на всех этапах своего развития выполнял контрольную функцию, а потребность в бухгалтерской экспертизе была обусловлена необходимостью контроля за правильным рациональным распределением и использованием государственных средств;

- современный этап развития бюджетного учета и экспертно-бухгалтерской работы характеризуется расширением круга задач, средствами автоматизации, электронным документооборотом, расширением учетных следов, прогрессом в теории и практике, связан с реформированием бюджетного процесса, новыми задачами в государственном управлении, преобразованиями отечественного бухгалтерского учета и финансового контроля;

- структурирование и анализ исторических материалов дали возможность сформировать временные параллельные периоды развития бюджетного учета и бухгалтерской экспертизы в зависимости от экономической и политической ситуации в стране, от степени развития хозяйственных отношений, от уровня востребованности в них со стороны государственной системы;

- бюджетный учет на протяжении всего периода своего существования всегда был предметом государственной регламентации и выполнял контрольную функцию, неразрывно связанную с экспертной бухгалтерской деятельностью.

2. Роль финансового контроля в обществе с рыночными формами хозяйствования многократно возрастает. Результаты исследования проводимых финансово-контрольных действий показывают, что в данной области имеются значительные проблемы. Ущерб государства от противоправных действий в финансовой сфере составляет сотни миллиардов рублей. Наиболее распространенными нарушениями являются нецелевое, незаконное, а также неэффективное использование бюджетных средств.

В связи с этим проведенный анализ специфики осуществления финансового контроля позволил сформулировать ряд научных выводов:

- финансовый контрольный инструментарий (бухгалтерская экспертиза, ревизия, аудит, налоговая проверка и др.), используемый в правоохранительной практике, безусловно следует относить к категории «вид» финансового контроля;

- наиболее актуальными видами финансового контроля, возможными к использованию в деятельности бюджетных учреждений являются: бухгалтерская экспертиза, финансово-экономическая ревизия, налоговая проверка, финансово-целевая проверка уполномоченных государственных органов;

- разработанные критерии сравнительного анализа видов финансового контроля, применяемых в бюджетных учреждениях, дали возможность выявить условия и возможности использования на практике элементов финансового контрольного инструментария;

- наиболее востребованным и эффективным видом финансового контроля в бюджетной сфере является финансово-экономическая ревизия;

- различия между финансово-экономической ревизией и бухгалтерской экспертизой условно делятся на четыре вида: предметные, методические, организационные, процессуальные;

- различия между бухгалтерской экспертизой, ревизией, аудитом, налоговым контролем и финансово-целевыми проверками уполномоченных органов определяются юридической природой, целями и практическими задачами, решаемыми в ходе их проведения;

- сходства между видами финансового контроля заключаются в том, что ими исследуется (проверяется) финансово-хозяйственная деятельность экономических субъектов, используемые источники информации единообразны, все результаты оформляются документально, выводы основываются на достоверных документальных источниках.

3. Взаимодействие системы бухгалтерского учета и событий противоправного экономического действия не проходит бесследно в учетной и первичной бух-

галтерской документации и затрагивает различные стороны учетной работы. Подобное воздействие неправомерного вмешательства в учетный процесс и одновременное неизбежное взаимодействие с ним обусловлено специфическими объективными возможностями сложившейся учетной системы и является его уникальным свойством.

В связи с этим была проведена классификация функций бухгалтерского учета по двум направлениям: в системе управления и по отношению к противоправному экономическому действию, в результате чего было сформулировано авторское определение защитных функций учетного процесса, отражающее современный уровень развития бухгалтерского учета и состояния противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям. Также была предложена авторская классификация следов воздействия противоправной деятельности на учетный процесс, дополнившая ранее существующий подход электронными следами, с группировкой и переработкой определений учетных и экономических следов, классификацией экономических следов и формулированием их авторского определения.

4. Для успешной борьбы с противоправными проявлениями в экономической сфере необходимо совершенствование существующих методов выявления и профилактики правонарушений и злоупотреблений, в том числе - путем выявления и развития методических особенностей осуществления экспертной бухгалтерской работы. В связи с этим для эффективного противодействия коррупционным преступлениям, фактам хищения, их незаконного расходования, по нашему мнению, необходимо исследовать вопросы организации экспертной бухгалтерской работы именно в бюджетных учреждениях.

Поэтому нами был определен перечень работ и мероприятий, входящих в организационную стадию бухгалтерской экспертизы. Также была разработана примерная форма расчета времени, необходимого для проведения организацион-

ной стадии бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях, а также перечень стадий для проведения бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях с обоснованием собственной позиции; предложен типовой план-график проведения бухгалтерской экспертизы с учетом предложенных стадий экспертных бухгалтерских работ.

5. Обосновано выделение методических особенностей осуществления исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы экономических субъектов с акцентированием внимания на объектах исследования и используемых методах. Представлено авторское видение классификации группы объектов исследования при проведении бухгалтерской экспертизы в составе четырех элементов. Выявлена взаимосвязь объекта исследования со средой, в которой находится данный объект, а также выявлена зависимость эффективности исследования от состояния объекта на момент экспертного исследования и факторов, оказывающих влияние на объект. Предложено расширение групп методов проведения бухгалтерской экспертизы посредством дополнения методами экспертных оценок и прогнозных сценариев в целях предупреждения противоправных действий с бюджетными ресурсами. В целях упорядочения практического использования предлагаемых методов проведения экспертного бухгалтерского исследования исследовательская стадия экспертной бухгалтерской работы представлена в составе определенного перечня экспертных работ, включающего десять элементов.

В целях повышения эффективности работы эксперта-бухгалтера, совершенствования процесса бухгалтерской экспертизы рассмотрен порядок взаимодействия уполномоченных лиц (органов), назначивших экспертизу, и экспертов-бухгалтеров, в том числе – при оценке и реализации результатов бухгалтерской экспертизы.

В работе обоснована практическая и теоретическая необходимость рассмотрения порядка взаимодействия уполномоченного органа (лица), назначив-

шего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы; исследована категория взаимодействия с точки зрения многообразия видов и форм взаимодействия с их последующей классификацией; сформирован алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы, отражающий взаимодействие эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом); на основе построенного алгоритма проведения бухгалтерской экспертизы разработана модель взаимодействия эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу, при проведении бухгалтерской экспертизы, позволяющие сократить сроки проведения бухгалтерской экспертизы и повысить эффективность экспертной работы.

7. Разработанные примерная форма специального должностного регламента эксперта-бухгалтера, алгоритм его действий и методика организации работы по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого и неэффективного использования бюджетных средств позволяют унифицировать и упорядочить экспертно-бухгалтерскую деятельность, повысить действенность предварительного государственного финансового контроля.

8. В современном мире расследование противоправных экономических действий не обходится без использования специальных знаний эксперта. Использование таких знаний несколькими экспертами в одной области или знаний экспертов различных специальностей приводит к необходимости проведения комиссионной или комплексной экспертиз. В связи с этим на основе сравнительного анализа комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям по девятнадцати критериям, построения алгоритмов проведения комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с бюджетными ресурсами была подготовлена методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям, позволяющая оптимизировать и упорядочить работу экспертов-бухгалтеров в процессе работы в составе комплексных и

комиссионных экспертиз. Разработанная авторская методика дает возможность эффективной организации эксперта-бухгалтера в составе комиссии экспертов как своей, так и смежных специальностей, определяет порядок действий эксперта-бухгалтера при исследовании неправомерного использования бюджетных средств на всех стадиях работы комплексной или комиссионной экспертизы.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Законодательные и нормативные акты

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24 июля 2002 г. № 95–ФЗ : (ред. от 19.12.2016). // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

2. Бюджетный кодекс РФ статья 306.4. Нецелевое использование бюджетных средств // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

3. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14 ноября 2002 № 138–ФЗ : (ред. от 23.07.2018). // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

4. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08 марта 2015 г. № 21–ФЗ : (ред. от 27.12.2018) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

5. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г № 195–ФЗ : (ред. от 04.02.2019). // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

6. Налоговый кодекс Российской Федерации от 05 августа 2000 г № 117–ФЗ : (ред. от 31.05.2018) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : <http://www.consultant.ru>. (дата обращения 01.09.2021).

7. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18 декабря 2001 г. № 174–ФЗ : (ред. от 13.06.2019) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

8. Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73–ФЗ : (ред. от 26.07.2019) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

9. Федеральный Закон «Об основах системы профилактики правонарушений в Российской Федерации» от 23 июня 2016 г. № 182–ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

10. Федеральный Закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты РФ» от 08 мая 2010 г. № 83–ФЗ // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

11. Приказ МВД России "О деятельности органов внутренних дел по предупреждению преступлений" от 17 января 2006 г. № 19 : (ред. от 28.11.2017) // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

12. Приказ МВД РФ «Об утверждении нормативных актов о деятельности органов внутренних дел по предупреждению преступлений" от 11 августа 1998 г. № 490 // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

13. О бухгалтерской экспертизе. Приказ Прокурора Союза ССР от 15 ноября 1938 г. № 1713 / Социалистическая законность. – 1938. - №12. // Справочно-правовая система «КонсультантПлюс». – URL : [http://www. www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). (дата обращения 01.09.2021).

Научная литература, монографии, учебники

14. Аверьянова Т. В. Судебная экспертиза : Курс общей теории / Т. В. Аверьянова. – Москва : Норма, 2006. – 480 с.
15. Апсите М. А. Внутренний аудит в организациях потребительской кооперации : дис. ... канд. эк. наук / М. А. Апсите // – Новосибирск, 2007. – 208 с.
16. Арсеньев В. Д. Истина, достоверность и обоснованность в судебном и экспертном исследовании по уголовным делам // Вопросы теории судебной экспертизы: сборник научных трудов – Москва, 1979. – 18-54 с.
17. Артемов Н. М. Финансовое право: вопросы и ответы: учебное пособие // Н. М. Артемов, Е. М. Ашмарина // – Москва : Юриспруденция. – 2006. – 160 с.
18. Аудит: учебник для студентов учреждений среднего профессионального образования : В. И. Подольский, А. А. Савин, Л. В. Сотникова; под ред. В. И. Подольского. — 8-е изд., стер. — Москва : Издательский центр «Академия», 2012. — 352 с.
19. Афанасьев Г. А. Ревизия как форма государственного и ведомственного контроля в XIX – начале XX века: по материалам кабинетского округа Западной Сибири : автореф. дис. ... канд. ист. наук / П. А. Афанасьев. — Барнаул, 2008. — 23 с.
20. Белов А. А., Белов А. Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза. / А. А. Белов, А. Н. Белов. — 2-е изд., перераб. и доп. — Москва : Книжный мир, 2004. — 643 с.
21. Белов А. А., Белов А. Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А. А. Белов, А. Н. Белов – Москва : Книжный мир, 2003. – 608 с.
22. Белобжецкий И. А. Финансовый контроль и новый хозяйственный механизм / И. А. Белобжецкий — Москва : Финансы и статистика, 1989. – 255 с.
23. Белуха Н. Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н. Т. Белуха — Москва, 1993. – 272 с.

24. Голощапов В. А. Бюджетный учет / В. А. Голощапов. – Москва : «ЮНИТИ-ДАНА», 2004. – 540 с.
25. Голубятников С. П. Судебная бухгалтерия: Учебник / Г. А. Атанесян, С. П. Голубятников. – Москва : Юридическая литература, 1989. – 352 с.
26. Горденко Г. В. Ревизия как метод финансового контроля / Финансовый контроль в Российской Федерации: проблемы организации управления. Материалы "Круглого стола" от 26 декабря 2001 г. – Москва, 2002. – 237 с.
27. Гришанова О. П. Аудит : учебное пособие / О. П. Гришанова. — Владивосток: ТИДОТ ДВГУ, 2002. – 214 с.
28. Дубоносов Е. С. Бухгалтерская экспертиза : учебно – практическое пособие / Е. С. Дубоносов. — Москва : Книжный мир, 2005. – 376 с.
29. Звягин С. А. Экспертиза в системе бухгалтерского учета: особенности организации и производства в условиях переходной экономики: монография. – Воронеж : Воронежский государственный университет, 2005. – 144 с.
30. Звягин С. А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы : диссертация докт. экон. наук / С. А. Звягин – Воронеж, 2009. – 380 с.
31. Иванов С. Ф. Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе / С. Ф. Иванов. – Санкт-Петербург, 1919. – 160 с.
32. Иголина Е. С. Развитие организационно-методического обеспечения финансово-экономической ревизии в МВД России : дис. канд. экон. наук / Е. С. Иголина – Нижний Новгород, 2017. – 168 с.
33. Карамзин Н. М. История государства Российского / Н. М. Карамзин — Москва : Олма-Пресс, 2003. – 587 с.
34. Каширская Л. В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: автореф. дис. ... докт. экон. наук / Л. В. Каширская. – Москва, 2013. – 44 с.

35. Каширская Л. В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: дис. ... докт. экон. наук: / Л. В. Каширская. – Москва, 2013. – 292 с.

36. Кеворкова Ж. А. Бухгалтерская экспертиза деятельности организаций: теория и практика: дис. ... докт. экон. наук / Ж. А. Кеворкова – Москва, 2008. – 371 с.

37. Кеворкова Ж. А. Экономическая экспертиза. Курс лекций. Учебное пособие / Ж. А. Кеворкова. — Москва : Издательство Проспект, 2017. – 253 с.

38. Кеворкова Ж.А. Судебно-экономическая экспертиза. Практикум: учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Экономическая безопасность», направлению «Экономика» / Ж. А. Кеворкова, И. В. Бахолдина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 191 с.

39. Комзолов В.А. Актуальные проблемы аудита в России: монография / В. А. Комзолов, Л. И. Хоружий, С. И. Басалай. – Москва : БУКВИЦА, 2000 – 162 с.

40. Коршунова А. А. Экспертное исследование мошеннических действий в системе бухгалтерского учета (на примере строительной отрасли) : дис. ... канд. экон. наук / А. А. Коршунова. – Москва, 2018. – 211 с.

41. Крохина Ю. А. Финансовое право России : учебник для вузов / Ю. А. Крохина. — 2-е изд., перераб. и доп. —Москва : Норма, 2008. – 720 с.

42. Левданская Н.Е. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебно-методический комплекс для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Н. Е. Левданская. – Минск.: Минский институт управления, 2008. – 151 с.

43. Макаров А.В. Преступность в бюджетной сфере : дис. ... докт. юрид. наук / А.В. Макаров. – Санкт – Петербург, 2005. – 396 с.

44. Макаров А. В. Преступность и преступления в бюджетной сфере: криминологическое и уголовно-правовое исследование: автореф. дис. ... докт. юрид. наук / А. В. Макаров. – Санкт-Петербург, 2005 – 23 с.

45. Марданов А.Б. Личность современного экономического преступника: автореф. канд. юрид. наук. – Сургут, 2010. – 26 с.

46. Мушкатова М. С. Зарубежный бухгалтерский учет и аудит : учебное пособие / М. С. Мушкатова. – Москва : КНОРУС, 2009 – 97 с.

47. Налоги и налоговое право : учебное пособие / Берник В.Р., Брызгалин А.В., Головкин А.Н., Гринемаер Е.А., и др.; [под ред. А. В. Брызгалина] – Москва : Аналитика-Пресс, 1997. – 600 с.

48. Немировский И. Б. Бюджетирование. От стратегии до бюджетно-планового руководства / И.Б. Немировский, И.А. Старожукова. – Москва : «Диалектика», 2006. – 512 с.

