

**Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего профессионального образования
«Воронежский государственный аграрный университет им. Петра I»**

На правах рукописи

Стрыгина Инна Евгеньевна

**РАЗВИТИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ
МЕТОДОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ
ЭКСПЕРТИЗЫ**

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 – 2015

СОДЕРЖАНИЕ

Введение.....	3
ГЛАВА 1. Теоретические основы развития документальных.....	11
методов бухгалтерской экспертизы	11
1.1. Место бухгалтерской экспертизы в системе экспертных.....	11
экономических исследований.....	11
1.2. Классификация документальных методов бухгалтерской	26
экспертизы	26
1.3. Документальные источники информации бухгалтерской.....	41
экспертизы	41
ГЛАВА 2. Методические особенности документального	55
обеспечения бухгалтерской экспертизы.....	55
2.1. Выборка бухгалтерских документов при осуществлении.....	55
бухгалтерской экспертизы	55
2.2. Методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы по	70
фактам экономических правонарушений с использованием	70
компьютерных систем	70
ГЛАВА 3. Использование документальных методов бухгалтерской.....	100
экспертизы при доказывании противоправных действий	100
3.1. Бухгалтерская экспертиза внеучетных документов.....	100
3.2. Неофициальная бухгалтерская документация: формы.....	111
проявления и специфика экспертного исследования.....	111
3.3. Особенности экспертной работы с подложными	121
бухгалтерскими документами	121
3.4. Экспертное исследование искажений бухгалтерской.....	132
(финансовой) отчетности	132
Заключение	149
Список литературы	155
Приложение 1	174
Приложение 2	178
Приложение 3	182
Приложение 4	187
Приложение 5	190
Приложение 6	195
Приложение 7	199

Введение

Актуальность темы исследования. В условиях реформирования экономической системы в России наблюдается рост криминализации экономических процессов и связанных с ними отношений. Это обуславливает увеличение количества и качества правонарушений в указанной сфере, в связи с чем возникает необходимость выявления и ликвидации пробелов в системе государственного финансового контроля для противодействия экономическим правонарушениям и злоупотреблениям.

В прикладном аспекте наиболее востребованы научные исследования, посвященные методическим особенностям выявления, документирования, формирования доказательственной базы противоправных действий экономического характера и проведения экспертных экономических исследований. Основными инициаторами и заказчиками подобных научных разработок выступают органы, в компетенцию которых входит назначение и производство экономических экспертиз по делам экономической направленности (Министерство юстиции, Министерство внутренних дел, Следственный комитет, Счетная палата РФ и др.). Субъектами таких экспертных действий являются эксперты-экономисты экспертно-криминалистических подразделений.

Существующее на сегодняшний момент многообразие видов и форм финансового контроля порождает несогласованность и разобщенность в методическом обеспечении при выполнении контрольных и экспертных функций как в комплексе, так и по отдельным направлениям финансово-контрольной деятельности. В силу объективных и субъективных причин отдельные субъекты государственного финансового контроля имеют ограниченные полномочия и не обременены обязанностями, предполагающими проведение предварительного контроля деятельности экономических субъектов, которому отводится важная роль в части предупреждения правонарушений и злоупотреблений в сфере экономики. Происходящее реформирование и изменения, вносимые в законодательную базу, регламентирующую экономические отношения, предполагают изменение теоретических и методических основ проведения финансово-контрольных и экспертных мероприятий.

Необходимо также отметить, что с помощью известных ранее разработанных организационно-методических подходов, а также без применения современных эффективных методик не всегда удается на качественном уровне назначать и проводить экономические экспертизы по фактам противоправной деятельности экономических субъектов. С целью разработки актуального методического инструментария экспертных экономических исследований необходимо систематизировать и обобщить опыт применения существующих контрольных стандартов, оценить возможности использования специальных экономических и бухгалтерских знаний при выявлении, доказывании, исследовании и противодействии правонарушениям и злоупотреблениям, совершаемым в системе бухгалтерского учета.

Отдельные виды и категории неправомερных экономических действий остаются необнаруженными из-за отсутствия или недостаточной степени разработанности в специальной, научной и учебно-методической литературе порядка и правил использования документальных методов бухгалтерской экспертизы, ориентированных на современный уровень противодействия негативным проявлениям в сфере экономики.

Практическая потребность в современном развитии документальных методов бухгалтерской экспертизы, их недостаточная теоретическая разработанность и прикладная востребованность в деятельности правоохранительных органов определяют актуальность исследования, его структуру и содержание.

Степень разработанности темы. По вопросам, связанным с темой исследования, опубликовано значительное количество фундаментальных и прикладных работ, охватывающих широкий спектр научных направлений. Проблемные аспекты бухгалтерской экспертизы, освещенные в трудах отечественных ученых, стали базой для исследовательской работы автора. В российской науке значительный вклад в формирование теории финансового контроля и экспертной деятельности внесли такие ученые, как И.А. Белобжецкий, С.М. Бычкова, Ю.М. Гаджиев, Ю.А. Данилевский, Т.М. Дмитриенко, Е.С. Дубоносков, А.М. Дьячков, Д.А. Ендовицкий, С.Г. Еремин, Ю.М. Кравченко, А.А. Меджевский, М.В. Мельник, А.С. Наринский, Б.Г. Преображенский, Я.В. Соколов, В.П. Суйц, А.Д. Танасевич, В.А. Тимченко, А.А. Толкаченко,

С.П. Чаадаев, Е.В. Чикунова, К.В. Харабет, П.В. Шеремет, В.М. Юрин, П.С. Яни и др.

Вопросы, охватывающие проблемы методологии и методики бухгалтерской экспертизы, нашли свое отражение в трудах таких авторов, как Ш.И. Алибеков, Н.В. Баширова, А.Н. Белов, Н.Т. Белуха, С.П. Голубятников, С.А. Звягин, Л.В. Каширская, Ж.А. Кеворкова, А.М. Ромашов, Е.Р. Россинская, С.П. Фортинский, Г.Р. Хамидуллина, В.В. Шадрин и др.

Вместе с тем при наличии многочисленных публикаций в данной предметной области остаются недостаточно рассмотренными и реализованными различные аспекты отдельных востребованных теоретических и методических положений бухгалтерской экспертизы, связанные с изучением категориального аппарата, развитием документальных методов экспертной работы с различными видами информации, что не отвечает потребностям практической экспертной деятельности.

Для решения научно-практических задач развития теории и методики бухгалтерской экспертизы учеными и практиками не в полной мере используется системный подход, что не позволяет в полном объеме достичь цели и решить задачи, стоящие перед специалистами экспертно-криминалистических и контрольно-ревизионных структур в процессе реализации их профессиональных компетенций. Поэтому систематизация, анализ и классифицирование элементов экспертного бухгалтерского исследования и документальных источников информации с целью формирования комплексной и согласованной системы является необходимым условием качественного и эффективного осуществления экспертной экономической деятельности. В связи с этим наиболее актуальным является развитие документальных методов экспертной бухгалтерской работы с подготовкой комплекса научно-методических и практических рекомендаций по исследованию и анализу документальных материалов для повышения качества экспертных действий, что обусловило выбор темы диссертации, постановку цели и задач.

Цель и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в развитии теоретических и организационно-методических положений бухгалтерской экспертизы посредством совершенствования документальных мето-

дов ее проведения при осуществлении экспертной деятельности правоохранительных органов.

Поставленная цель исследования определила необходимость решения следующих задач:

- уточнить инструментарий бухгалтерской экспертизы и обосновать место в его структуре документальных методов;
- провести группировку документальных методов бухгалтерской экспертизы по различным классификационным признакам;
- уточнить сущность экспертной выборки и разработать методические подходы к ее осуществлению;
- обосновать порядок проведения бухгалтерской экспертизы по фактам мошенничества, в том числе с использованием компьютерных систем;
- разработать методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы внеучетных документов;
- структурировать неофициальные и подложные документы, используемые в экспертной практике;
- обосновать порядок проведения бухгалтерской экспертизы по фактам искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Область исследования. Исследование соответствует п. 3.5 «Бухгалтерская и статистическая экспертиза», п. 3.6 «Методология и базовые принципы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы» раздела 3 «Аудит, контроль и ревизия» специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика паспорта специальностей ВАК России.

Предметом исследования является комплекс теоретических и организационно-методических проблем развития документальных методов, используемых при производстве бухгалтерской экспертизы.

Объектом исследования является деятельность экспертно-криминалистических, оперативных и следственных подразделений МВД России (в том числе ГУ МВД России по Воронежской области) по проведению бухгалтерских экспертиз и документальных исследований, на примере которых выявлены методические особенности исследования документов, практически реализованы полученные научные результаты.

Теоретическая и методологическая основа исследования. Теоретической основой диссертации являются фундаментальные концепции в области экономики, права, теории и практики бухгалтерского учета, государственного финансового контроля, аудита, налогообложения и бухгалтерской экспертизы.

Методологической основой диссертации послужили системный и логический подходы, общенаучные методы познания, такие как анализ и синтез, научное абстрагирование и конкретизация, аналогия, типология, формализация, моделирование, систематизация, обобщение практического материала, сравнение.

Информационную базу исследования определили законодательные акты РФ, нормативные правовые документы в области бухгалтерского учета, судебно-бухгалтерской экспертизы, ревизии, аудита, уголовного процесса, гражданского права, налогообложения, научные труды российских и зарубежных исследователей в области документального обеспечения производства бухгалтерских экспертиз, проведения аудиторских проверок, мероприятий по противодействию фактам злоупотреблений в экономической сфере, официальные статистические обзоры и данные, представленные в соответствующих специальных методических документах, материалы научно-методических изданий, конференций, семинаров, сети Интернет.

Научная новизна исследования состоит в научном обосновании и разработке теоретических и организационно-методических положений бухгалтерской экспертизы в части развития документальных методов ее проведения, позволяющих повысить качество экспертной работы и противодействия правонарушениям экономического характера, имеющих существенное значение для развития теории и методики финансового контроля.

В результате исследования были получены следующие научные результаты, выносимые на защиту:

- обосновано и введено в научный оборот авторское определение понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы», позволившее перегруппировать известные документальные методы бухгалтерской экспертизы в пять блоков (диагностирующие, конкретизирующие, систематизирующие, аналитические, контрольные);

- в структуре бухгалтерских документов выделены новые классификационные признаки: по отношению к доказательственной базе противоправных действий экономического характера (документы бухгалтерского учета, документы неофициального учета и внеучетные документы), а также по наличию подлога (не содержащие признаков подлога и содержащие признаки подлога) для расширения информационной базы экспертных бухгалтерских работ; предложено новое определение понятия «подложный бухгалтерский документ», позволившее идентифицировать такие документы и определить особенности экспертной работы с ними;

- уточнена сущность экспертной выборки на основе включения в состав информационных источников бухгалтерской экспертизы не только документов бухгалтерского учета, но и более широкого спектра внеучетных документов (протоколы допросов и выемок, заключение почерковедческой экспертизы и др.), а также неофициальных («черновых») документов при производстве бухгалтерской экспертизы; предложены новые определения понятий «внеучетные документы», «документы неофициального учета», способствующие идентификации названной документации как источника информации для бухгалтерской экспертизы;

- разработана методика экспертной выборки, ориентированная на возможность сбора достоверной информации и повышение эффективности проверки при производстве бухгалтерской экспертизы, уточняющая порядок и этапы экспертной выборки; предложено методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы мошеннических действий, позволяющее оперативно выявлять и документировать мошеннические действия с целью формирования доказательственной базы;

- обоснованы стадии бухгалтерской экспертизы по фактам экономических правонарушений с использованием компьютерных систем, позволяющие упорядочить отдельные виды экспертных работ и определяющие алгоритм действий эксперта-бухгалтера; разработана методика проведения бухгалтерской экспертизы внеучетных документов, уточняющая структуру названных документов, содержащая информационную базу и стадии проведения экспертизы с целью обеспечения полноты, качества и достоверности результатов бухгалтерской экспертизы;

- предложена классификация неофициальных («черновых») документов по четырем блокам (неофициальная переписка, вспомогательные и «черновые» документы, неформальные записи) и документальных подлогов с дополнением ранее существующих группировок новым видом подлога – комбинированным, включающим элементы материального и интеллектуального подлога;

- обоснована последовательность работы эксперта-бухгалтера при исследовании искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности; существующая классификация видов неправомерного изменения отчетных показателей дополнена новым критерием – по характеру противоправных действий.

Практическая значимость диссертации заключается в возможности использования представленных в исследовании теоретических и организационно-методических разработок по документальному обеспечению проведения бухгалтерской экспертизы и документальных исследований в экспертно-криминалистических, оперативных и следственных подразделениях МВД России при выявлении, расследовании, документировании, доказывании и профилактике правонарушений в сфере экономики, решении экспертно-бухгалтерских задач, поставленных уполномоченными органами.

Методические рекомендации по организации и производству экспертного бухгалтерского исследования документов, представленные в диссертации, применимы в практической деятельности органов, связанных с противодействием правонарушениям и злоупотреблениям экономической направленности. Все предложенные разработки носят прикладной характер, выполнялись по заявкам правоохранительных органов и широко используются в производстве бухгалтерских экспертиз и документировании фактов экономических правонарушений.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты исследования докладывались и обсуждались на международных научно-практических конференциях в городах Воронеже и Волгограде.

Результаты исследования используются в учебном процессе: Воронежского института МВД России – при преподавании дисциплин «Судебная бухгалтерия», «Теневая экономика» и «Экономико-криминалистический анализ»; Воронежского государственного аграрного университета имени императора

Петра I – в дисциплинах «Государственный финансовый контроль», «Аудит эффективности в рыночной экономике», «Профессиональные ценности и этика профессиональных бухгалтеров и аудиторов».

Ряд разработок диссертации апробирован и внедрен в виде научно-методических и практических рекомендаций в практическую деятельность экспертно-криминалистических подразделений и органов экономической безопасности и противодействия коррупции ГУ МВД России по Воронежской области, что подтверждается соответствующими актами о внедрении.

Публикации результатов исследования. Основные результаты диссертационного исследования опубликованы в 17 работах общим объемом 6,96 п.л., в том числе пяти – входящих в перечень ведущих рецензируемых научных журналов и изданий, рекомендованных ВАК для отражения результатов диссертационного исследования.

Структура и объем диссертации. Диссертация состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы, включающего 185 источников; изложена на 201 странице компьютерного текста, включающего 19 рисунков, 11 таблиц, 2 формулы, 7 приложений.