49. Ожегов С. И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов / [под ред. Н.Ю. Шведовой]. – 14-е изд., стереотип. – Москва : Русский язык, 1983. – 816 с.

50. Орлов Ю. К. Категории вероятности и возможности в экспертном исследовании // Вопросы теории судебной экспертизы : Сборник научных трудов – Москва : ВНИИСЭ, 1979 – 162 с.

51. Пащенко Т. В. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы: монография / Т.В. Пащенко, Т.Г. Шешукова. – Пермь, 2010. – 170 с.

52. Россинская Е. Р. Теория судебной экспертизы (Судебная экспертология) : учебник / Е.Р. Россинская – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Норма: ИНФРА, 2016. – 368 с.

53. Сапожникова Н. Г. Бухгалтерский учет : учебник / Н.Г. Сапожникова. – 8-е изд., стер. – Москва : КНОРУС, 2016 – 464 с.

54. Селиванов А.С. Финансово-правовое регулирование форм налогового контроля в РФ : дис. ... канд. юрид. наук : / А.С. Селиванов. – Москва, 2012. – 189 с.

55. Словарь иностранных слов современного русского языка. – Москва : «Аделант», 2014. – 800 с.

56. Строгович М.С. Материальная истина и судебные доказательства в советском уголовном процессе / М. С. Строгович. – Москва : Изд-во Акад. наук СССР, 1955. – 384 с.

57. Судебная бухгалтерия : учебник / [под ред. С.П. Голубятникова]. – Москва : Юрид. Лит., 1998. – 368 с.

58. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие для студентов вузов / [под ред. Е.Р. Российской, Н.Д. Эриашвили.]. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. – 351 с.

59. Судебная бухгалтерия и основы аудита: учебник / [под ред. С. П. Голубятникова, Е. С. Лехановаъ]. – Москва, 2008. – 478 с.

60. Судебно-экономическая экспертиза. Практикум : учебное пособие для студентов вузов, обучающихся по специальностям «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», «Экономическая безопасность», направлению «Экономика» / Ж.А. Кеворкова, И.В. Бахолдина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 191 с.

61. Финансовое право в вопросах и ответах : учебное пособие / Е. Ю. Грачева. — 3-е изд., перераб. и доп. — Москва: Проспект, 2014. — 200 с.

62. Финансовое право: учебник / А.Р. Батяев, К.С. Вельский, Т.А. Вершило и др.; (отв. ред. С.В. Запольский). — 2-е изд., испр. и доп. —Москва : Контракт; Вольтерс Клувер. 2011. – 103 с.

63. Финансовое право : учебник /А.Б. Быля, О.Н. Горбунова, Е.Ю. Грачева: (отв. ред. Е.Ю. Грачева, Г.П. Толстопятенко). — 2-е изд. перераб. и доп —Москва : Проспект, 2009. – 520 с.

64. Финансовое право : учебник для бакалавров / Е. Ю. Грачева. — Москва: Проспект, 2013. — 576 с.

65. Худяков А.И. Аудит в сфере финансового контроля. – Санкт-Петербург: Издательство Юрид. Центр пресс, 2010 – 472 с.

66. Чадин М. В. Судебно-экономическая экспертиза как метод государственного финансового контроля в Российской Федерации: автореф. дис. ... канд. юрид. наук. / М. В. Чадин – Москва, 2003. – 24 с.

67. Syed N.S.A., 2005. Forensic Accounting Courses in Malaysia. Controlling Corruption in Asia and the Pacific. ADB/OECD. Manila. February, pp: 150.

Статьи в периодических изданиях

68. Бычкова С. М. История развития контроля в России / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 1. – С. 5.

69. Варфоломеева Ю. А. Правовые основы финансового контроля // Финансовое право. – 2005. – № 12. – С. 21-29.

70. Винберг А. и Шляхов Р. : сборник научных трудов. – Москва : Издательство ВНИИСЭ., – 1977. – № 28 – С. 54-93.

71. Воинова Л.Е. Правовой статус МВД России как субъекта бюджетных правоотношений / Л.Е. Воинова // Бизнес в законе. – 2010. – № 2. – С. 134 -137.

72. Грачева Е. Ю. Финансовый контроль - подотрасль финансового права // Финансовое право. – 2002. – № 2. – С.15-22.

73. Дрога А. А. Актуальные проблемы производства судебно-бухгалтерских экспертиз на современном этапе расследования преступлений экономической направленности // Общество и право. – 2017. – № 1 (59) – С. 108 -112.

74. Звягин С. А. Организационно-плановые аспекты проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. / С. А. Звягин, Ю. Н. Ширимов // Вестник Воронежского института МВД России. – 2015. - № 1. – С. 172-178.

75. Звягин С. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и проведения в современных условиях / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Судебная экспертиза. – 2017. – № 1. – С. 9-18.

76. Звягин С. А. Специфика применения элементов метода бухгалтерского учета в экспертной бухгалтерской работе / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Право и образование. – 2019. – № 3. – С. 138-144.

77. Звягин С. А. Гипотезы и их роль в экспертном бухгалтерском исследовании / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина, С. А. Чернышова // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 11. – С. 29-35.

78. Звягин С. А. Подложные действия в системе бухгалтерской документации / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 10. – С. 35-39.

79. Звягин С. А. Методические аспекты исследования противоправных действий с интеллектуальной собственностью при проведении бухгалтерской экспертизы / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Аудит. – 2021. – № 6. – С. 28-30.

80. Звягин С. А. Использование подложных бухгалтерских документов в качестве доказательств по противоправным экономическим действиям / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 8. – С. 85-89.

81. Звягин С. А. Документирование процесса проведения бухгалтерской экспертизы / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 3. – С. 19-25.

82. Звягин С. А. Особенности становления отечественной бухгалтерской экспертизы / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2021. – № 1. – С. 35-39.

83. Звягин С. А. Особенности проведения бухгалтерской экспертизы нематериальных активов / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Аудит. – 2020. – № 12. – С. 13-16.

84. Звягин С. А. Особенности исследования бухгалтерской информации на компьютерных носителях при проведении бухгалтерской экспертизы / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // бухгалтерский учет и налогообложение в бюджетных организациях. – 2020. – № 12. – С. 24-28.

85. Звягин С. А. Инструментарий финансового контроля в деятельности органов внутренних дел / С. А. Звягин, И. Е. Стрыгина // Вестник Московского университета МВД России. – 2020. – № 5. – С. 281-285.

86. Зырянова Т.В. Бухгалтерская экспертиза как вид экономических экспертиз / Т. В. Зырянова, А. Л. Полухина // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 48(198). – С. 25-33.

87. Каширская Л. В. Основные этапы, техника и технология проведения бухгалтерской экспертизы /Л. В. Каширская // Вестник Астраханского государственного технического университета. – 2004. – № 3. – С. 133-139.

88. Каширская Л. В. Бухгалтерская экспертиза внутриведомственного взаимодействия бюджетных учреждений /Л. В. Каширская // Бухгалтерский учет, статистика. – 2011. – № 5(78). – С. 332 - 336.

89. Клепиков Н. В. Аудит как вид финансового контроля / Актуальные проблемы гуманитарных и естественных наук // 2015. № 8–1. С.165-167.

90. Коровяковский Д. Г. Аудит как форма финансового контроля. / Д. Г. Коровяковский // Все для бухгалтера. 2005. № 4. – С. 41.

91. Кожура Р. В. Аудит: Предпринимательство или юридический процесс (ободной профессиональной привилегии) // Аудиторские ведомости. 2003. – № 11. - С. 32.

92. Курбатов Т. Ю. Налоговый контроль как вид внутреннего государственного финансового контроля / Т.Ю. Курбатов // Налоги. – 2013. – № 6. – С. 36-41.

93. Макарова О. В. История развития бюджетного учета / О. В. Макарова // Бюджетный учет. – № 3. – 2009. – С. 5-7.

94. Мусаелян А. К. Генезис системы государственного налогового контроля в Российской Федерации / А. К. Мусаелян, М. Б. Зубкова // Новые технологии. 2014. – № 2. – С. 1 - 7.

95. Нецадим Е. Г. О содержании бюджетной реформы В.А. Татаринова 1862-1868 гг. / Е. Г. Нецадим // Общество и право. – 2011. – № 1 (33). – С. 44-51.

96. Нитецкий В. В. Правовые основы независимой аудиторской деятельности // Аудиторские ведомости. – 1997. – № 3. – С. 13.

97. Остаев Г. Я. Некоторые аспекты аудита в бюджетных учреждениях / Г. Я. Остаев // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2016. – № 8. – С. 37-41.

98. Пащенко Т. В. «Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз» / Т. В. Пащенко // Вестник Пермского университета. – 2012. – № 4(15) – С. 88-92.

99. Преображенский Б. Г. Каким быть финансовому контролю в России / Б. Г. Преображенский // Аудитор, 2004. – № 1. – С.7.

100. Россинская Е. Р. Методологические и правовые проблемы комплексных судебных экспертиз в условиях реформирования законодательства о судебно-экспертной деятельности Вестник Московского университета МВД России, – 2014. № 6 – С. 12-18.

101. Сиялко О. Ю. Актуальные проблемы борьбы с экономической преступностью / О. Ю. Сиялко // Социогуманитарный вестник Кемеровского института (филиала) РГТЭУ– 2016. – № 1(16). – С. 60-65.

102. Терехова Е. В. Аудит как независимый вид финансового контроля // Государство и право. – 2006. – № 11. – С. 93.

103. Шевчук О. А. Государственный аудит в системе финансового контроля // Финансы и кредит. – 2013. – № 20. – С. 56-64.

104. Шеремет А. Д. Некоторые проблемы развития аудита в России // Аудит. 2014. – № 9. – С. 24-27.

105. Ширококов В. Г. Ретроспективный анализ развития бюджетного учета во Франции и России / В. Г. Ширококов, Е. Ю. Дьяченко // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. – 2013. – № 20. – С. 37-44.

106. Хабибулин Т. Р. Аудит эффективности в системе государственного финансового контроля // Молодой ученый. – 2016. - № 11. – С. 1367-1371.

107. Хамова И. Е. «Оценка допустимости заключения эксперта с точки зрения надлежащей формы» // Общество и право № 2 (29) – 2010 – С. 240-243.

108. Ялбулганов А. А. Государственный контролер В.А. Татаринов и реформы финансового контроля в России (1850-1860 – е гг.) // Финансы. – 2000 – № 1. – С. 69-71.

109. Anyaduba, J. O., 2013. Forensic Accounting Courses in Malaysia Forensic Accounting and Financial Fraud in Nigeria: An Empirical Approach Kennedy Prince Modugu Department of Accounting Faculty of Management Sciences University of Benin, Nigeria. International Journal of Business and Social Science, Vol. 4 No. 7: 282-283.

110. Carmen, E.A, 2016. The accounting expertise – A practical approach. Bulletin of the Transilvania University of Braşov Series V: Economic Sciences, Vol. 9 (58) No. 2: 215.

Интернет-ресурсы

111. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.modernlib.ru/> (дата обращения 01.09.2021).

112. Алибеков Ш.И. Концепция современной бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.hyperlink%20%22> (дата обращения 01.09.2021).

113. Вержбицкая И.В. Организация проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://science->

bsea.bgita.ru/2008/ekonom_2008-2/verjbitcaja_org.htm (дата обращения 01.09.2021).

114. Выступление Министра внутренних дел Российской Федерации генерала полиции Российской Федерации Владимира Колокольцева на расширенном заседании коллегии Министерства внутренних дел Российской Федерации [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://мвд.рф/news/item/23305248/> (дата обращения 01.09.2021).

115. В России выросло число правонарушений, связанных с освоением бюджетных средств [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.ruposters.ru> (дата обращения 01.09.2021).

116. Гольдштейн Г.Я., Катаев А.В. Методология научного творчества Учебное пособие. Таганрог: Из-во ТРТУ, 1999. - 60 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://www.aup.ru/%22www.aup.ru"www.aup.ru](http://www.aup.ru/%22www.aup.ru) (дата обращения 01.09.2021).

117. Гуртовенко У. 1,74 млн. рублей удалось похитить воронежской бюджетнице за два года. Блокнот-Воронеж. [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://bloknot-voronezh.ru/news/1-74-mln-rublej-udalos-pokhitit-voronezhskoy-byudzh-153627?utm_source=uxnews (дата обращения 01.09.2021).

118. Зевайкина А.Н. Особенности ответственности проведения аудиторского финансового контроля [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.justicemaker.ru> (дата обращения 01.09.2021).

119. Ильичева Н. Ревизия как форма бюджетного контроля // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2008. – № 1. – [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.hyperlink%20%22.ru> (дата обращения 01.09.2021).

120. Каширская Л.В. Роль бухгалтерской экспертизы в оценке деятельности бюджетных учреждений [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.cyberlinka.ru/> (дата обращения 01.09.2021).

121. Кеворкова Ж.А. Бухгалтерская экспертиза деятельности организаций: теория и практика, автореферат докторской диссертации [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.dissers.ru> (дата обращения 01.09.2021).

122. МВД фиксирует рост преступлений экономической направленности [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.business.ru/news/23106-mvd-fiksiruet-rost-prestupleniy-ekonomicheskoy-napravlennosti-v-yanvare-fevrale> (дата обращения 01.09.2021).

123. Козырчикова Э.Ю. «Приемы и методы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы (проблемы, возникающие при ее производстве и практика применения судебно-бухгалтерской экспертизы) /Э.Ю. Козырчикова// Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 5. – С. 3. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.audit.fin/> (дата обращения 01.09.2021).

124. НИИ Судебной экспертизы. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.forensicscience.ru/> (дата обращения 01.09.2021).

125. Новости@mail.ru"ru. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://news.mail.ru/incident/32202998/?frommail=1> (дата обращения 01.09.2021).

126. Новости@mail.ru. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://news.mail.ru/incident/32540202/?frommail=1> (дата обращения 01.09.2021).

127. Новости @mail.ru 12 июля 2018 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.news.mail.ru/incident/34081720/?frommail=1> (дата обращения 01.09.2021).

128. Новости@mail.ru 11.01.2018. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://news.mail.ru/incident/32202998/?frommail=1> (дата обращения 01.09.2021).

129. Обзор судебной практики по применению законодательства, регулирующего назначение и проведение экспертизы по гражданским делам Верховным Судом Российской Федерации совместно с верховными судами республик, краевыми, областными судами и равными им судами проведено обобщение практики применения законодательства, регулирующего назначение и проведение

экспертизы по гражданским делам (утв. Президиумом Верховного Суда РФ 14 декабря 2011 г.) 8 февраля 2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70036428/#ixzz5сВуqР6I6> (дата обращения 01.09.2021).

130. Официальное выступление В.А. Колокольцева на расширенном заседании коллегии МВД России 09.03.2017. Расширенное заседание коллегии МВД России [Электронный ресурс] // Официальный сайт Президента России. Режим доступа: <http://www.kremlin.ru/events/president/news/54014> (дата обращения 01.09.2021).

131. Объем нарушений в бюджетной сфере в 2019 г. Составил 884,6 млрд.руб. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.pravo.ru> (дата обращения 01.09.2021).

132. Пивоев В. М. Методология и методика научного исследования : учебное пособие / В. М. Пивоев – изд. 2-е, перераб. и доп. – Петрозаводск: Издательство ПетрГУ, 2006. – 100 с. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.hyperlink%20%22file> (дата обращения 01.09.2021).