ГЛАВА 1. Теоретические основы развития документальных методов бухгалтерской экспертизы

1.1. Место бухгалтерской экспертизы в системе экспертных экономических исследований

С развитием экономических отношений, усложнением взаимоотношений между экономическими субъектами в процессе хозяйственной деятельности увеличились судебные прецеденты и усилились споры и конфликты между сторонами. Появилась целесообразность в привлечении независимого лица для решения спорных вопросов и устранения разногласий между ними. Этим лицом в юридической практике является эксперт, который исследует с профессиональной точки зрения различные аспекты того или иного дела и дает квалифицированное заключение, позволяющее вынести правовой вердикт.

Несмотря на важность данного вида процессуальной деятельности, в России до настоящего времени законодательно не определено понятие экспертизы, хотя оно и упоминается во многих нормативных документах (Уголовно-процессуальном кодексе РФ [20], Налоговом кодексе РФ [17], Федеральном законе от 31.05.2001 г. № 73 «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» [10] и др.)

В связи с этим в научной и учебно-методической литературе не прекращаются попытки сформулировать определение понятия «экспертиза», однако среди авторов нет единой точки зрения по этой проблеме.

В понятие «экспертиза» различные ученые вкладывают неодинаковое значение, что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 1.1.1.

На основании критической оценки различных авторских определений понятия «экспертиза» можно сделать вывод, что она проявляется в различ-

ных сферах жизни, в том числе в правоохранительной и экономической практике.

Таблица 1.1.1

Определение понятия «экспертиза»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения
Большая Советская энциклопедия [115]. Экспертиза – «исследование Экспертами каких-либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в области науки, техники, искусства и т.д.»	Экспертиза как исследование, требующее специальных знаний в предметной области
Экономическая энциклопедия [28, с. 991]. Экспертиза – «исследование специалистом (экспертом) к.-л. вопросов, требующее специальных знаний и представления мотивированного заключения»	
Большой экономический словарь [42, с. 40]. Экспертиза – «исследование специалистом (экспертом) каких-либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в области науки, техники, искусства и т.д.»	
Современный экономический словарь [89, с. 251] – 1). Экспертиза - «анализ, исследование, проводимые привлеченными специалистами (экспертами), экспертной комиссией, завершаемые выпуском акта, заключения, в отдельных случаях – сертификата качества, соответствия; 2) проверка подлинности денежных знаков, ценных бумаг, документов; 3) проверка качества товаров, работ, услуг»	Экспертиза как анализ, исследование, проверка, требующие привлечение специалистов
Плетнев К.И. [84, с. 7]. Экспертиза – «это основанное на использовании накопленных человечеством знаний и опыта изучение каких-либо вопросов, проводимое по определенным правилам специально отобранными высококвалифицированными специалистами с целью обеспечения принятия решений по данным вопросам наиболее полным объемом необходимой и достаточной для этого информации»	
Гутцайт Е. М., Мстиславский В.А., Овсянников Л.Н. [133, с. 38] под экспертизой понимали – «обязательный атрибут человеческой деятельности, предполагающий использование профессиональных знаний».	

По нашему мнению, бухгалтерской экспертизой является анализ и определение квалифицированными специалистами вопросов, требующих специальных знаний в области экономики, техники и других отраслях с предоставлением мотивированного заключения. Считаем, что определение понятия «экспертиза» требует законодательного закрепления в связи с регулярным использованием данной категории в различных сферах правового процесса.

Помимо общего определения понятия экспертизы следует различать судебную и несудебную экспертизы (рис. 1.1.1).

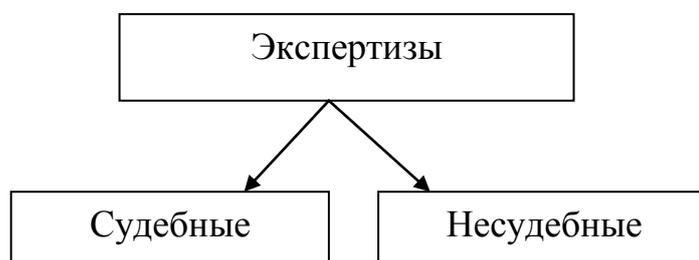


Рис. 1.1.1. Классификация экспертиз

Отличие судебной экспертизы от несудебной заключается в том, что ее назначение и производство предусмотрено процессуальным законодательством и используется в арбитражном, уголовном, конституционном, гражданском и административном процессах. Судебная экспертиза является разновидностью общей экспертизы, обладающей свойствами, которые описаны в процессуальном законодательстве. Судебная экспертиза представляет собой особый анализ, осуществляемый судебными органами. Однако из этого следует, что не всякий анализ является судебной экспертизой.

Еще одной проблемой, затрагивающей потребности правоохранительной деятельности, является отсутствие в настоящее время единой классификации экспертиз.

По характеру отрасли специальных знаний, используемых при производстве экспертиз, принято выделять четыре их уровня: 1 – классы (типы); 2 – роды; 3 – виды; 4 – разновидности (подвиды) [49, с. 54].

Каждая экспертиза имеет характерные данные, установленные по результатам материалов дела. Любая экспертиза назначается для доказывания фактов, которые индивидуальны для каждого рода, вида судебной экспертизы. Исключением являются случаи, при которых один и тот же факт доказывается с помощью разнообразных процессуальных средств, то есть не только посредством судебной экспертизы.

В 1962 году А.Р. Шляхов [176 с. 16] предложил классифицировать судебные экспертизы по комплексному критерию с выделением 9 классов:

- 1) криминалистические;
- 2) медицинские и психологические;
- 3) инженерно-транспортные;
- 4) инженерно-технологические;
- 5) технические;
- 6) бухгалтерские и финансово-экономические;
- 7) сельскохозяйственные;
- 8) экологические;
- 9) биологические.

Ю.Г. Коруховым [69, с. 199] классификация была дополнена искусствоведческим классом судебных экспертиз, а бухгалтерскую и финансово-экономическую экспертизу он заменил экономической.

Т.С. Волчецкая [34, 45] предлагает включить в классификацию судебных экспертиз еще два класса – почвоведческую и экспертизу пищевых продуктов. В настоящее время классификация судебных экспертиз, состоящая из 12 классов, является общепринятой.

С.А. Звягин [60, с. 31] предлагает группировать судебные экспертизы по следующим классам:

- 1) криминалистические;
- 2) медицинские;
- 3) психологические;
- 4) технические;
- 5) экономические;
- 6) технологические;
- 7) товароведческие;
- 8) экологические;
- 9) прочие.

Суть экспертизы как исследования состоит в выявлении родовых признаков, что присуще как судебной, так и несудебной экспертизам. Термин «судебная» выступает свойством экспертизы, который обуславливает правовую форму.

Приведенные выше классификации экспертиз в процессе изменения законодательства, реформирования экономической системы также подвергаются трансформации.

Одни действуют десятилетиями (С.П. Голубятников [49]), другие только создаются, третьи трактуются в перспективе развития (С.А. Звягин [59], В.В. Шадрин [109]). Схематично судебные экспертизы можно представить в следующем виде (рис. 1.1.2).

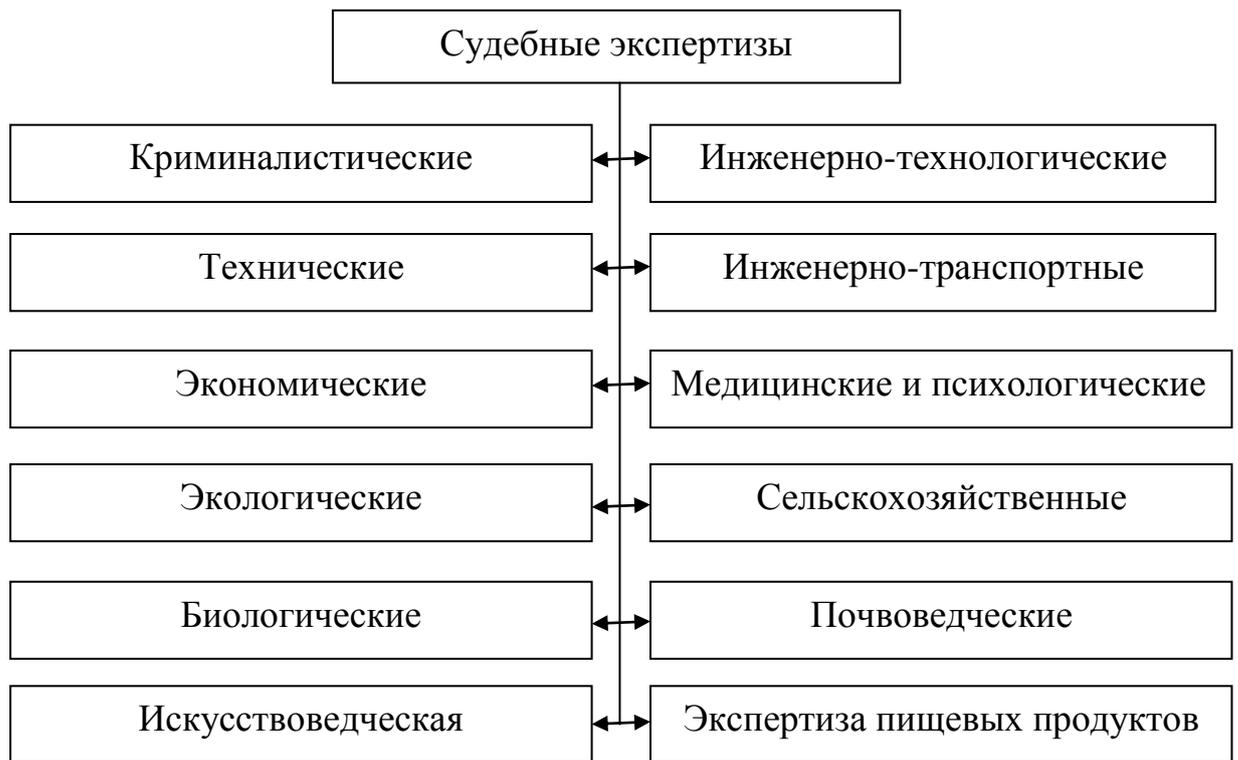


Рис. 1.1.2. Классификация судебных экспертиз по классам

Полагаем, что изложенные выше классификации в научном аспекте не могут считаться окончательными и полностью завершенными, особенно с учетом различия по родам и видам, и должны совершенствоваться. Проблемы классификации существуют и при изучении экономического класса экс-

пертиз. Ранее выделяли такие роды судебной экономической экспертизы, как:

- 1) бухгалтерские;
- 2) финансово-кредитные;
- 3) экономики труда;
- 4) планово-экономические;
- 5) финансово-экономические;
- 6) экономико-статистические [50, с. 34].

Данная классификация в экономической экспертизе сложилась в СССР к 1987 г. и была обусловлена действовавшей политико-экономической системой. Этот период характеризуется началом осуществления экономической реформы, когда экономические преступления являлись совокупностью корыстных посягательств на социалистическую собственность.

В результате трансформации экономической системы и восстановления института частной собственности изменилось и законодательство в сфере экономики, в связи с чем отдельные роды экономической экспертизы, такие как экономики труда, планово-экономическая и экономико-статистическая, в современных условиях потеряли свою практическую значимость

С середины 90-х годов прошлого века в литературе появляется новый род судебных экспертиз – компьютерно-техническая экспертиза, которую некоторые авторы называют экспертизой информационных технологий [98, с. 18-19].

Анализ источников научного и учебно-методического характера, а также практических ситуаций при назначении и проведении экономических экспертиз обосновывает необходимость дифференциации экономических исследований. При назначении экспертизы по делам о преступлениях в сфере экономики возникают определенные затруднения в выборе рода экспертизы – финансово-экономической, бухгалтерской, налоговой и др. Данные вопросы нельзя решить при помощи упрощенного подхода к дифференциации экспертиз и определению понятия судебных экспертиз экономического класса.

По нашему мнению, необходимо классифицировать экономические экспертизы по различным отраслям специальных экономических знаний и с учетом потребностей правоохранительной практики.

Таким образом, выделились три рода судебных экспертиз экономического класса:

- 1) бухгалтерские;
- 2) финансово-аналитические;
- 3) налоговые [60, с. 40].

В связи с интенсивным развитием финансово-кредитной системы в нашей стране и увеличением количества противоправных действий в этой сфере в данной классификации необходимо выделить четвертый род судебных экспертиз, а именно финансово-кредитные экспертизы, ставшие актуальными в современных условиях.

Исходя из структуры Управления судебно-экономических экспертиз Экспертно-криминалистического центра (УСЭЭ ЭКЦ) МВД России, в экспертной практике органов внутренних дел также принята градация по четырем родам судебных экономических экспертиз:

- 1) бухгалтерские экспертизы;
- 2) финансово-аналитические экспертизы;
- 3) налоговые экспертизы;
- 4) финансово-кредитные экспертизы [185].

По данным УСЭЭ ЭКЦ МВД России, экспертами-экономистами этого управления от общего количества экономического класса судебных экспертиз было проведено: бухгалтерских – 74%, налоговых – 21,5%, финансово-аналитических и финансово-кредитных – 4,5% [152].

Подобная классификация используется и в коммерческих структурах, занятых в сфере финансового контроля. Например, одна из коммерческих фирм предлагает свои услуги на платной основе по проведению экономических экспертиз по следующим направлениям:

- бухгалтерская экспертиза;

- налоговая экспертиза;
- финансово-аналитическая экспертиза;
- финансово-экономическая экспертиза;
- финансово-кредитная экспертиза [183].

При этом в области бухгалтерской экспертизы этой коммерческой структурой предлагается исследовать вопросы бухгалтерского учета и данных бухгалтерской (финансовой) отчетности деятельности организаций, при решении которых появляется возможность выявить различные правонарушения и злоупотребления.

Экономические субъекты могут являться инициаторами экономических исследований, когда необходимо объективное мнение экспертов о правильности и точности отражения в учете тех или иных фактов хозяйственной жизни. В рамках предлагаемых исследований экспертам предстоит решение следующих задач:

- 1) проверка правильности организации бухгалтерского учета;
- 2) оценка законности отражения в бухгалтерском учете заключенных и совершенных экономическим субъектом сделок гражданско-правового характера;
- 3) определение порядка принятия к учету, начисления амортизации и списания основных средств;
- 4) проверка своевременности и правильности проведения инвентаризации и т.д.

Для решения вопросов в области налогообложения экономических субъектов предлагается использовать данные налоговой экспертизы, которая позволяет выявить правонарушения, исследуя данные налогового и бухгалтерского учета.

При предложении проведения экспертиз с использованием знаний сотрудников, специализирующихся на оценке состояния финансовой деятельности, анализе финансовых показателей выделяется отдельный род экспертиз, а именно – финансово-аналитическая экспертиза.

Такой анализ, проводимый на основании данных бухгалтерского учета организации, предполагает, с точки зрения экспертной фирмы, объективную оценку состояния финансовой деятельности экономического субъекта как в текущем периоде, так и в перспективе, при условии корректировки отдельных операций, фактов хозяйственной жизни предприятия.