133. Под Воронежем бухгалтер школы получила условный срок за хищение 1,8 млн рублей. Женщина незаконно завышала себе зарплату. Новости @mail.ru [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://news.mail.ru/incident/34069315/?frommail=1> (дата обращения 01.09.2021).

134. Послание Президента Федеральному Собранию от 4 декабря 2014 года. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения 01.09.2021).

135. Приговор ГАС РФ «Правосудие» [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudrf.ru> (дата обращения 01.09.2021).

136. Путин: надо активнее выявлять хищение бюджетных средств [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://www.tass.ru> (дата обращения 01.09.2021).

137. РИА Новости. Россия сегодня [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://ria.ru/incidents/20170929/1505813714.html> (дата обращения 01.09.2021).

138. Романов В.В. Судебная бухгалтерия. Краткий курс. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.universalinternetlibrary.ru/book/47730/ogl.shtml> (дата обращения 01.09.2021).

139. Современный энциклопедический словарь [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.encyclopediadic.slovaronline.ru/> (дата обращения 01.09.2021).

140. Состояние преступности в Российской Федерации за январь - декабрь 2017 года. Официальный сайт Министерства внутренних дел Российской Федерации. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://мвд.рф/reports/item/12167987> (дата обращения 01.09.2021).

141. Судебная экспертиза: типичные ошибки / Е.И. Галяшина, В.В. Голикова, Е.Н. Дмитриев и др. [под ред. Е.Р. Россинской] // Москва : Проспект, 2012. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <https://sudsovet.ru/content/files/00/0c/64/e093Eu5fBcW3> (дата обращения 01.09.2021).

142. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Автор: Алексеева Л.Ф., редактор: Александрова Л.И. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.abc.vvsu.ru> (дата обращения 01.09.2021).

143. Тасс-Досье. Громкие уголовные дела в отношении ректоров российских вузов [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.tass.ru> (дата обращения 01.09.2021).

144. Толстухина Т.В., Шервани Э.Н.К. К вопросу об унификации процессуального законодательства, регулирующего производство комплексной экспертизы // Независимый форум судебных экспертов. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://www.forum.fse.ms/> (дата обращения 01.09.2021).

145. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в российском законодательстве 2011. [Электронный

ресурс]. Режим доступа: <http://www.optim.ru/bh/2011chaadaev> (дата обращения 01.09.2021).

146. Шантрукова Н.М. Налоговый контроль в системе финансового контроля: сущность, элементы // Современные научные исследования и инновации 2016 — № 6 [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://web.snauka.ru/issues/2016/05/67349> (дата обращения 01.09.2021).

147. Шарапова М. А. Рациональное использование бюджетных средств и условие повышения их эффективности // Молодой ученый. — 2016. — № 10. — С. 937-939. [Электронный ресурс]. Режим доступа: <http://moluch.ru/archive/114/30203/> (дата обращения 01.09.2021).

**Примерная форма специального должностного регламента
эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по
профилактике и предупреждению неправомерного использования
бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы**

Утверждаю
Руководитель структурного
экспертно-криминалистического
подразделения

_____ 20__ г.

**Специальный должностной регламент эксперта-бухгалтера в части форму-
лирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению
неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам
бухгалтерской экспертизы**

I. Общие положения.

1.1. Специальный должностной регламент эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы (далее - Регламент) является локальным нормативным актом экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел.

1.2. Регламент является внутренним организационно-распорядительным документом, содержащим конкретный перечень должностных обязанностей эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы.

1.3. Эксперт-бухгалтер - сотрудник экспертно-криминалистического подразделения органов внутренних дел, осуществляющий проведение бухгалтерских экспертиз по решению уполномоченных органов.

1.4. Эксперт-бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю экспертно-криминалистического подразделения.

1.5. Перечень основных нормативных правовых актов, правовых актов органа, организации, подразделения системы МВД России, в соответствии с которыми определяются права по должности эксперта-бухгалтера, его служебные обязанности и ответственность.

1.6. Непосредственную и прямую подчиненность эксперта-бухгалтера при выполнении им служебных обязанностей.

1.7. Сведения об особенностях режима служебного времени эксперта-бухгалтера.

1.8. Иные сведения с учетом особенностей осуществления профессиональной деятельности эксперта-бухгалтера.

II. Область применения Регламента.

2.1. Действие настоящего Регламента распространяется на все структурные экспертно-криминалистические подразделения органов внутренних дел.

2.2. Регламент разрабатывается руководителем экспертно-криминалистического подразделения в целях организации работы эксперта-бухгалтера в части формулирования и внесения предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы.

2.3. Регламент составляется по штатной должности эксперта-бухгалтера, носит обезличенный характер и объявляется сотруднику под роспись.

2.4. Регистрацию Регламента осуществляет сотрудник подразделения, ответственный за управление и учет документации.

III. Последовательность действий эксперта-бухгалтера.

3.1. Последовательность (алгоритм) действий эксперта-бухгалтера при формулировании и внесении предложений по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы включает следующие этапы:

- обобщение и анализ информации;
- определение наличия или отсутствия противоправного действия по материалам представленной информации;
- определение перечня лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия;
- выявление вида бюджетной деятельности, связанного с противоправным экономическим действием;
- принятие решения по результатам бухгалтерской экспертизы в соответствии с действующим законодательством и формулирование предложений;
- оформление документов по профилактике противоправных экономических действий;
- доведение предлагаемых мер до уполномоченного органа при предоставлении экспертного заключения;
- выявление наиболее проблемные участки в деятельности экономического субъекта в случае отсутствия противоправных действий.

IV. Цель применения Регламента.

4.1. Регламент применяется с целью унификации и упорядочения экспертно-бухгалтерской деятельности, повышения действенности предварительного государственного финансового контроля.

V. Права эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений.

5.1. Формулировать и вносить предложения по профилактике и предупреждению неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы.

5.2. Ходатайствовать о предоставлении дополнительной информации для формулирования и внесения предложений.

5.3. Изучать нормативно-правовые источники, регламентирующие экспертную деятельность, порядок ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности).

5.4. Ходатайствовать о проведении других видов экспертиз, а также процессуальных действий, необходимых для формулирования и внесения предложений.

VI. Обязанности эксперта-бухгалтера, связанные с профилактикой неправомерных экономических действий.

6.1. Разрабатывать предложения и рекомендации, направленные на профилактику и предупреждение злоупотреблений в деятельности экономического субъекта.

6.2. Провести полное исследование представленных объектов и материалов дела на предмет формулирования и внесения предложений по профилактике противоправных действий.

6.3. Не разглашать сведения, которые стали известны эксперту-бухгалтеру в связи с проведением экспертизы.

6.4. Оформлять инициативной запиской либо изложить предложения в отдельном разделе заключения (исследовательской части) и предоставить в уполномоченные органы вместе с основным заключением по результатам проведенной бухгалтерской экспертизы.

6.5. Исполнять обязанности, предусмотренные соответствующим процессуальным законодательством.

VII. Ответственность эксперта-бухгалтера в случае недобросовестного отношения к выполнению служебных обязанностей при подготовке предложений.

7.1. Перед началом экспертизы эксперт-бухгалтер предупреждается об ответственности в случае недобросовестного отношения к выполнению служебных обязанностей при подготовке предложений.

7.2. Эксперт-бухгалтер несет ответственность в случае недобросовестного отношения к выполнению служебных обязанностей при подготовке предложений в соответствии с действующим законодательством.

7.3. Эксперт-бухгалтер несет ответственность за заведомо неправильную оценку установленных при исследовании фактов и обстоятельств, имеющих значение для профилактики и предупреждения неправомерного использования бюджетных ресурсов по результатам бухгалтерской экспертизы.