Данную экспертизу упомянутая организация предлагает проводить в следующих случаях:

- 1) банкротство предприятия с признаками преднамеренного и фиктивного банкротства;
- 2) осуществление процедуры банкротства;
- 3) злоупотребление должностными лицами на стадии банкротства своими полномочиями, а также причинение ими убытков организации, в том числе и путем хищения имущества.

Для исследования вопросов в сфере осуществления финансово-экономических процессов ими же рекомендуется проводить финансово-экономическую экспертизу, в ходе которой экспертам предстоит решение следующих задач:

- 1) выявление экономической сущности осуществленных экономическим субъектом операций;
- 2) определение суммы денежных средств, перечисленных организацией для исполнения обязательств по договору;
- 3) выявление количества материальных ценностей, находящихся на хранении у предприятия;
- 4) анализ показателей финансово-экономической деятельности предприятия за определенный период;
- 5) определение показателей долевого участия акционеров и сумм распределяемой прибыли предприятия.

Финансово-кредитную экспертизу предусматривается осуществлять с применением специальных знаний в области кредитования, анализа денеж-

ного оборота, деятельности банковских организаций, кредитоспособности заемщиков.

Исследование предлагается проводить на основании данных бухгалтерского учета кредитных организаций и других сведений о деятельности банковских учреждений, экспертам предлагается решение следующих вопросов:

- 1) оценить кредитоспособность заемщиков на определенную дату по методике кредитной организации;
- 2) определить сумму аннуитетного платежа по кредиту;
- 3) проверить правильность начисления пеней, штрафов, процентов и т.д. по кредитному договору;
- 4) выявить направления использования денежных средств, полученных организацией по кредитному договору;
- 5) проверить выполнение условий кредитного договора сторонами по состоянию на определенную дату [181].

Подобные предложения о проведении экономических экспертиз на платной основе на рынке «независимых» финансово-контрольных действий не единичны, и «набор» оказываемых услуг варьируется незначительно. При описании предлагаемых коммерческих экспертных работ допускаются отдельные неточности методического характера, одни и те же задачи могут быть отнесены к различным родам экономических экспертиз. Так, анализ показателей финансовой деятельности относится как к финансово-аналитической, так и к финансово-экономической экспертизе; в процессе осуществления финансово-экономической экспертизы предлагается рассматривать вопросы, относящиеся к компетенции бухгалтерской экспертизы, и т.п.

Также не совсем понятно, исходя из приведенных нами направлений деятельности правоохранительных структур в сфере противодействия правонарушением и злоупотреблениям экономического характера, выделение в самостоятельный род финансово-экономической экспертизы.

По нашему мнению, рассмотренные выше предложения по оказанию платных услуг на рынке финансово-контрольной и аналитической деятельности являются не чем иным, как видом аудиторских услуг. Как правило, предприниматели, предлагающие услуги по проведению экономических экспертиз на коммерческой основе, избегают регистрации своих фирм в качестве аудиторских, что исключает необходимость проведения аттестации и получения соответствующей лицензии. Таким образом, происходит подмена в коммерческих целях понятий экономическая экспертиза и аудиторская проверка.

Мы разделяем точку зрения С.А. Звягина, который считает, что экспертные действия в отношении финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов вне процессуальной формы просто невозможны в силу того, что такие действия могут иметь место только на основании соответствующих постановлений и решений правоохранительных или судебных органов [60, с. 41].

На основе проведенного анализа потребностей судебной и следственной практики по расследованию и судебному рассмотрению экономических правонарушений и преступлений и в соответствии со структурой потребностей, сложившихся в экономической науке под воздействием правоохранительной системы, а также экономических знаний, необходимых в деятельности ОВД, нами предлагается разделение класса экономических экспертиз по следующим родам:

- судебно-бухгалтерская, с помощью которой исследуются данные бухгалтерского учета и отчетности, ставшие объектом расследования правоохранительными или судебными органами, для установления истины и выдачи экспертом-бухгалтером экспертного заключения, предполагающая решение таких задач, как:

1) выявление в учетных документах и бухгалтерских записях наличия или отсутствия искаженных данных;

2) диагностирование некоторых показателей деятельности предприятия на основании данных бухгалтерского учета;

3) корреляция данных первичных документов с учетными регистрами и данными отчетности;

4) соотношение данных бухгалтерского учета с черновыми записями и внеучетными документами и т.д.;

- судебная финансово-аналитическая, отвечающая на вопросы, касающиеся исполнения обязательств по вкладным, долговым и договорным операциям, получения дивидендов, исследования финансово-экономического состояния, анализа экономических показателей и т.д.;

- судебно-налоговая, которая исследует правонарушения и преступления в области налогового законодательства. Она является отдельным направлением использования специальных знаний о налогах и сборах в различных практических ситуациях, связанных с применением положений Налогового кодекса РФ.

В данном исследовании экспертам предстоит решение следующих задач:

1) определить сумму налогов, подлежащих уплате;

2) выявить налоговые обязательства, рассчитанные с учетом заданных условий;

3) определить сумму денежных средств, перечисленных в качестве налогов и поступивших в бюджет РФ;

4) определить сумму налоговых обязательств групп лиц, взаимосвязанных между собой;

- судебная финансово-кредитная, которая исследует противоправные действия в области финансово-кредитных отношений.

На основании проведенного исследования относительно родов судебных экономических экспертиз нами установлено, что в их совокупности бухгалтерская экспертиза занимает основополагающее место, так как экспертные исследования, проводимые в рамках других родов экономических экс-

пертиз, базируются чаще всего на бухгалтерских данных, полученных в процессе ревизий, проверок или экспертиз. Поэтому считаем возможным ассоциировать бухгалтерскую экспертизу с понятием судебно-бухгалтерская экспертиза.

Разработанная группировка определяется исходя из родовых признаков судебных экспертиз экономического класса (рис. 1.1.3).

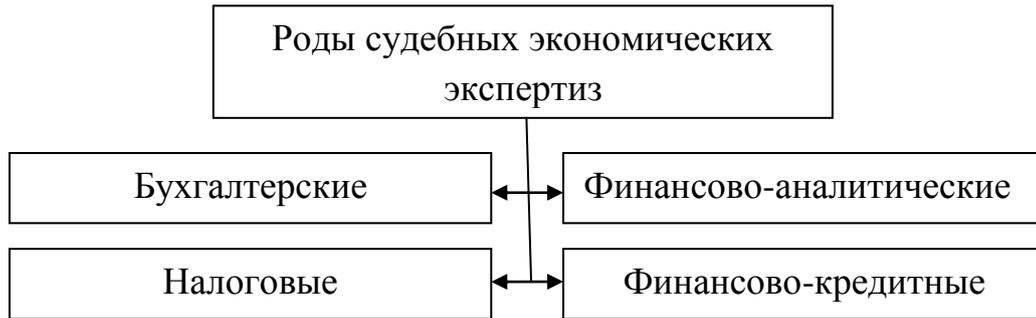


Рис. 1.1.3. Классификация родов экономического класса судебных экспертиз

Подобный подход считаем возможным применить и в отношении других родов судебно-экономического класса экспертиз, т.е. различать: судебную финансово-кредитную экспертизу, судебную финансово-аналитическую, судебно-налоговую экспертизу.

В ходе исследования нами была разработана схема взаимодействия и группировки родов экспертиз экономического класса, представленная на рис. 1.1.4.

Считаем, что не существует принципиального различия между понятиями «бухгалтерская экспертиза» и «судебно-бухгалтерская экспертиза» в силу того, что экспертные действия экономического характера в отношении экономических субъектов вероятны только на основании соответствующих решений и постановлений судебных или правоохранительных органов. Проведение экономической экспертизы вне процессуальных рамок на коммерческой основе, как уже отмечалось, будет являться разновидностью аудитор



Рис.1.1.4. Схема взаимодействия и группировки родов судебных экспертиз экономического класса

ской деятельности. Действительно, если в отношении других экспертных классов (экспертизы технические, товароведческие и др.) возможно производство без решения правоохранительных органов (например, по заявлению граждан), что обуславливает отсутствие в их названии слова «судебная», экспертные исследования экономического характера могут быть осуществлены только государственными структурами при наличии определенных оснований. Получить представление о свойствах судебно-бухгалтерской экспертизы можно при анализе родовых и видовых характеристик данной экспертизы.

По нашему мнению, необходимо законодательно закрепить понятие бухгалтерской экспертизы в связи с регулярным использованием данной категории в различных сферах правоприменения.

На наш взгляд, классификация экспертиз экономического класса не может быть закреплена в законодательном порядке, т.к. подобная группировка подвержена постоянной трансформации в связи с изменениями нормативной базы, структуры противоправных действий экономического характера, теоретических основ экономических учений, компьютеризацией учетного процесса и т.д.

Следовательно, проблема изменения научных подходов к понятийному аппарату и группировке в области судебно-экономических экспертиз требует пристального и постоянного внимания со стороны ученых и практиков, что позволит своевременно реагировать на происходящие изменения, удовлетворять прикладные потребности, выделять и разрабатывать наиболее актуальные направления развития экспертных экономических исследований.

Как уже отмечалось нами ранее, отдельные виды и категории неправомерных экономических действий остаются необнаруженными из-за отсутствия и малой степени разработанности как в научной, так и в специальной учебно-методической литературе правил и методов работы с документами бухгалтерского учета – источником материально-фиксированной информации о различных аспектах хозяйственной жизни экономических субъектов.

Поэтому в настоящее время остается насущной проблема изучения понятийного аппарата в сфере экспертизы бухгалтерских документов, формирования наиболее полной классификации документальных методов бухгалтерской экспертизы.

1.2. Классификация документальных методов бухгалтерской экспертизы

В условиях постоянно меняющейся экономической и внешнеполитической обстановки наблюдается тенденция роста новых видов правонарушений и злоупотреблений в сфере экономики, что обуславливает необходимость быстрого оперативного реагирования правоохранительных органов на угрозы безопасности граждан, общества и государства в целом.

Экономическая безопасность является основой национальной безопасности и определяет перспективы социально-экономического, политического и культурного развития России. В настоящее время ее обеспечение приобретает большое значение в развитии международных экономических отношений и формировании единого экономического пространства.

В современных условиях противоправные действия в сфере экономики с применением знаний в области бухгалтерского учета совершаются различными способами. Данная категория правонарушений является труднодоказуемой, так как совершается злоумышленниками, обладающими специальными знаниями в сфере бухгалтерского учета, налогообложения и контроля, что значительно затрудняет выявление и раскрытие данных правонарушений и злоупотреблений сотрудниками правоохранительных органов. Из-за недостаточных профессиональных навыков оперативные работники не всегда могут своевременно выявить такие действия и собрать необходимые доказательства с установлением круга подозреваемых лиц. Все это свидетельствует о том, что при выявлении и расследовании противоправных дей-

ствий экономической направленности необходимо развивать документальные методы бухгалтерской экспертизы, привлекать экспертов-бухгалтеров, обладающих специальными знаниями в названных сферах профессиональной деятельности.

Многие экономические правонарушения остаются необнаруженными из-за недостаточной теоретической разработанности отдельных положений, касающихся методических особенностей работы с документами – носителями информации о противоправных действиях. В частности, сложившиеся обстоятельства как научно-методического, так и практического характера требуют введения в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы», а также разработки классификации специальных документальных методов, используемых в экспертной практике.

С точки зрения правоохранительной практики бухгалтерский документ является одним из важнейших материальных либо электронных носителей информации о способе, исполнителях, месте и времени совершения противоправных действий экономического характера, а также о размере материального ущерба, нанесенного в ходе неправомерной деятельности.

Документы бухгалтерского учета часто используются при расследовании некоторых категорий уголовных дел, выступая в качестве доказательств, в первую очередь – в части неправомерных действий в экономической сфере. Предметами экспертного исследования могут служить сведения, которые содержатся в бухгалтерских документах, что может послужить основанием для возбуждения уголовного дела. Являясь одним из важных источников доказательств прямого и косвенного характера, они помогают выявить лиц, совершивших противоправные действия, установить обстоятельства, подлежащие доказыванию. Бухгалтерские документы, приобретая статус вещественных доказательств, являются важными носителями информации о характере совершения противоправного действия; хозяйственном периоде, связанном с правонарушением; сумме, полученной в результате корыстных деяний. Эффективность работы эксперта-бухгалтера во многом зависит и от правильно-

сти выбора метода и соблюдения порядка работы с данными документами, а также их первичного и последующего анализа.

Нарушения законности нередко скрываются за визуально правильно оформленными документами. В связи с этим повышается значение экспертизы бухгалтерских документов, их предварительного исследования не только для выявления экономических противоправных действий, но и для профилактики правонарушений и злоупотреблений в финансово-хозяйственной деятельности.

В современной экономической и юридической литературе отсутствует единая классификация документальных методов в экспертном бухгалтерском исследовании.

Методы документального анализа в судебной бухгалтерии и экономико-криминалистическом анализе [60, с. 51] делятся на следующие группы:

- экспертиза отдельного взятого документа;
- экспертиза документов, которые отражают аналогичные факты хозяйственной жизни;
- исследование документов, которые отражают один или несколько фактов хозяйственной жизни, взаимосвязанных между собой.

В ходе экспертного бухгалтерского исследования можно обнаружить негативные факты экономической деятельности, которые проявляются в виде несоответствий документальных данных. Чтобы выявить видовые документальные несоответствия, используют конкретизирующие приемы анализа данных, а также отдельные методы, помогающие выявлять экономические правонарушения. Определения и группировки методов работы с документами, имеющиеся в современных изданиях и публикациях, не в полной мере охватывают разнообразие существующих противоправных действий в сфере экономики.

Необходимость введения в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы» определяется следующими причинами:

- совершенствование способов сокрытия противоправных действий

экономического характера в системе бухгалтерской документации;

- отсутствие единого научного подхода к формулированию определения понятие «документальные методы»;

- наличие современных тенденций разделения методов исследования документов, используемых в ревизионной практике, аудите, налоговом контроле;

- расширение сфер практического применения документальных методов финансового контроля.

В связи с тем, что понятие документальных методов используется во всех направлениях финансового контроля и в различных интерпретациях (документальные приемы, документальные методические приемы, методы документальной проверки и т.д.), мы посчитали возможным провести сравнительный анализ таких определений, результаты которого отражены в таблице 1.2.1.

Таблица 1.2.1

Определения понятия «документальный метод» и его интерпретаций

Автор, источник, определение	Основополагающий признак определения
1	2
Белуха Н.Т. [39, с. 75]. «Документальные методические приемы – в процессе контроля хозяйственных операций проверяют достоверность, законность и хозяйственную необходимость их на основе документов, в которых они нашли отражение».	Проверка достоверности, законности и хозяйственной необходимости фактов хозяйственной жизни.
Дубоносов Е.С. [53, с. 63]. «Методы документальной проверки – помогают проверяющим лицам выявить финансовые нарушения и признаки противоправных деяний путем изучения документального оформления одной или нескольких хозяйственных операций».	Выявляют финансовые нарушения и признаки противоправных деяний.
Леханова Е.С. [146, с. 235]. «Методы исследования документов – способы теоретического исследования или практического выполнения чего-либо».	Способы теоретического исследования или практического выполнения.
Романов В.В. [90]. «Методы исследования документальных данных – способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте в целях обнаружения несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей».	Способы изучения явлений учетного процесса для получения информации.

1	2
Росинская Е.Р. [92, с. 168]. «Документальные методы (проверка документов) заключаются в том, что эксперт-бухгалтер должен убедиться в достоверности и доброкачественности определенного документа. Для этого контролируются определенные записи в бухучете и первичном документе, которые подтверждают реальность и целесообразность выполнения операции, например проверка документов по формальным признакам (соответствие унифицированной форме, наличие необходимых реквизитов) и по существу отраженных операций (их целесообразность и законность)».	Проверка документов с целью подтверждения реальности и целесообразности выполнения операции.
Колоткин М.Н. [68, с. 16]. «Документальный метод предполагает использование информации, зарегистрированной как-либо «видимым образом» – на бумаге, на магнитной ленте, киноплёнке и т.д.»	Использование зарегистрированной информации.
Чаадаев С.Г. [174]. «Документальные приемы – это исследование учетных документов, различные экспертизы этих документов, проверка нормативной правовой базы их составления и т.д. Применяют названные методические приемы при условии, что возник ущерб от хозяйственных операций, которые отображены в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, а также стали объектами расследования правоохранительными органами».	Исследование и экспертиза учетных документов, проверка их нормативной правовой базы.
Шубочкина Е.В. [178, с. 317]. «Методы документального исследования – способы изучения действий в учетном процессе, направленные на получение информации об объекте исследования в целях выявления несоответствий в документах и последующего документирования найденных несоответствий».	Способ изучения действий в учетном процессе для выявления несоответствий и их документирования.

Подвергнув критическому анализу представленные определения, можно сформулировать следующие выводы:

1) приведенные определения не учитывают специфику того или иного вида финансового контроля (бухгалтерская экспертиза, документальная ревизия, аудиторская или налоговая проверка);

2) среди авторов нет единодушного мнения относительно формулирования понятия исследуемой категории (прием, метод, способ и т.д.);

- 3) отдельные определения направлены только на исследование несоответствий и нарушений, что не всегда уместно в экспертной деятельности;
- 4) представленные определения не в полной мере отвечают потребностям бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, при введении в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы» прежде всего, на наш взгляд, следует определиться в названии рассматриваемой категории (метод, способ, прием). Учитывая сложившуюся практику производства экспертиз в правоохранительной системе, где законодательно закреплено, что «в заключении эксперта указываются ... содержание и результаты исследований с указанием примененных методик» (ст. 204.1 УПК РФ) [20], можно констатировать, что выводы эксперта-бухгалтера, как и любого другого эксперта, базируются на основании примененных экспертных методик.

В соответствии с толковым словарем С.И. Ожегова, «методика – наука о методах преподавания, совокупность методов» [81, с. 309]. Следовательно, наиболее приемлемым понятием для рассматриваемой категории является «метод». Безусловно, разработанные нами в процессе исследования методики экспертизы различных видов документов основаны на использовании в том числе рассматриваемых документальных методов.

В свою очередь методом признается «способ теоретического исследования или практического осуществления чего-нибудь» [81, с. 309]. В связи с вышеизложенным считаем целесообразным и своевременным введение в научный оборот понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы».

Учитывая результаты проведенного анализа используемых в научной и учебно-методической литературе приемов и способов работы с документами при проведении контрольных и экспертных действий, а также с учетом задач, стоящих перед экспертом-бухгалтером, предлагаем следующее определение понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы» – это способ профессионального экспертного исследования документальных источников

бухгалтерской информации с целью формулирования выводов по поставленным уполномоченными органами вопросам и выдачи экспертного заключения.

Правильная группировка методов работы с бухгалтерскими документами по качественным признакам помогает наиболее полно и объективно выявлять и доказывать факты нарушения законности экономической направленности. Проведенный анализ позволил разграничить существующие документальные методы и сформировать авторскую группировку документальных методов бухгалтерской экспертизы по пяти блокам. Проведенная классификация основана на изучении ранее осуществленных С.А. Звягиным [60, с. 131] исследований, который выделил четыре группы методов. В процессе исследования мы посчитали необходимым переработать названную группировку и дополнить ее пятым блоком контрольных методов бухгалтерской экспертизы с учетом используемых в настоящее время на практике документальных методов. Схема классификации документальных методов бухгалтерской экспертизы по пяти блокам представлена на рис. 1.2.1.



Рис. 1.2.1. Классификация документальных методов бухгалтерской экспертизы по пяти блокам

В блоке *диагностирующих* методов можно выделить следующие: исследование соответствия совершенных операций действующим требованиям; формальная проверка; изучение документов на предмет подлинности с ана-

лизом их реквизитов и содержания; исследование выполнения правил оформления документов и их составления (рис. 1.2.2).



Рис. 1.2.2. Классификация диагностирующих документальных методов бухгалтерской экспертизы

При применении метода исследования соответствия совершенных операций действующим требованиям анализируются по документам совершенные экономическим субъектом факты хозяйственной жизни на предмет их законности, целесообразности и экономической эффективности.

Метод формальной проверки документов применяется с осуществлением двух последовательных этапов:

1) на начальном этапе исследования документа тщательно изучаются форма и реквизиты документа, а также возможные причины выявленных нарушений и определяется их взаимосвязь с противоправными действиями;

2) на следующем этапе формальной проверки выявляют круг должностных лиц, допустивших отклонения в оформлении документа.

Метод изучения документов на предмет подлинности с анализом их реквизитов и содержания чаще всего используется при проведении комплексных криминалистических и бухгалтерских экспертиз. В таких случаях тщательному анализу подвергаются особенности выполнения отдельных

реквизитов документов (подписи, печать и др.), а также специфика их составления.

Нарушение правил оформления и составления документов может быть связано с подлогом. В таких случаях необходимо исследование с использованием специального инструментария, при помощи которого можно по ряду признаков выявить факты подлога, сопоставляя исследуемый документ с другими (аналогичными) или копиями.

Общей чертой блока диагностирующих методов является их поисковая значимость при выполнении контрольных действий, проверок, экспертиз. С их помощью можно выявить сомнительные документы, подвергаемые в последующем более всесторонней проверке и анализу.

Второй блок предлагается обозначить как *конкретизирующие* методы. К ним можно отнести следующие: встречная проверка документов; сравнение документов, отражающих взаимосвязанные факты хозяйственной жизни; выявление объективной возможности совершения хозяйственного факта; сравнение первичных и внеучетных документов; сопоставление оправдательных документов с распорядительными (рис. 1.2.3).



Рис. 1.2.3. Классификация конкретизирующих документальных методов бухгалтерской экспертизы

С помощью встречной проверки можно выявить злоупотребления, скрываемые путем исправления отдельных экземпляров документов, а также составления бестоварных документов. Необходимо избегать упрощенного толкования при применении документальных методов экспертного исследования, которое в отдельных экспертных ситуациях допускается в связи с отсутствием единого подхода к пониманию сущности тех или иных контрольных действий. Например, подобная ситуация сложилась в отношении метода встречной проверки.

Так, одни авторы под встречной проверкой понимают сопоставление двух экземпляров одного и того же документа в различных организациях, а также в разных подразделениях одного предприятия [118, с. 181] или проверку только корреспондирующих счетов [100, с. 106]. По нашему мнению, приведенное толкование встречной проверки звучит несколько односторонне. Использование данного метода по схеме «сопоставление двух экземпляров одного и того же документа (корреспондирующих счетов)» не дает возможности произвести исследование всех аспектов совершенных противоправных действий в полном объеме и не всегда отвечает тем задачам, которые были поставлены перед бухгалтерской экспертизой органами внутренних дел.

При проведении встречной проверки необходимо охватить все документы, которые отражают одну и ту же или взаимосвязанные операции, затрагивая разнообразные объекты хозяйственной жизни или различные структурные подразделения экономического субъекта.

Отдельные авторы не делают различий между исследованием нескольких экземпляров одного и того же документа и исследованием двух разных документов, которые характеризуют один факт хозяйственной жизни. Для них встречная проверка заключается в сопоставлении двух экземпляров одного и того же документа или двух различных документов, связанных между собой единством операции [91, с. 25].

На наш взгляд, под встречной проверкой следует понимать сопоставление первичных документов, корреспондирующих счетов, учетных реги-

сторов, характеризующих факты хозяйственной жизни исследуемого экономического субъекта, включая его взаимоотношения с контрагентами.

При применении других методов рассматриваемого блока сопоставляются различные (в том числе и небухгалтерские) документы, учетные данные, которые тем или иным способом отражают проверяемый хозяйственный факт в рамках одного экономического субъекта и во взаимосвязи с контрагентами (например, сопоставление оплаченных счетов с договорами, актами приемки выполненных работ и т.д.). В случае выявления несоответствий необходимо проверить, не связаны ли они с правонарушениями.

В блоке *аналитических* методов присутствуют следующие: сравнение локальных документальных данных о планируемых и выполненных работах; анализ различных групп бухгалтерских документов; восстановление данных бухгалтерского учета, в т.ч. количественного и суммового учета; анализ актов ревизий и проверок; анализ и исследование других документов дела (рис. 1.2.4).



Рис. 1.2.4. Классификация аналитических документальных методов бухгалтерской экспертизы

Сравнение документов, в которых отражается информация о выполненных и запланированных работах, применяется, как правило, при исследо-

вании документальных данных, отражающих объемы, стоимость, сроки и качество выполненных работ или оказанных услуг. Данные о предстоящих работах (объем, стоимость и др.), которые указаны в трудовых соглашениях, договорах подряда, сметах, сопоставляются с документами, отражающими фактическое производство работ (оказание услуг). Если имеются расхождения, то это может свидетельствовать о занижениях объемов работ (услуг) или о приписках.

При сопоставлении и анализе различных групп бухгалтерских документов можно обнаружить несоответствие совершенных хозяйственных фактов документальным данным.

С помощью воспроизведения хозяйственного факта по установленной форме можно восстановить суммовой и количественный учет. Необходимость в восстановлении бухгалтерского учета возникают при раскрытии таких противоправных действий, как уклонение от уплаты налогов, хищение чужого имущества путем присвоения или растраты, мошенничество и др.

Анализ актов документальных ревизий и налоговых проверок, аудиторских заключений, а также других документов, приобщенных к делу, позволяет эксперту-бухгалтеру и уполномоченным органам получить полное представление о совершенных противоправных экономических действиях и на качественном уровне сформировать доказательственную базу по ним.

Четвертый блок методов, названных *систематизирующими*, включает: хронологическое исследование документов; группировку и систематизацию результатов исследования документов; систематизацию и анализ документов по движению активов; сопоставление документов, отражающих однотипные факты хозяйственной жизни; метод экспертной выборки (рис. 1.2.5).

Хронологическое исследование – это изучение документов во времени, применяемое при наличии оперативных данных о фактах противоправных действий с денежными средствами или имуществом, когда не установлены несоответствия по результатам проведенной инвентаризации. С помощью хронологической проверки можно обнаружить факт вывоза с территории

экономического субъекта неучтенной продукции, излишков сырья и материалов, образованных в результате манипуляций на стадии производственного процесса.

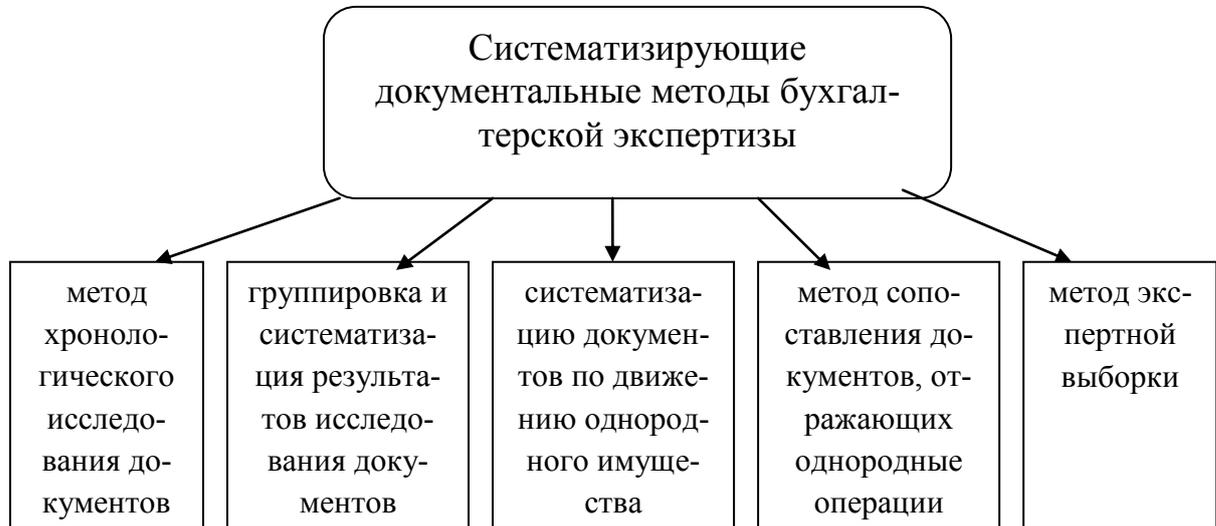


Рис. 1.2.5. Классификация систематизирующих документальных методов бухгалтерской экспертизы

Группировка и систематизация результатов исследования документов используется чаще всего на стадии формулирования выводов эксперта-бухгалтера, когда возникает необходимость объединить и изучить полученные результаты исследования документальных источников информации.

Для обнаружения противоправных действий определенного характера используются методы систематизации и анализа документов, которые отражают движение активов.

При сравнении групп документов, которые отражают однотипные операции, выявляются факты правонарушений и преступлений экономической направленности путем углубленного изучения взаимосвязей некоторых операций с различными временными отрезками.

Метод экспертной выборки рассмотрен нами подробно в другом разделе работы.

В состав завершающего блока документальных методов (контрольных)

предлагается включить следующие: нормативная проверка; арифметическая проверка; логическая и аналитическая проверка документальных данных; контрольное сопоставление остатков по счетам и видам активов (рис. 1.2.6).

При использовании метода нормативной проверки изучается содержание отраженных в документах фактов хозяйственной жизни в соответствии с действующими инструкциями, нормами и правилами (например, определяется правильность указанных в документах сведений о расходе сырья и материалов, цен, расценок, соблюдения прочих нормативов).