7.4. Процессуальная ответственность за действия (бездействия) эксперта-бухгалтера основывается на его правах и обязанностях, регламентированных в ст.17, ст. 18 и ст. 41 в ФЗ от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Специальный регламент разработан:

подпись, инициалы, фамилия руководителя экспертно-криминалистического подразделения

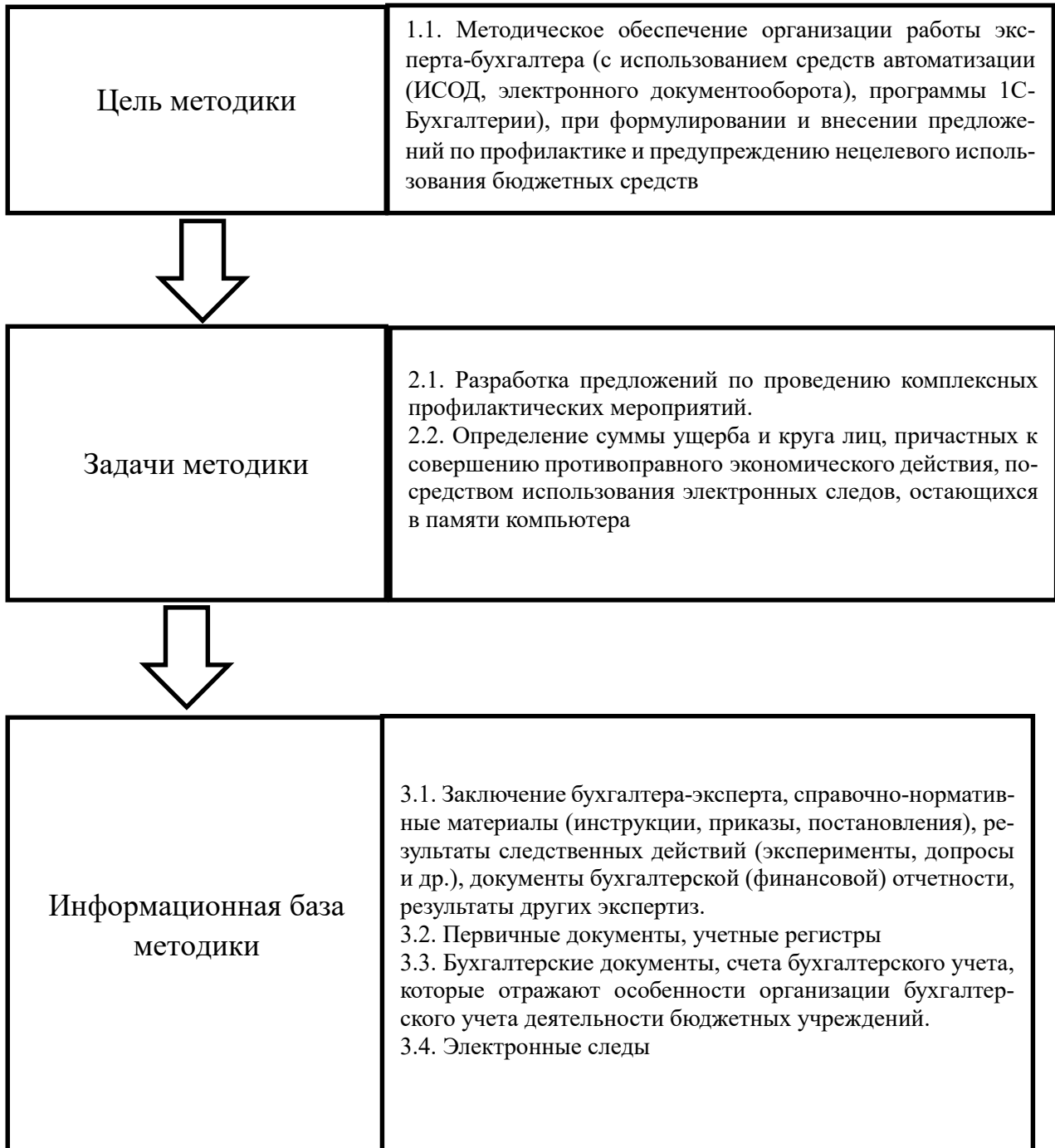
«__» _____ 20__ г.

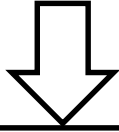
Ознакомлен:

подпись, инициалы, фамилия эксперта-бухгалтера

«__» _____ 20__ г.

Методика организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов





<p style="text-align: center;">Исполнители и сроки использования методики</p>	<p>4.1. Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту или группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального суждения по вопросам организации работы при формулировании и внесении предложений по предупреждению нецелевого использования бюджетных средств.</p> <p>4.2. Сроки проведения экспертизы зависят от следующих факторов:</p> <ul style="list-style-type: none">- параметры исследуемого объекта и исследуемый период, который должна охватить бухгалтерская экспертиза;- объем исходной информации и качество представленных на исследование документов и материалов;- количество нарушений и несоответствий, степень их повторяемости;- характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения;- степень возможной согласованности действий экспертов при проведении комплексной или комиссионной экспертизы;- своевременность предоставления информации;- состояние бухгалтерского учета исследуемого экономического субъекта на момент экспертизы;- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы.
---	---



Организационная
стадия бухгалтерской
экспертизы

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертизы, проводится применительно к специфике организации работы бухгалтера-эксперта по предупреждению противоправных действий, использование формы и формулы расчета времени в целях определения сроков экспертизы.

5.2. Выявление и определение порядка использования методов бухгалтерской экспертизы при выявлении экономических правонарушений для дальнейшего формулирования предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных средств.

5.3. Объекты исследования определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию.

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы по организации работы бухгалтера-эксперта по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.;

- нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами;

- аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов;

- расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни;

- логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования: между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевших возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования методики бухгалтерской экспертизы по организации работы бухгалтера-эксперта по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов. Предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема профилактических предложений с составлением перечня основных видов работ;

- время проведения работ зависит от сроков назначения экспертизы и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения;

- определение продолжительности использования рассматриваемой методики бухгалтерской экспертизы



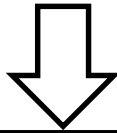
<p style="text-align: center;">Алгоритм работы эксперта-бухгалтера</p>	<p>6.1. Обобщение и анализ информации. 6.2. Определение наличия или отсутствия противоправного действия по материалам представленной информации. 6.3. Определение перечня лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия. 6.4. Выявление вида бюджетной деятельности, связанного с противоправным экономическим действием. 6.5. Принятие решения по результатам бухгалтерской экспертизы в соответствии с действующим законодательством и формулирование предложений; 6.6. Оформление документов по профилактике противоправных экономических действий. 6.7. Доведение предлагаемых мер до уполномоченного органа при предоставлении экспертного заключения. 6.8. Выявление наиболее проблемных участков в деятельности экономического субъекта</p>
---	---



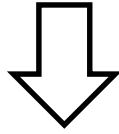
<p style="text-align: center;">Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы</p>	<p>7.1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы определения организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы. 7.2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов может включаться в состав результатов комплексной или комиссионной бухгалтерской экспертизы. 7.3. Методика экспертизы по организации работы эксперта-бухгалтера по формулированию и внесению предложений по профилактике и предупреждению нецелевого использования бюджетных ресурсов применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы. Выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов комплексной экспертизы</p>
--	--

Методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям

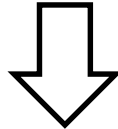
Цель методики	1.1. Методическое обеспечение работы эксперта-бухгалтера (с использованием средств автоматизации (ИСОД, электронного документооборота), программы 1С-Бухгалтерии), при проведении комплексных и комиссионных экспертиз по противоправным экономическим действиям
---------------	--



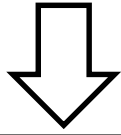
Задачи методики	<ol style="list-style-type: none">2.1. Разработка мероприятий по проведению комплексных и комиссионных экспертиз;2.2. Определение суммы ущерба и круга лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия, посредством использования электронных следов, остающихся в памяти компьютера;2.3. Определение состава экспертной группы;2.4. Сокращение срока проведения комиссионной и комплексной экспертиз;2.5. Повышение качества проведения экспертиз.
-----------------	--



<p style="text-align: center;">Информационная база методики</p>	<p>3.1. Заключение бухгалтера-эксперта, справочно-нормативные материалы (инструкции, приказы, постановления), результаты следственных действий (эксперименты, допросы и др.), документы бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты других экспертиз.</p> <p>3.2. Первичные документы, учетные регистры.</p> <p>3.3. Счета бухгалтерского учета, которые отражают особенности организации бухгалтерского учета.</p> <p>3.4. Электронные следы.</p>
--	--



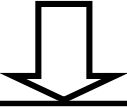
<p style="text-align: center;">Исполнители и сроки использования методики</p>	<p>4.1. Комплексная и комиссионная экспертизы поручаются группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального суждения по вопросам организации работы при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям</p> <p>4.2. Сроки проведения экспертизы зависят от следующих факторов:</p> <ul style="list-style-type: none"> - параметры исследуемого объекта и исследуемый период, который должна охватить экспертиза; - объем исходной информации, её качество и вид (электронный или бумажный) представленных на исследование документов и материалов; - нарушений и несоответствий, степень их повторяемости; - характер совершенного противоправного действия или количество эпизодов неправомерного поведения; - степень возможной согласованности действий экспертов при проведении комплексной или комиссионной экспертизы; - своевременность предоставления информации; - компетентность и опыт работы экспертов, отсутствие или наличие небрежности, поверхностности при проведении исследования; - состояние бухгалтерского учета исследуемого экономического субъекта на момент экспертизы;
--	---




<p style="text-align: center;">Исполнители и сроки использования методики</p>	<p>- отсутствие или наличие ошибок гносеологического характера, возникающих при исследовании сущности, свойств, признаков объекта (нарушения процессуального режима и процедуры производства экспертизы, выход за пределы компетенции, обоснование выводов не результатами, а материалами дела, контактирование с заинтересованными лицами, принятие материалов от неуполномоченных лиц и т.д.), а также ошибок логических, фактических (например, омнимония – смешение или подмена понятий), действительностных (нарушение последовательности исследования)</p> <p>- выявление дополнительных обстоятельств при проведении бухгалтерской экспертизы</p>
--	--



<p style="text-align: center;">Организационная стадия работы эксперта-бухгалтера</p>	<p>5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертизы, проводится применительно к специфике проведения комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с учетом предупреждения противоправных действий;</p> <p>5.2. Выявление и определение порядка использования методов бухгалтерской экспертизы при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям;</p> <p>5.3. Объекты исследования при проведении комиссионной экспертизы определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию;</p> <p>5.4. Объекты исследования при проведении комплексной экспертизы определяются в зависимости от специальностей (специализаций) экспертов, вида экспертизы и объектов, которые были подвергнуты противоправному воздействию;</p> <p>5.5. Экспертные процедуры по проведению комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям;</p> <p>5.6. Организация работы эксперта-бухгалтера при проведении комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям. При использовании методики при проведении комиссионной экспертизы применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.; - нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами; - аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов; - расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни; - логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др. <p>5.7. При использовании методики при проведении комплексной экспертизы применяются экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы и экспертные методики, соответствующие виду проводимой экспертизы;</p> <p>5.8. Стадия планирования методики работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертиз по противоправным экономическим действиям с учетом предупреждения нецелевого использования бюджетных ресурсов предполагает выполнение следующих действий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - определение объема работ с составлением плана-графика и программы; - время проведения работ зависит от сроков назначения экспертизы и проведения комплексной или комиссионной экспертизы, включается в план ее проведения; - определение продолжительности использования рассматриваемой методики комплексной или комиссионной экспертизы; - подбор договорной, учетной, нормативно-плановой, плановой и другой информации в зависимости от вида проводимой экспертизы
--	---

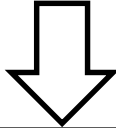


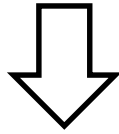
<p>Алгоритм работы эксперта-бухгалтера</p>	<ol style="list-style-type: none">6.1. Обобщение и анализ информации.6.2. Определение наличия или отсутствия противоправного действия по материалам представленной информации.6.3. Определение перечня лиц, причастных к совершению противоправного экономического действия.6.4. Выявление вида деятельности, связанного с противоправным экономическим действием.6.5. Принятие решения по результатам комиссионной или комплексной экспертизы в соответствии с действующим законодательством и формулирование предложений;6.6. Оформление документов с готовыми сформулированными экспертными решениями и перечнем мероприятий по профилактике противоправных экономических действий.6.7. Доведение предлагаемых мер до уполномоченного органа при предоставлении экспертного заключения.6.8. Выявление наиболее проблемных участков в деятельности экономического субъекта в случае отсутствия противоправных действий
--	---



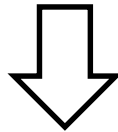
<p>Заключение по результатам</p>	<ol style="list-style-type: none">7.1. Заключение по результатам комплексной или комиссионной экспертизы и внесению предложений составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы.7.2. Методика работы эксперта-бухгалтера при проведении комплексной и комиссионной экспертизы по противоправным экономическим действиям в бюджетной сфере применяется на всех стадиях бухгалтерской экспертизы. Выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов комплексной экспертизы.
----------------------------------	--

**Методика принятия экспертного решения и формулирования выводов
бухгалтерской экспертизы в системе бюджетных отношений**

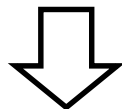
<p align="center">Цель методики</p>	<p>1. Методическое обеспечение работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов</p>
	
<p align="center">Задачи методики эксперта-бухгалтера</p>	<p>2.1. Разработка профессионального и системного подходов при формулировании выводов судебно-бухгалтерской экспертизы и принятия экспертных решений.</p> <p>2.2. Профилактика и предупреждение нецелевого, неэффективного и нерационального использования бюджетных ресурсов, повышения эффективности института ответственности за нарушения.</p> <p>2.3. Устранение возможных рисков в работе эксперта-бухгалтера (например, риск недобросовестных действий: подлог, фальсификация, злоупотребление, незаконное действие или бездействие и др.).</p> <p>2.4. Сокращение срока проведения экспертно-бухгалтерских работ, применение формы расчета времени, электронного документооборота;</p> <p>2.5. Повышение качества проведения судебно-бухгалтерских экспертиз, использование электронных следов</p>



<p style="text-align: center;">Информационная база методики</p>	<p>3.1. Заключение других экспертиз, справочно-нормативные материалы (инструкции, приказы, постановления), результаты следственных действий (эксперименты, допросы и др.), документы бухгалтерской (финансовой) отчетности, результаты других экспертиз.</p> <p>3.2. Первичные документы, учетные регистры.</p> <p>3.3. Бухгалтерские документы, счета бухгалтерского учета, которые отражают особенности организации бухгалтерского учета.</p> <p>3.4. Электронные следы.</p>
--	--