Рис. 1.2.6. Классификация контрольных документальных методов бухгалтерской экспертизы

Метод арифметической проверки представляет собой контроль за правильностью расчетов, сделанных при составлении бухгалтерского документа. С помощью арифметической проверки можно обнаружить присвоение денежных сумм, а также материальных ценностей за счет изменения итогов и таксировок в бухгалтерских документах.

При возникновении необходимости в группировке однородных нарушений с применением логических схем их совершения по данным первичных документов в ходе бухгалтерской экспертизы целесообразно применять логическую и аналитическую проверку. В подобных случаях эксперту-бухгалтеру, использующему метод логического исследования, рекомендуется

составлять ведомости необоснованно выплаченных депонированных сумм, реестры бестоварных документов, списки ранее уволенных работников и т.п.

Аналитическую проверку как документальный метод бухгалтерской экспертизы эффективнее всего использовать при анализе отдельных характеристик материальных ценностей, указанных в первичных документах (единицы измерения, цены, наименования и др.).

Контрольное сопоставление остатков по счетам синтетического и аналитического учета, видам материальных ценностей является наиболее эффективным методом при выявлении правонарушений на предприятиях торговли. По результатам контрольного сопоставления экспертом-бухгалтером может быть сформулирован вывод о наличии неучтенных товарно-материальных ценностей (даже если это не подтверждено другими данными). Если при сравнении с документальными данными фактические остатки товарно-материальных ценностей превышают «книжные», то имущество признается неучтенным независимо от других факторов, влияющих на результаты контрольного сопоставления.

Рассмотренные выше документальные методы, применяемые в экспертном бухгалтерском исследовании, на практике, как правило, дополняются результатами других видов экспертиз, методическими приемами фактической проверки, такими как экспертная оценка, инвентаризация, контрольный обмер и др.

Проведенный анализ и систематизация документальных методов позволили сформулировать вывод о том, что использование в ходе производства бухгалтерской экспертизы всего комплекса разнообразных методов исследования документов во взаимосвязи с результатами других видов экспертиз дает возможность получить достоверные результаты, осуществить обоснованное формулирование выводов, сформировать доказательственную базу по совершенным противоправным действиям в полном объеме и на качественном уровне, провести полное документирование допущенных правонарушений и злоупотреблений, подготовить и обосновать профилактические меро-

приятия по делам экономической направленности.

С эффективным использованием дифференцированных документальных методов в бухгалтерской экспертизе становится реальным обоснованное выявление способа совершения противоправных действий экономической направленности, должностных лиц, причастных к нему, определение сумм материального ущерба, нанесенного государству, юридическим и физическим лицам. Использование документальных методов направлено на исследование документальных источников информации, ставших объектом бухгалтерской экспертизы. Данное направление экспертной работы также требует научного рассмотрения с различных позиций.

1.3. Документальные источники информации бухгалтерской экспертизы

Бухгалтерский документ является материальным фиксатором совершения фактов хозяйственной жизни. Однако в аспекте потребностей юридической практики и бухгалтерской экспертизы остается неясным вопрос, что следует понимать под бухгалтерским документом с точки зрения его использования в практической деятельности контролирующих или правоохранительных органов с позиций исследования фактов хозяйственной жизни.

В настоящее время единого подхода в научной и учебно-методической литературе к понятию бухгалтерского документа не существует. Этимологически слово «документ» связано с лат. *documentum* – доказательство.

В понятие «документ» многие ученые вкладывают различное значение, что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 1.3.1.

Определение понятия «документ»

Автор, источник, определение	Основополагающий признак определения понятия «документ»
1	2
Большая Советская энциклопедия [115]: «Документ это материальный объект, содержащий информацию в зафиксированном виде и специально предназначенный для её передачи во времени и пространстве».	Документ как материальный объект
Новая экономическая энциклопедия [79, с. 125: «Документ» – любой материальный объект с информацией, закрепленной определенным образом для передачи ее во времени и пространстве.	
Экономический словарь [114, с. 194] содержит следующее определение понятия «бухгалтерский документ» – это письменное свидетельство факта совершения хозяйственной операции или права на ее совершение.	Документ как письменное свидетельство
Бухгалтерский словарь [75, с. 311], «бухгалтерский документ» – это письменное свидетельство (доказательство) факта совершения хозяйственной операции или права на ее совершение.	
Еремин С.Г. [55, с. 16] под бухгалтерским документом понимает письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций или дает право на их совершение.	
Алибеков Ш.И. [30] под документом в бухгалтерском учете понимает письменное свидетельство о фактическом совершении или о праве на совершение хозяйственной операции	
Булгакова С.В., Сапожникова Н.Г. [43, с. 77] под бухгалтерским документом понимают основу для отражения в учете любой хозяйственной операции	

На основании критической оценки различных авторских определений понятия «бухгалтерский документ» можно сделать вывод, что ученые не рассматривают документ в качестве доказательств совершения противоправных действий.

С учетом нынешних обстоятельств, связанных с реформированием бухгалтерского учета, переходом на международные стандарты финансовой отчетности, а также исходя из потребностей бухгалтерской экспертизы, возникает необходимость формулирования нового определения понятия «бухгалтерский документ». Поэтому, по нашему мнению, под бухгалтерским документом с точки зрения бухгалтерской экспертизы следует понимать доказательство осуществления отражения факта хозяйственной жизни или права на его осуществление, составленное на бумажном или электронном носителе, подтверждающее или опровергающее противоправные действия в системе бухгалтерского учета.

Как все носители какой-либо информации, бухгалтерские документы подлежат включению в Единую систему классификации и кодирования (ЕСКК). Код служит средством идентификации, заменяя название объекта, и необходим для упрощения обработки учетной информации в первичных документах. Классификации имеют силу стандарта, поэтому обязательны для всех экономических субъектов. В организациях в процессе осуществления финансово-хозяйственной деятельности совершаются разнообразные операции. С этим и связано многообразие бухгалтерских документов, которые необходимо классифицировать по ряду признаков.

Классификация (от лат. *classik* – разряд, группа) относится к методам познания, без которых невозможно исследовать существующее многообразие бухгалтерских документов и систематизировать их, а также установить сходства и различия между документами, выделить признаки градации. Вместе с тем правильно разработанная и составленная комплексная классификация документов отражает закономерности развития форм документов, показывает взаимосвязи между ними, позволяет ориентироваться в существующем многообразии, а также является основой для последующего упорядочения и систематизации. Подобная классификация имеет важное значение для теории бухгалтерского учета и практики производства экспертиз в системе бухгалтерского учета.

Однако необходимо четко разграничивать понятия «классификация» и «классифицирование». Для упорядочения процесса группировки бухгалтерских документов и его результата предлагается использовать в качестве терминов и «классификацию», и «классифицирование».

Также следует иметь в виду, что классифицирование бухгалтерских документов – это, прежде всего, процесс их упорядочения и группировки по классам с целью формирования классификационной схемы. В то же время под классификацией следует понимать структуру согласований между бухгалтерскими документами, отражающую существующие взаимосвязи и позволяющую ориентироваться в имеющемся многообразии.

В экономической научной и методической литературе существует немало классификаций бухгалтерских документов с различными подходами (С.Г. Еремин, Н.В. Баширова) [55, с. 96]. Например, С.П. Голубятников [50, с.14] считает, что для практики раскрытия и предупреждения преступлений имеет смысл классифицировать бухгалтерские документы по таким основаниям, как назначение, возникновение, объем содержания, способ и порядок составления. Поэтому по результатам проведенного исследования мы предлагаем осуществить классификацию бухгалтерских документов с позиции именно бухгалтерской экспертизы, которая вынуждена охватывать весь перечень существующих документов бухгалтерского учета и имеющиеся подходы в их группировке не только с точки зрения экономической науки, но и с учетом потребностей права. Подобная группировка позволит сориентировать эксперта-бухгалтера в том многообразии документации, которое сложилось на практике в настоящее время. При этом целесообразно отметить, что в бухгалтерском словаре под классификацией бухгалтерских документов понимают «группировку по определенным признакам с целью их изучения и правильного использования» [75, с. 56].

Обобщая существующие классификации, можно констатировать, что традиционно бухгалтерские документы делятся по пятнадцати признакам, а именно:

- по происхождению (служебные, личные);
- по назначению (распорядительные, оправдательные (исполнительные), учетного оформления, организационно-распорядительные, информационно-справочные, документы по кадрам, комбинированные);
- по содержанию финансово-хозяйственной операции (материальные, денежные, расчетные);
- по способу отражения операции (первичные, сводные);
- по способу охвата операции (разовые, накопительные);
- по месту составления (внутренние, внешние);
- по количеству учитываемых операций (однострочные, многострочные);
- по типу информационного движения (исходящие, входящие, внутренние);
- по степени гласности (секретные, совершенно секретные, для служебного пользования, с грифом «конфиденциально» или «лично», несекретные);
- по срокам хранения (временного хранения, длительного хранения, постоянного хранения);
- по способу составления (заполняемые ручным способом, оформленные автоматизированным способом);
- по срокам исполнения (срочные, без установления сроков исполнения (несрочные));
- по виду носителей (бумажные, электронные);
- по форме (индивидуальные, типовые);
- по признаку соблюдения правил (доброкачественные, недоброкачественные).

Вместе с тем, ориентируясь на экспертную бухгалтерскую практику и с учетом потребностей правоохранительной деятельности, мы считаем необходимым дополнить изложенную сложившуюся группировку еще двумя признаками: по отношению к доказательственной базе противоправных действий экономического характера; по наличию подлога в документах. Разработанная

и дополненная комплексная группировка схематично представлена на рис. 1.3.1.

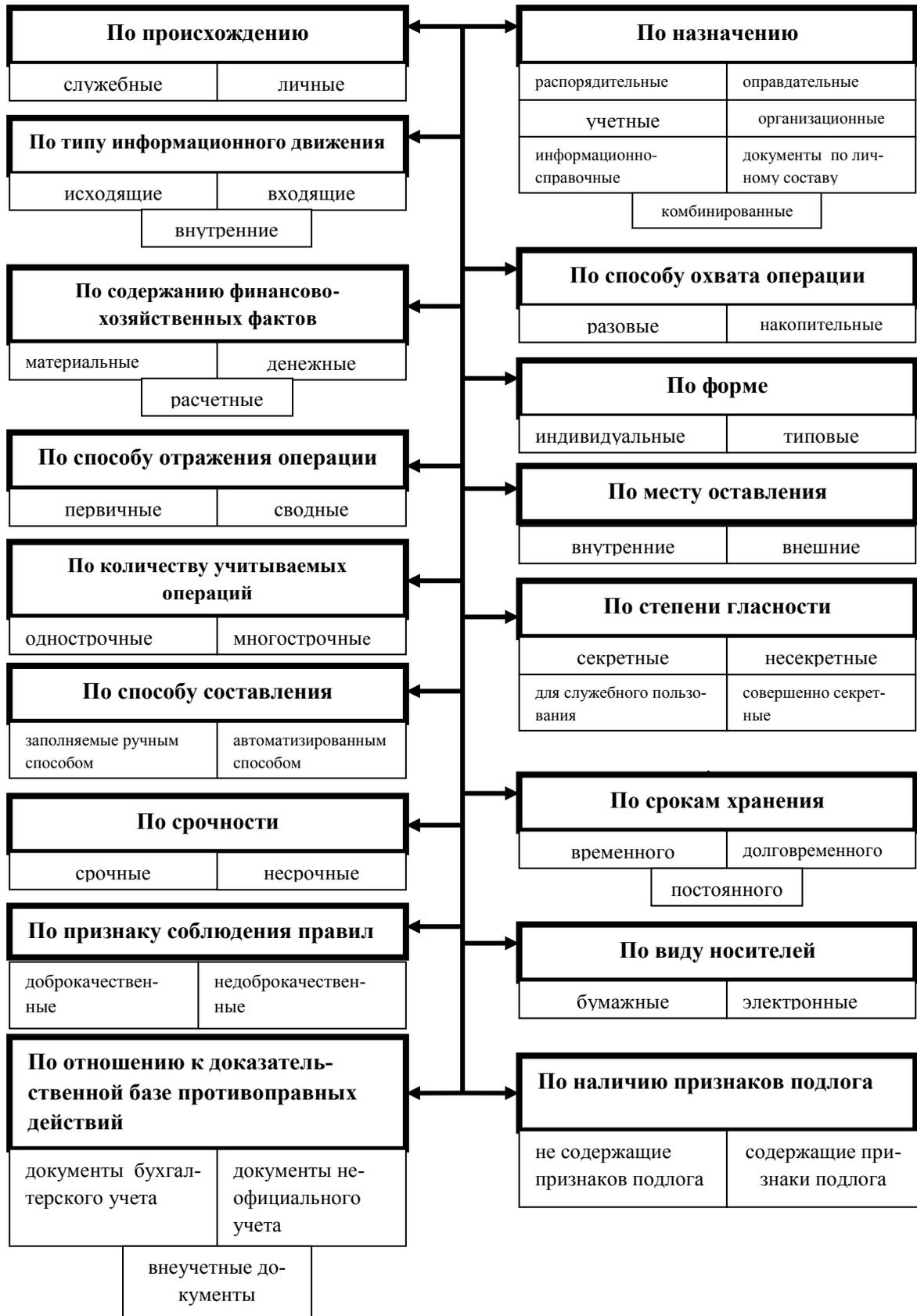


Рис. 1.3.1. Комплексная группировка бухгалтерских документов

Представленная группировка документов не является окончательной, возможна ее интерпретация и дополнение в зависимости от организационной структуры экономического субъекта, отраслевой специфики, режима функционирования и др.

По происхождению документы можно классифицировать на служебные и личные. Под служебными документами понимают документы, которые составляются от имени предприятия или учреждения и подписываются полномочными представителями.

Выделяют следующие виды служебных документов: доверенности, заявления, расписки, объяснительные записки и др.

Личные документы идентифицируют человека в обществе, содержат сведения об их владельце, служат основанием для установления многочисленных правоотношений, гарантируя каждому реализацию своих прав.

Эти документы выдаются гражданам официально уполномоченными на то учреждениями.

В зависимости от назначения документы могут быть оправдательными (исполнительными), распорядительными, документами учетного оформления, организационно-распорядительными, информационно-справочными, документами по кадрам и комбинированными.

Распорядительными являются документы, содержащие указание на совершение тех или иных фактов хозяйственной жизни. Они дают разрешение на осуществление хозяйственных действий, но не подтверждают документально их совершение (приказы, распоряжения, доверенности и др.).