<p style="text-align: center;">Исполнители и сроки принятия экспертного решения и формулирования выводов</p>	<p>4.1. Принятие экспертного решения и формулирование выводов бухгалтерской экспертизы поручается эксперту-бухгалтеру, а при проведении комплексной и комиссионной экспертиз поручается группе экспертов, которые имеют достаточную квалификацию для формулирования профессионального вывода и принятия экспертного решения.</p> <p>4.2. Сроки принятия экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы зависят от:</p> <ul style="list-style-type: none"> - качества первоначально построенных выводов (суждение, умозаключение, гипотеза); - прямо пропорционально зависит от времени, затраченного на деструкцию альтернативных гипотез, анализ и исследование промежуточных выводов; - возможных рисков: <ul style="list-style-type: none"> - вероятности принятия ошибочного решения; - отсутствия необходимого объема экспертной информации; - риск, связанный с полной или частичной невозможностью подвергнуть решение проблемы количественному анализу; - недобросовестных действий со стороны эксперта-бухгалтера (подлог, фальсификация, злоупотребление и др.).
---	---



Организационная
стадия работы
эксперта-бухгалтера

- 5.1. Ознакомление с исходными материалами.
- 5.2. Выдвижение экспертной версии и построение начального экспертного прогноза, который будет подразумевать определение тенденции ожидаемого развития ситуации, результаты реализации рассматриваемых альтернатив;
- 5.3. Организация работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы. При использовании методики при принятии экспертного решения и формулирования выводов применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:
- организационные – для проведения экспертизы, составления организационно-распорядительной документации, определения объектов исследования, выбора методики исследования, определение места проведения экспертизы и др.;
 - нормативно-правовые - совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с действующим законодательством и нормативно-правовыми актами;
 - аналитические – расчленение объекта экспертного бухгалтерского исследования на составные элементы и изучение их с помощью специальных методов;
 - расчетно-вычислительные – индивидуальная система расчетов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей совершенных фактов хозяйственной жизни;
 - логические – использование приемов логической взаимосвязи при проведении экспертного исследования между событием конкретного противоправного действия и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.
- 5.7. При использовании методики при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы применяются экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы и экспертные методики, соответствующие конкретному виду работы;
- 5.8. Стадия планирования при использовании методики работы эксперта-бухгалтера по принятию экспертного решения и формулированию выводов бухгалтерской экспертизы предполагает выполнение следующих действий:
- для формулирования определенных выводов и разработки экспертных решений эксперт-бухгалтер (экспертная группа) знакомится с поставленной перед ним проблемой, посредством определения целей, задач, вопросов;
 - определяется иерархическая структура системы целей

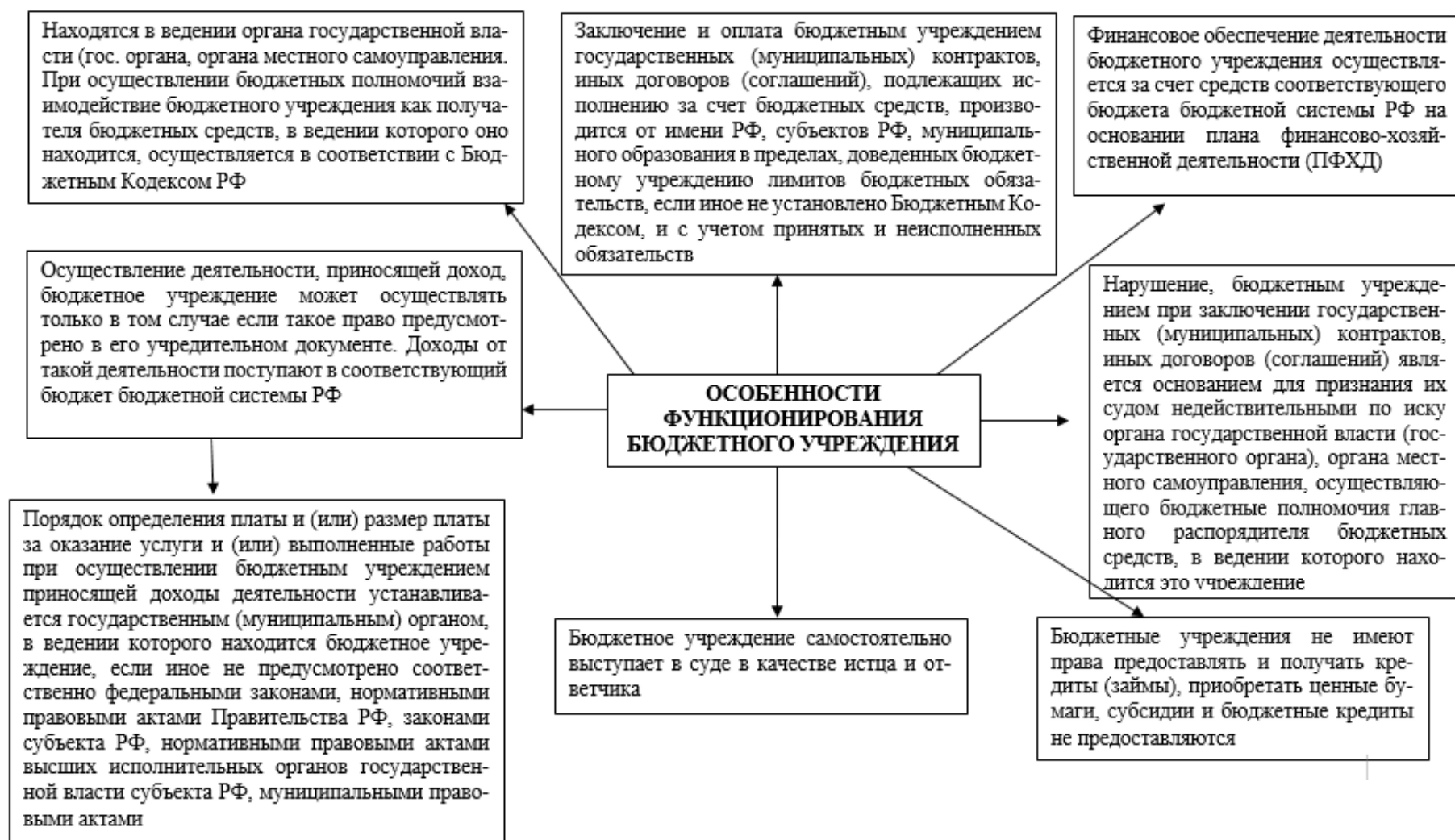


<p style="text-align: center;">Алгоритм работы эксперта-бухгалтера</p>	<p>6.1. Ознакомление эксперта-бухгалтера с поставленными перед ним задачами, посредством определения целей, задач, вопросов.</p> <p>6.2. Выдвижение экспертной версии на основе ознакомления с исходными материалами, определение тенденции ожидаемого развития ситуации, результаты реализации рассматриваемых альтернатив.</p> <p>6.3. Процесс активного генерирования альтернативных умозаключений, гипотез и разработки сценария развития ситуации по каждому альтернативному выводу. Формирование оценочной системы для сравнительного анализа альтернатив. Деструкция (разрушение) альтернативных гипотез и умозаключений в процессе исследования в ходе использования экспертных методов и методик.</p> <p>6.4. Анализ, систематизация и фиксация полученных выводов. Принятие экспертных решений.</p> <p>6.5. Направление уполномоченному органу экспертных выводов и решений, их согласование.</p> <p>6.6. Экспертные решения находят отражение в мероприятиях профилактического характера</p>
--	---



<p style="text-align: center;">Заключение по результатам</p>	<p>7.1. Заключение по результатам формулирования выводов бухгалтерской экспертизы находит отражение в экспертных решениях, мероприятиях профилактического характера, составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России в соответствии с документами информационной базы.</p> <p>7.2. Методика работы эксперта-бухгалтера при принятии экспертного решения и формулирования выводов бухгалтерской экспертизы применяется на всех стадиях бухгалтерской экспертизы (стадия планирования, организационная стадия, исследовательская стадия, стадия анализа, стадия контроля, стадия реализации результатов).</p>
--	--

Современные особенности функционирования бюджетного учреждения



Объекты бухгалтерской экспертизы бюджетных учреждений