Такие документы не удостоверяют выполнения фактов хозяйственных действий, в связи с чем не могут служить основанием для отражения совершенных операций в системе бухгалтерского учета и отчетности. Их подписывают должностные лица экономических субъектов, наделенные правом давать распоряжения на совершение фактов хозяйственной жизни, обозначенных в документах.

Исполнительные или оправдательные документы, подтверждающие факт совершения хозяйственной жизни, являются своего рода обоснованием осуществленных учетных записей и их последующего отражения на бухгалтерских счетах, доказывая факты выдачи, получения, а также списания и перемещения материальных и денежных средств. К таким документам относятся накладные, приходные и расходные кассовые ордера, акты на списание имущества, акты приема-передачи материальных ценностей и др.

Под документами учетного (бухгалтерского) оформления понимают документы, которые отражают процесс формирования обобщающего показателя (бухгалтерские справки, справки-расчеты, ведомости распределительные, группировочные и др.), созданные в бухгалтерии организации для подготовки учетных записей.

В организационно-распорядительных документах фиксируются решения административных, организационных и управленческих вопросов.

Большая часть документов, получаемых экономическими субъектами или направляемых от них, является документами информационно-справочного характера. Такие документы в основном отражают фактическое состояние дел в организации и текущую ситуацию на тот или иной период времени. К документам подобного рода, называемым информационно-справочными, могут быть отнесены объяснительные и докладные записки, различные справки, письма, обзоры, корреспонденция и др. Они не являются обязательными для исполнения и имеют вспомогательное значение относительно организационно-распорядительных документов. Информация, имеющаяся в этих документах, принимается к сведению и не служит обязательным основанием для каких-либо действий.

К документам по кадрам относятся документы, которые составляются службой персонала организации и регламентируют отношения работодателя и сотрудников организации. К ним относят: трудовые договоры, приказы по кадрам, анкеты, резюме, характеристики с места работы, командировочные удостоверения и др.

Большинство бухгалтерских документов являются комбинированными (распорядительно-исполнительными), которые включают распоряжение на совершение операции и оформляют совершившийся факт хозяйственной жизни (авансовый отчет, расчетно-платежные ведомости, чек на получение наличных денег и др.).

Необходимо иметь в виду, что один документ может быть по способу охвата операции разовым, по способу ее отражения – первичным, по происхождению – служебным, а по назначению – оправдательным (например, требование на выдачу сырья в производство).

По содержанию фактов хозяйственной жизни бухгалтерские документы подразделяются на материальные, денежные, расчетные.

К материальным относят бухгалтерские документы, отражающие движение товарно-материальных ценностей экономического субъекта (топлива, материалов, готовой продукции, основных средств). Денежные документы оформляют факты хозяйственной жизни с денежными средствами экономического субъекта в наличной и безналичной форме (платежные поручения, чеки, аккредитивы, платежные ведомости и др.).

Значительное количество документов бухгалтерского учета в организации составляют, как правило, расчетные документы. Они отражают порядок и состояние расчетных взаимоотношений исследуемой организации с контрагентами по всем направлениям деятельности. К ним относятся счета-фактуры, авансовые отчеты, гражданско-правовые договоры, платежные поручения и др.

По способу отражения фактов хозяйственной жизни документы подразделяются на первичные и сводные. Впервые совершенный факт хозяйственной жизни фиксируется в первичных документах. Первичный (единичный) документ является носителем информации об одном факте хозяйственной жизни в момент его совершения. Такие документы используются для различных целей ведения бухгалтерского учета (накладные, кассовые ордера, наряды, таблицы и др.).

Под сводным документом понимают совокупность однородных фактов хозяйственной жизни за конкретный временной период. Он оформляется на основе первичных бухгалтерских документов. К числу сводных документов относят инвентаризационные описи, платежные ведомости, отчеты материально-ответственных лиц, группировочные ведомости и др.

По способу охвата фактов хозяйственной жизни документы делятся на разовые и накопительные. Разовый документ используется для отражения однократного факта хозяйственной жизни в момент его совершения, по окончании которого его направляют в бухгалтерию (накладные, наряды, кассовые ордера и др.). С целью фиксации совершаемых многократно в определенном промежутке времени разовых однотипных фактов хозяйственной жизни применяют накопительные документы (табели учета рабочего времени, лицевые счета и др.). Накопительные документы позволяют сократить количество документов в обороте экономического субъекта, оптимизировать сам процесс документооборота, сократить трудозатраты в бухгалтерском учете.

В зависимости от места составления документы бывают двух видов: внутренние и внешние. К числу внутренних относятся документы, оформленные в пределах экономического субъекта (различные отчеты и ведомости, кассовые документы и др.). Внешние документы поступают от других предприятий (выписки банка, накладные, счета-фактуры и др.).

По количеству учитываемых операций бухгалтерские документы делятся на два вида: однострочные и многострочные. Однострочный документ оформляет один факт хозяйственной жизни по одному действию, наименованию имущества или виду работ. Форма такого документа, как правило, не предусматривает какой-либо перечень и может содержать одну строку для записи (например, расходный кассовый ордер).

Многострочный же документ оформляет факт хозяйственной жизни, охватывающий несколько действий, видов имущества или работ. Поэтому его форма позволяет составить перечень и содержит несколько строк для за-

полнения (всевозможные ведомости, описи и т.п.). Следует иметь в виду, что один и тот же документ (например, сдаточная накладная) является по способу отражения операции первичным, по способу ее охвата – разовым, по назначению – оправдательным, а по количеству оформленных операций – однострочным или многострочным.

По характеру информационных связей бухгалтерские документы делятся на исходящие, входящие и внутренние. К исходящим относятся документы, отправляемые экономическим субъектом своим контрагентам, партнерам и государственным органам. Исходящая документация – это документы, которые несут в себе информацию, выработанную на предприятии в целях передачи ее в другие организации: письма, справки, отчеты, приказы, телеграммы, телефонограммы и т.п.

К числу входящих (внешних) относят документы, поступающие в адрес экономического субъекта от других физических и юридических лиц. К ним могут быть отнесены нормативные документы, банковская переписка, письма от контрагентов (покупателей, заказчиков, поставщиков) и др. Поступающая документация регистрируется в службах делопроизводства, после чего направляется для исполнения.

По критерию степени гласности документы делятся на два вида: несекретные (открытые) и документы, имеющие ограниченный доступ (секретные, совершенно секретные, документы для служебного пользования, с грифом «конфиденциально» или «лично»).

В зависимости от сроков хранения документы могут быть как постоянного, так и временного хранения. В свою очередь документы временного хранения делятся на два подвида – имеющие срок хранения до 10 лет, имеющие срок хранения более 10 лет.

При применении оргтехники бухгалтерские документы классифицируются в зависимости от уровня автоматизации учетного процесса на документы, составленные ручным способом, и документы, оформленные в полном или частичном виде механизированным способом.

По срочности исполнения все документы делятся на срочные и несрочные. К числу срочных могут быть отнесены документы с ограниченным сроком исполнения, который может быть установлен нормативно-правовыми актами или резолюцией руководителя. К подобным документам принадлежат правительственные документы с соответствующими грифами.

По форме составления бухгалтерские документы делятся на два вида: типовые (форма таких документов установлена нормативными актами и инструкциями) и индивидуальные, форма которых специально не регламентируется и выбирается в произвольном порядке исполнителем (бухгалтерские справки, докладные записки и т.п.).

Различные типы носителей бухгалтерской информации предусматривают градацию бухгалтерских документов на бумажные и электронные. Подобное деление имеет важное значение в практике производства бухгалтерских экспертиз, так как в отдельных случаях и ситуациях информация рассматриваемых носителей по одним и тем же документам и группировкам может не совпадать. Причина такого расхождения может объясняться как ошибкой в бухгалтерской работе, так и противоправными действиями сотрудников бухгалтерии.

По признаку соблюдения правил составления в судебной бухгалтерии и экономико-криминалистическом анализе документы делятся на доброкачественные и недоброкачественные. Доброкачественные документы отвечают таким требованиям, как: формальное требование (составление документа по установленной форме и наличие необходимых реквизитов), требование законности (отражение в документе законной по своему содержанию операции), требование действительности (отражение действительно совершенных хозяйственных операций). Те документы, которые не отвечают хотя бы одному из перечисленных требований, относят к недоброкачественным.

В дополнение к ранее разработанным группировкам нами предлагается добавить два классификационных признака. Так, по наличию признаков подлога документы целесообразно группировать на не содержащие признака

подлога и подложные документы. К подложным документам относят документы, отражающие операции, которые в действительности не совершались или в которые внесены заведомо ложные для правомочного составителя и пользователя сведения о содержании, дате, сумме хозяйственной операции. Детальный анализ категории подлога в бухгалтерском учете представлен нами в разделе 3.3.

По отношению к доказательственной базе противоправных действий экономического характера документы нами предлагается разделить на три вида:

1) документы бухгалтерского учета, предусмотренные Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ (ст. 29) [7];

2) документы неофициального учета, под которыми следует понимать документацию, не регламентированную официальными нормативными источниками и не отраженную в регистрах бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. Документы такого рода формируются вне системы финансового контроля и не имеют доказательственного значения без подтверждения их данных официальной бухгалтерской документацией. Названная категория документов рассматривается нами подробно в разделе 3.2.;

3) внеучетные документы, которые не участвуют непосредственно в учетном процессе проверяемого экономического субъекта. Основу таких документов составляют: внутренние положения экономического субъекта, лицензионно-разрешительная документация, нормативно-правовая документация, договоры гражданско-правового характера, документы по учету кадров, протоколы и др. Подробная классификация названных документов и методика экспертной работы с ними описана в разделе 3.1 диссертации.

Таким образом, приведенная классификация бухгалтерских документов по обозначенным критериям является, на наш взгляд, на сегодняшний день более полной по сравнению с другими группировками, так как помимо целей бухгалтерского учета ориентирована на потребности бухгалтерской экспер-

тизы, связанные с исследованием событий и фактов противоправного характера в хозяйственной жизни экономических субъектов. Поэтому с точки зрения бухгалтерской экспертизы важное значение имеют классификации бухгалтерских документов по качественным признакам, признакам подлога и по отношению к доказательственной базе противоправных действий, которые не всегда находят отражение в современных опубликованных разработках, посвященных проблемам группировки бухгалтерских документов.

Осуществленная градация наглядно демонстрирует, что каждый документ в составе документированной систематизированной информации об объектах учета имеет определенное индивидуальное назначение, но может быть отнесен к различным группам сформированных классификаций. Вместе с тем существует проблема экспертного исследования определенной группы бухгалтерских документов, содержащих большой массив информации, в том числе – за несколько лет (кассовые, отражающие движение материальных ценностей и др.), когда не совсем ясен вопрос, на какой период следует обратить особое внимание, что делает актуальным исследование вопроса о характере выборки бухгалтерских документов для проведения (производства) бухгалтерской экспертизы.

ГЛАВА 2. Методические особенности документального обеспечения бухгалтерской экспертизы

2.1. Выборка бухгалтерских документов при осуществлении бухгалтерской экспертизы

Произошедшие в последнее время изменения в социально-политической, экономической и правовой сферах нашего государства и на международной арене способствовали не только количественному, но и «качественному» росту преступной экономической деятельности, что также проявилось в проникновении организованной и профессиональной преступности в наиболее активных формах в различные государственные структуры, отдельные сферы социальной жизни. Такие проявления не только представляют реальную угрозу для развития страны, но и наносят значительный ущерб экономической безопасности государства.

Все это вызвало появление новых разновидностей противоправных действий экономического характера, использование злоумышленниками модифицированных способов не только совершения, но и сокрытия преступных действий с использованием самых новейших технологий и современных технических средств для достижения своих целей. Наблюдается повышенная техническая вооруженность преступников, их оснащенность и мобильность. Усложнились также экспертные задачи, которые требуют повышения эффективности, детального анализа форм организации, выявления преимуществ и недостатков экспертной деятельности. Задачей экспертной деятельности является использование эффективных методов и методик с применением информационных технологий, соответствующих современному уровню развития науки и техники, с целью выявления, раскрытия, качественного документирования, расследования, доказывания и предупреждения преступлений экономической направленности.

Экспертная деятельность вообще и судебно-экономическая в частности являются собой один из решающих факторов реализации научно-технических возможностей общества в судебном производстве по делам экономической направленности. Поэтому системный анализ и методическое обеспечение названной деятельности являются насущной задачей в сфере обеспечения экономической безопасности нашей страны, одним из путей создания нового импульса в укреплении национальной безопасности.

В различных регионах страны структура экономической преступности существенно отличается. Поэтому различается и методическое обеспечение экспертных экономических исследований, проводимых по заданию региональных правоохранительных органов. В связи с этим ученым предлагается право инициировать наиболее важные направления исследований в соответствии с потребностями экспертной практики, а также самостоятельно разрабатывать научные основы и методики выявления и доказывания противоправных действий в сфере экономики.

Большое воздействие на процесс развития организационно-методических основ судебно-экономической экспертной деятельности оказывают факторы, связанные с увеличением масштабов и уровня производственных отношений и маркетинговых задач. В нынешних условиях в связи с крупнообъемностью производства и концентрацией торговли в руках ограниченного числа собственников проблемы качественного осуществления экспертной экономической работы выходят на первый план.

Разработка современных научных методов и методик экспертного экономического исследования должна обязательно учитывать возможность их адаптации и последующего внедрения в практику деятельности правоохранительных структур. Существующие реалии, связанные с процессом методологического и методического сопровождения экспертных экономических исследований, требуют дополнительных финансовых вложений, технического обеспечения, компьютерно-программного сопровождения, подготовки квалифицированных специалистов.

С учетом экспертного обеспечения при расследовании и доказывании отдельных видов экономических преступлений (криминальные банкротства, мошенничество, легализация преступных доходов, налоговые преступления и др.) при проведении экономических экспертиз возникает необходимость применения выборки документов и показателей.

В практике проведения бухгалтерских экспертиз и методическом обеспечении экспертного бухгалтерского исследования все чаще происходят процессы заимствования и адаптации применяемых приемов и способов проверочных действий, используемых в аудите и ревизионной работе. Подобная ситуация возникла и с аудиторской выборкой, необходимость применения которой при производстве бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, обусловлена:

- расширением диапазона противоправных действий экономической направленности, при доказывании которых возникает необходимость в назначении бухгалтерской экспертизы;

- усложнением задач, стоящих перед экспертом-бухгалтером, исходя из вопросов, поставленных на решение бухгалтерской экспертизы уполномоченными органами;

- необходимостью исследования данных бухгалтерского учета и отчетности за определенные отчетные периоды;

- возникновением потребности и расширением возможностей применения элементов экономико-криминалистического анализа в экспертной практике;

- акцентированием внимания органов, уполномоченных назначать бухгалтерскую экспертизу, на повышении роли и значения поисковой работы эксперта-бухгалтера.

В связи с названными причинами возникает проблема формирования понятия выборки в качестве документального метода бухгалтерской экспертизы, методического обеспечения использования приемов и способов выборки при осуществлении экспертного бухгалтерского исследования.

При условии правильного формирования выборки можно обеспечить полноту отражения фактов хозяйственной жизни.

В настоящее время существует множество различных определений понятия «аудиторская выборка», что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 2.1.1.

Таблица 2.1.1

Определение понятия «аудиторская выборка»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения «выборка»
ПСАД № 16 [4]. Выборка – «применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности или группы однотипных операций».	Выборка как применение аудиторских процедур менее чем ко всем элементам одной статьи отчетности
Международный стандарт аудита 530 [27, с. 92] аудиторскую выборку представляет как применение аудиторских процедур менее чем к 100% значимых для аудита элементов совокупности таким образом, чтобы каждый элемент совокупности имел вероятность попасть в выборку, что предоставит аудитору достаточные основания для формирования выводов обо всей совокупности.	
Морозова Ж.А. [77, с. 54] под аудиторской выборкой понимает определенную совокупность проверенных документов аудируемого лица.	Выборка как определенная совокупность документов по результатам исследования
Майданевич П.Н. [72, с. 78-79] под выборочной проверкой рассматривает совокупность единиц по результатам исследования отдельной её части. При этом аудитор должен внимательно формировать выборку с учетом целей аудита, совокупности данных и объема выборки.	

Анализ приведенных определений и изучение статистических и фактологических материалов производства экспертных бухгалтерских исследований позволили автору обосновать недостаточность терминологической определенности категории «выборка», применяемой также в ревизионной, аудиторской, налоговой практике. Это определило необходимость введения в научный оборот понятия «экспертная выборка», понимаемая автором, как применение экспертных процедур не ко всей совокупности исследуемых до-

кументов бухгалтерского учета, внеучетных документов и документов неофициального учета при производстве бухгалтерской экспертизы.

Выборочные методы по сравнению со сплошными проверками имеют неоспоримые преимущества: оптимизация экспертной работы, сокращение временных затрат на производство экспертизы и ее трудоемкости, оперативность выполнения экспертных задач, повышение качества полученных доказательств и др.

Практическая значимость выборки заключается в обосновании и разработке современных подходов к организации и проведению данного вида исследования. Разработка методик применения выборочных приемов исследования имеет особую актуальность в связи с поэтапным реформированием бухгалтерского учета в стране и принятием 06.12.2011 г. Федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [7]. Названные обстоятельства требуют радикального пересмотра и совершенствования основ не только судебно-бухгалтерской экспертизы, но и всех направлений государственного финансового контроля в комплексе.

Формирование выборки при проведении бухгалтерской экспертизы связано с необходимостью и возможностью получения требуемой оперативно-поисковой и доказательственной информации одним из наиболее экономичных способов.

Основной причиной обращения к выборочному исследованию является объемность элементов исследования и необходимость в сборе первичной информации.

В научных работах, которые посвящены методическим проблемам производства экспертизы в системе бухгалтерского учета, зачастую поднимались проблемы, связанные с разработкой определенных направлений экспертной экономической работы (бюджетная сфера, строительство и т.п.) или каких-либо отдельных видов противоправной экономической деятельности (налоговые преступления, легализация преступных доходов, криминальные банкротства и др.).

На практике также происходит определенная специализация экспертов-экономистов. Однако нередки случаи, когда в процессе исследования одному эксперту-экономисту может быть поставлен весь комплекс вопросов, связанных с финансово-хозяйственной деятельностью экономического субъекта. В таких ситуациях эксперту в каждом конкретном случае требуется охватить и проанализировать учетные и отчетные данные исследуемой организации за определенный период времени с поправкой на меняющиеся приемы сокрытия противоправных действий. В связи с этим возникает необходимость исследования специфики учетной политики исследуемого экономического субъекта с позиций организации и применения действующей системы учета как в целом в организации, так и применительно к отдельным фактам хозяйственной жизни, ставшим объектом экспертного бухгалтерского исследования.

В подобных условиях проблема методического обеспечения экспертной бухгалтерской работы выходит на новый уровень и требует разработки специальных современных и адаптивных методов осуществления экспертных бухгалтерских исследований с помощью выборки документов или значительных по объему информации совокупностей в более короткие сроки.

Опираясь на ранее разработанные в аудите методические основы с учетом потребностей экспертной бухгалтерской деятельности и практической ситуации в деятельности экспертно-криминалистических подразделений, нами предлагаются модифицированные методы построения выборки, разработанные с учетом анализа практических материалов производства судебно-бухгалтерских экспертиз по делам экономической направленности. Подготовленные методы ориентированы на осуществление исследований по поручению правоохранительных органов и связаны с формированием доказательственной базы по экономическим преступлениям, а также адаптированы к проведению оперативно-поисковых мероприятий по данной категории противоправных действий применительно к действующей нормативно-правовой базе и современным экономическим условиям.

Предлагаемые методы построения выборки при проведении экспертизы должны быть рассчитаны на надежную возможность сбора достоверной информации и повышение эффективности проверки при производстве экспертизы.

Прежде чем перейти к методам построения выборки при проведении экспертизы, остановимся на этапах выборочной проверки. Каждый процесс проведения выборочного метода при бухгалтерской экспертизе предлагается рассматривать в составе следующих этапов:

- 1) определение целей и задач выборки в соответствии с материалами дела и поставленными на решение эксперта-бухгалтера вопросами;
- 2) конкретизация задания на производство экспертизы и анализ объектов, представленных для исследования, на предмет возможности проведения выборки;
- 3) уточнение объема выборки;
- 4) выявление критериев возможных отклонений и согласование их с органом (лицом), назначившим экспертизу;
- 5) выделение генеральной совокупности экспертной выборки;
- 6) определение метода отбора выборки;
- 7) расчет параметров (объема) выборки;
- 8) получение (построение) выборки;
- 9) выявление обнаруженных отклонений с последующим анализом;
- 10) выполнение экспертных процедур в отношении элементов выборки, отобранных в ходе исследования;
- 11) анализ результатов, полученных в процессе исследования с распространением их на генеральную совокупность;
- 12) документирование выборочной проверки;
- 13) оценка результатов и формулирование выводов по экспертной выборке;
- 14) отражение результатов экспертной выборки в заключении эксперта-бухгалтера.

Первое, с чего целесообразно начать подготовку к выборочному исследованию определенного участка учетного процесса – это определение целей и задач выборки, которые нужно решить эксперту в рамках всей экспертизы в соответствии с материалами дела и поставленными перед экспертом-бухгалтером вопросами уполномоченными органами. На поставленные задачи влияют особенности отдельных исследуемых объектов и общая цель выборки в бухгалтерской экспертизе. Как показывает практика, к таким задачам относятся работы по выявлению возможных негативных отклонений в учете, наличие фактов подлогов, нарушений и фальсификаций, которые способны оказать существенное влияние на получение экспертом-бухгалтером достоверной информации и формирование экспертного бухгалтерского заключения.

Перед началом проведения экспертной выборки целесообразно выделить критерии выявления отклонений в учетном процессе.

Качественное выделение генеральной совокупности имеет важное значение и является одной из основных задач экспертной выборки. При этом мнение эксперта должно формироваться обо всей (генеральной) совокупности в целом. Генеральная совокупность (population) – это полный комплекс документов, хозяйственных операций или показателей, которые исследуются в ходе выборки, а также путем последующего изучения выбранной совокупности для дальнейшего формирования выводов эксперта и отражения их в заключении.

Отбор элементов из генеральной совокупности осуществляется в виде вероятностного и невероятностного отбора. При применении первого вида отбора возникает вероятность выборки практически каждой единицы генеральной совокупности.

В экспертной выборке возможно применение статистических и нестатистических методов выборочных исследований. Выборочное исследование с использованием статистических методов характеризуется применением математического аппарата при расчете формальных статистических результа-

тов. Выделяют следующие особенности данного метода: при статистическом методе выборка формируется случайно из генеральной совокупности; он используется для расчетов и выражения результатов.

Для статистического метода подходит только вероятностный подход. Вероятностные методы основаны на применении случайного отбора, который дает равные шансы для отбора всем элементам генеральной совокупности. Нестатистические методы выборочной проверки предполагают контрольные действия со стороны эксперта.

Оба метода предусматривают получение выборки и оценку результатов. Получение выборки предусматривает решение вопроса о выборе единиц из совокупности. Под оценкой результатов понимаются выводы, основанные на результатах, полученных при проверке.

Статистический метод базируется на достаточно сложном математическом аппарате, что затрудняет его применение в практической деятельности. На наш взгляд, при проведении экспертного исследования наиболее приемлемым методом проведения экспертной выборки будет нестатистический метод, при котором эксперт не осуществляет количественную оценку риска. При этом выводы о результатах исследования генеральной совокупности будут основаны в большей степени на субъективном мнении эксперта.

Для нестатистической оценки более приемлемы невероятностные методы отбора, где эксперт сам решает, какую единицу генеральной совокупности выбрать. При невероятностном методе целесообразно использовать три подхода в отборе:

- беспорядочный отбор;
- блочный отбор;
- оценочные методы отбора.

Для проверки исследуемых хозяйственных фактов мы предлагаем использовать метод профессиональной оценки эксперта при отборе единиц, когда эксперт-бухгалтер целиком полагается на свой практический опыт, с учетом анализа результатов наблюдений за системой внутреннего контроля в

исследуемом экономическом субъекте. Начинается проверка с наиболее крупных в стоимостном выражении элементов, ошибки в которых могут повлечь отрицательные последствия. Также проверяются наиболее слабые места в учете, где, по мнению эксперта, может существовать вероятность обнаружения ошибок.

Необходимо уделить особое внимание проверке нетипичных операций, которые могут быть неправильно отражены в учете, а также операций, выпадающих из системы контроля, особенно при его полном отсутствии на предприятии. Также тщательной проверке подвергаются операции, аналогичные тем, в отношении которых проводится исследование, и которые послужили основанием для возбуждения дела и назначения бухгалтерской экспертизы.

После выбора метода отбора не менее важным этапом выборочного исследования является определение объема выборки. При использовании нестатистических методов на основе профессионального суждения эксперта-бухгалтера определяется объем выборки.

Нами предлагается рассчитать объем выборки по специальным таблицам и формулам, предложенным известным американским ученым и практиком Робертом Монтгомери [34].

При определении объема выборки расчетным путем из совокупностей, в которых могли содержаться правонарушения или фальсификации, эксперт рассматривает ожидаемую сумму искажения (*ОСИ*) с применением следующей формулы:

$$n = \frac{УС \cdot ФН}{ДСИ - ОСИ} \cdot \left(1 + \frac{ОСИ}{ДСИ - ОСИ} \right), \quad (1)$$

где *УС* – учетная стоимость совокупности;

ФН – фактор надежности экспертной выборки;

ДСИ – допустимая сумма искажения;

ОСИ – ожидаемая сумма искажения.

Фактор надежности экспертной выборки определяется по табл. 2.1.2.

Таблица 2.1.2

Порядок определения фактора надежности экспертной выборки

Уровень надежности (%)	80,0	90,0	95,0	97,5	99,0	99,5
Риск (%)	20,0	10, 0	5,0	2,5	1,0	0,5
Фактор надежности (ΦH)	1,61	2,31	3,0	3,69	4,61	5,30

Однако наблюдается тенденция несколько занижать объем выборки для уровней уверенности 97,5% и выше. Это может быть исправлено путем использования следующих факторов, приведенных в табл. 2.1.3.

Таблица 2.1.3

Взаимодействие уровня надежности и фактора надежности экспертной выборки

Уровень надежности (UH)	Фактор надежности (ΦH)
97,5	3,84
99,0	5,43
99,5	6,63

Практическое применение метода экспертной выборки было успешно адаптировано в деятельности отдела судебно-экономических экспертиз Экспертно-криминалистического центра ГУ МВД России по Воронежской области.

Например, при проведении бухгалтерской экспертизы по уголовному делу, возбужденному в связи с мошенническими действиями при осуществлении расчетов с поставщиками на одном из предприятий г. Воронежа, возникла необходимость в проведении выборки.

В исследуемом случае генеральная совокупность имела учетную стоимость 3150000 рублей. Эксперт на 80% был уверен в том, что выявит иска-

жения в выделенной генеральной совокупности, если они превышают сумму 50000 рублей. Ожидаемое искажение в совокупности составит 10000 рублей.

Тогда объем выборки составит:

$$n = \frac{3150000 \cdot 1,61}{50000 - 10000} \cdot \left(1 + \frac{10000}{50000 - 10000}\right) \approx 158 \text{ элементов.} \quad (2)$$

Данная формула применяется в тех случаях, когда ожидаемая ошибка меньше допустимой. На практике эксперт применяет данную формулу тогда, когда *ОСИ* не больше, чем *ДСИ/2* [180].

Существует множество способов выделения объема выборки, которые во многом идентичны рассмотренному примеру. На приведенном примере видно, что эксперт-бухгалтер может получить лишь весьма близкий к истине результат.

Исследование практических материалов производства судебно-бухгалтерских экспертиз правоохранительными органами показывает, что эксперту-бухгалтеру целесообразно не рассчитывать объем выборки специальным способом, а выделять этот объем, руководствуясь своим профессиональным опытом, с учетом влияния факторов, приведенных в табл. 2.1.4

Таблица 2.1.4

Факторы, влияющие на объем и качество экспертной выборки

Факторы экспертной деятельности	Влияние факторов на экспертную выборку
1	2
Характер и особенности противоправного действия, совершенного должностными лицами экономического субъекта	Чем больше эпизодов правонарушений и сложнее способы их маскировки, тем больше объем выборки
Полнота и качество представленных на экспертизу документальных данных	Максимальные объем и качество документов повышают качество экспертной выборки
Увеличение отчетного периода, который охватывает бухгалтерская экспертиза	Чем больше отчетный период исследования, тем больше объем экспертной выборки
Сокращение сроков производства бухгалтерской экспертизы	Уменьшение сроков производства бухгалтерской экспертизы снижает качество экспертной выборки
Вероятность получения недостоверных результатов при экспертной выборке	Увеличение объема выборки уменьшает вероятность получения недостоверных результатов

1	2
Проведение экспертной выборки по результатам документальной ревизии исследуемого экономического субъекта	Наличие результатов документальной ревизии повышает качество и снижает объем экспертной выборки
Максимальная величина погрешности экспертной выборки, определенная органом (лицом), назначившим экспертизу	Уменьшение величины максимальной погрешности экспертной выборки предполагает увеличение объема выборки
Предварительная группировка и сортировка объектов экспертной выборки	Использование группировки объектов предполагает уменьшение объема выборки и повышение ее качества
Требуемая точность результата выборки по материалам дела	Повышенное требование к точности результатов выборки предполагает увеличение объема выборки
Изменение количества единиц генеральной совокупности экспертной выборки	Увеличение единиц генеральной совокупности приводит к росту объема выборки и наоборот
Надежность и качество других материалов дела, обосновывающих результаты выборки	Чем выше качество и достоверность таких материалов, тем меньше объем выборки
Уровень квалификации и методического обеспечения эксперта-бухгалтера	Чем выше уровень, тем меньше объем выборки и выше качество ее результатов

Это связано с тем, что объектом экспертного исследования могут выступать разнополярные единицы различных форм собственности, измерителей, видов учета.

Этап определения объема выборки также принято называть начальным этапом, так как в результате проведенной проверки отобранных элементов эксперт-бухгалтер может изменить первоначальный объем выборки и провести дополнительные мероприятия по выделению генеральной совокупности.

После того как проведен отбор и исследование элементов из генеральной совокупности и найдены отклонения, эксперт должен документировать все стадии проведения экспертизы.

Прежде чем делается окончательный вывод по выборочному исследованию, эксперт должен рассмотреть и определить характер каждого отклонения или правонарушения и выяснить, чем обусловлено то или иное отклонение, является ли оно случайным или систематическим и т.д.

Проведя анализ найденных отклонений, эксперт принимает решение об увеличении объема выборки или проведении дополнительного исследования, если такая необходимость существует.

Исходя из положений, отраженных в современной научной литературе, посвященной проблемам методического обеспечения экспертной бухгалтерской деятельности, научно-методическим приемам, используемым судебно-бухгалтерской экспертизой, соответствуют определенные процедуры исследования, которые способствуют достижению максимального результата экспертной работы при использовании конкретного приема.

Определение процедуры судебно-бухгалтерской экспертизы дается в работах С.А. Звягина [60, с. 99], в которых под ней понимается «соответствующий специальным научно-методическим приемам способ кардинального влияния эксперта-бухгалтера на объекты экспертизы и субъекты, вступившие между собой в хозяйственные и правовые отношения, с целью установления истины и выдачи заключения». Он также предлагает разделить процедуры по их роли в достижении максимального результата судебно-бухгалтерской экспертизы на шесть видов: организационные, моделирования, нормативно-правовые, аналитические, расчетно-вычислительные, логические.

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы данные процедуры применяются не обособленно, а взаимосвязанно. Определенным научно-методическим приемам судебно-бухгалтерской экспертизы соответствуют конкретные экспертные процедуры, которые обеспечивают применение методических приемов. Методические приемы с соответствующими им процедурами используются в свою очередь на определенных стадиях процесса производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Следующим этапом выборки при производстве экспертизы является оценка результатов. Для получения конкретных результатов в суммовом выражении (завышения или занижения от нормативных величин) при изучении счетов и операций используются методы количественного исследования. При

количественном выборочном исследовании выявляется в денежном выражении суммарное отклонение от нормативных величин в составе генеральной совокупности. Существуют многообразные вариации количественных методов, основанные на принципах математической статистики.

Эксперт-бухгалтер на основе собственных профессиональных суждений самостоятельно выбирает наиболее приемлемый для него метод оценки результатов.

На одном из заключительных этапов задача эксперта состоит в распространении обнаруженных в выборке отклонений и искажений на генеральную совокупность. Полученные результаты в виде оценок основываются на профессиональном суждении эксперта-бухгалтера о выявленных несоответствиях.

Результаты выборочной проверки находят свое отражение в экспертном заключении.

Таким образом, в результате проведенного исследования нами обоснована необходимость использования выборки при производстве бухгалтерской экспертизы; предложено использование выборки при осуществлении бухгалтерских исследований; дано авторское определение экспертной выборки с разработкой основных этапов ее проведения; определен оптимальный механизм методического обеспечения экспертной выборки; разработана система факторов, влияющих на объем выборки в бухгалтерской экспертизе.

Кроме того, была разработана методика проведения экспертной выборки при осуществлении бухгалтерской экспертизы (приложение 1) с иллюстрацией ее в виде схемы (приложение 2).

Практика противодействия экономическим противоправным действиям показывает, что методические основы производства бухгалтерских экспертиз имеют явную тенденцию к дальнейшему развитию. Вместе с тем отдельные направления научно-методического обеспечения экспертных бухгалтерских исследований требуют детальной разработки, имеют ряд нерешенных про-

блем теоретического и практического характера, исследование которых является одной из значимых задач ученых, работающих по данной тематике.

С прикладной точки зрения наиболее востребованными являются отдельные аспекты использования бухгалтерской документации в экспертном бухгалтерском исследовании, к которым относятся особенности работы с электронными документами, производства бухгалтерской экспертизы в условиях применения компьютерных систем, исследования мошеннических действий, внеучетных документов и данных бухгалтерской отчетности.

2.2. Методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы по фактам экономических правонарушений с использованием компьютерных систем

В настоящее время большое значение придается экспертным экономическим исследованиям при формировании доказательственной базы правонарушений экономической направленности в процессе осуществления оперативно-следственных мероприятий. Об этом свидетельствует увеличение числа экспертиз экономической направленности, которые проводятся специалистами экспертно-криминалистических центров МВД России по делам, связанным с противоправными действиями в экономической сфере [74].

Происходящие изменения в действующем законодательстве, регулирующие ведение бухгалтерского учета и отчетности, меняют теоретическую и методическую базу производства бухгалтерской экспертизы, что не позволяет своевременно разрабатывать эффективные адаптированные методики осуществления экспертного бухгалтерского исследования. Таким образом, в современных условиях создаются объективные предпосылки трансформации теоретико-методических положений экспертизы в системе бухгалтерского учета. Вместе с тем в настоящее время в недостаточной степени остаются ис-

следованными вопросы, связанные со спецификой производства бухгалтерской экспертизы в условиях применения компьютерных систем.

Для своевременного выявления противоправных действий экономической направленности, качественного фиксирования и документирования криминальных действий в сфере экономики, осуществления квалифицированного бухгалтерского, документального и экономико-криминалистического анализа, проведения документально-проверочных мероприятий на качественно новом информационно-аналитическом уровне появляется необходимость в создании универсальной (до известных пределов) методики производства бухгалтерской экспертизы в условиях применения современных информационных технологий.

В связи с использованием информационных технологий для ведения бухгалтерского учета объектами бухгалтерской экспертизы являются не только документы на бумажных носителях, но и электронные документы, подписанные электронной подписью, хранящиеся на компьютерных носителях информации и передаваемые по сетям передачи данных [26].

В сфере экономической деятельности каждый факт хозяйственной жизни, как правило, фиксируется как в обычных (бумажных) учетных документах, так и на компьютерных носителях информации (КНИ), которые также являются основой для записи данных в учетные регистры. Документы относятся к основным источникам сведений о способе, ответственных лицах и событии хозяйственных операций. В связи с этим исследование документов является необходимым элементом для обнаружения признаков материального и интеллектуального подлогов, установления исполнителей документов, отбора документов для проведения экспертного исследования.

С появлением компьютерной техники запись на компьютерных носителях информации стала являться формой предоставления достоверных событий и фактов, которые имеют юридическое значение только после подписания их электронной подписью. Понятие «электронный документ» прочно вошло в нашу жизнь. Поэтому в настоящее время актуальной проблемой яв-

ляется рассмотрение понятия «электронного документа», оформленного в соответствии с Федеральным законом РФ от 28.06.2014 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи» [11].

В научной и учебно-методической литературе среди авторов нет единства мнений относительно понятия «электронного документа», что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 2.2.1.

Таблица 2.2.1

Определение понятия «электронный документ»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения «электронный документ»
1	2
Толковый словарь [46, с. 302]. Электронный документ – «совокупность данных в памяти вычислительной техники, предназначенная для восприятия человеком с помощью соответствующих программных и аппаратных средств»; там же под машиночитаемым документом понимается «документ, пригодный для автоматического считывания информации»	Электронный документ как совокупность данных в памяти вычислительной техники
Карминский А.М. [63, с. 307]. Электронный документ – «документ, носителем которого является электронная среда – магнитный диск, магнитная лента, компакт-диск и т.д.»	Электронный документ как носитель электронной среды
Клименко С.В. [66, с. 268]. Электронный документ – «документ в электронной форме: закодированное и переданное в информационную систему электронное сообщение, все реквизиты которого заверены и оформлены в соответствии с нормативными требованиями».	Электронный документ как закодированное и переданное электронное сообщение, оформленное в соответствии с нормативными требованиями
Тихонов В.И. [168, с. 210]. Электронный документ – «это зафиксированная на электронном (машинном) носителе информация, которая записывается, сохраняется, передается и представляется в приемлемой для человека форме с помощью технологий, поддерживаемых электронно-вычислительными машинами, и которая содержит реквизиты, позволяющие ее идентифицировать. При этом под электронным (машинным) носителем следует понимать материальный носитель, предназначенный для записи и хранения информации посредством электронно-вычислительной техники»	Электронный документ как зафиксированная информация, содержащая реквизиты, с помощью которых можно ее идентифицировать
ГОСТ 7.0.83-2012 [26]. Электронный документ – «документ в цифровой форме, для использования которого необходимы средства вычислительной техники или иные специализированные устройства для воспроизведения текста, звука, изображения»	Электронный документ как цифровая форма

На основании анализа различных авторских определений можно сделать вывод, что понятие электронного документа, воспринимаемого человеком с помощью соответствующих программных и аппаратных средств, требует детализации и конкретизации. По нашему мнению, электронный документ принадлежит к классу документов, определяемых по способу фиксации или воспроизведения информации.

Другие виды документов – рукописные, печатные (машинописные, принтерные, полиграфические и др.), кино-, фото-, фоно- и видеодокументы. Воспроизведение информации отдельных видов документов этого класса, в частности фоно- или видеодиаграммы, также осуществляется только с помощью определенных аппаратных средств. Кроме того, каждый документ в памяти ЭВМ – это совокупность данных, но не каждая совокупность данных является документом [66, с. 178]. В Федеральном законе РФ от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [7] говорится, что первичный учетный документ может составляться как на бумажном носителе, так и в виде электронного документа, подписанного электронной подписью. На сегодняшний день документы, подписанные электронной подписью, имеют такую же юридическую силу, как и документы, составленные на бумажных носителях с подписью и печатью.

Анализ правонарушений в сфере экономики с использованием компьютерных систем показал наличие у них общих характерных признаков, которые мы предлагаем объединить в четыре группы.

Первая группа включает в себя те противоправные действия, предмет которых являются компьютерные средства. Это действия, совершаемые в отношении компьютерной информации в интегрированных и встроенных компьютерных средствах (кредитные, расчетные карты, кассовые аппараты и т.д.).

Вторую группу составляют правонарушения, в которых компьютерные средства выступают как предметы и как средства совершения противоправ-

ных деяний. Например, внедрение вредоносных электронных программ через компьютерные сети с целью хищения денежных средств.

Третья группа объединяет ситуации с использованием компьютерных средств для совершения и (или) сокрытия правонарушений. В данных случаях необходимо продиагностировать программы, установить свойства и состояние информационного обеспечения. Примером могут служить факты фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности с использованием компьютерных систем.

В четвертой группе объектом противоправных действий является экономическая информация на электронных носителях. Основной задачей экспертизы в такой ситуации является диагностирование компьютерной информации, изучение её первоначального состояния. Примером могут служить компьютерные средства, которые прямо не использовались для совершения экономических правонарушений, а являлись носителями криминалистической информации.

На данный момент раскрываемость подобного рода противоправных действий считается затрудненной. В рассматриваемом направлении, как показывает практика, возможна эффективная работа только при проведении согласованной совместной бухгалтерской и судебно-компьютерной экспертизы. В связи с этим необходимо разработать универсальные совместные экспертные методики, которые будут предназначены для исследования деятельности экономических субъектов и решения экспертных задач, типичных для определенных ситуаций.

В современных условиях вычислительные системы используются не только для хранения и обработки информации, но и для совершения правонарушений в сфере экономики. Можно выделить такой объект исследования, как цифровые данные, записанные на компьютерных носителях информации, а объектом поиска обозначить информацию экономического характера, которая хранится как на компьютерных носителях информации, так и на внешних ресурсах, пересылаемая по сетям передачи данных.

Осмотр, обыск и выемка являются главными процессуальными способами изъятия вещественных доказательств. Нами обосновывается необходимость участия в следственных действиях помимо технического специалиста эксперта-бухгалтера и выделения нового вида экспертного исследования, а именно – изъятие и анализ компьютерной информации с ее копированием, оформленное соответствующим процессуальным образом, так как не всегда возможно изъять сам носитель информации из-за особенностей функционирования компьютерных систем.

При первоначальном этапе изучения объектов бухгалтерской информации целесообразно проводить следственные действия по осмотру компьютерных систем с участием и технического специалиста. При этом следует определить наличие персональных компьютеров, объединенных в сеть или сервер. Связано это с тем, что эксперт-бухгалтер и технический специалист помогают следователю в выдвижении версии о возможности совершения в системе бухгалтерского учета неправомερных действий с использованием средств вычислительной техники только после выполнения вышеназванных действий.

Срочное проведение копирования или изъятия средств вычислительной техники с материалами бухгалтерской отчетности без первичного анализа возможно в исключительных случаях с учетом оперативной обстановки. Эти действия необходимо проводить с одновременным изъятием бухгалтерской информации на бумажных носителях по таким причинам, как:

1. Возникновение необходимости сбора информации в полном объеме, связанной со спецификой расследуемого дела.
2. Определение возможности ведения «двойной» бухгалтерии и формирование тактики дальнейших действий по полученным результатам изъятия.
3. Необходимость определения значимости как отдельных участков информации бухгалтерского характера, так и всего учетного комплекса в целом.

4. Определение взаимосвязи и согласованности первичных документов с данными электронных документов.

5. Первоначальная классификация информации, которая основывается на разграничении функциональных обязанностей работников бухгалтерии.

При выполнении действий по изъятию и первичному исследованию на предварительном этапе информации, которая хранится на компьютерных носителях информации, большое значение имеет оперативная ориентировка. В связи с этим важно получить перед исследованием объекта оперативную ориентировку по следующим вопросам:

1. О количестве компьютеров и их распределении по службам и помещениям, наличии автономных источников питания.
2. Об используемых электронных носителях информации.
3. О наличии систем экстренного уничтожения данных.
4. Об используемом программном обеспечении.
5. Об объединении компьютеров в локальную сеть.
6. О профессиональном уровне пользователя компьютера и техническом обслуживании компьютера в организации.
7. О наличии программных средств защиты от несанкционированного доступа.

Если локальная сеть существует, то необходимо установить:

- ответственных за сетевую систему и программное обеспечение, т.е. администраторов системы;
- количество и типы используемых серверов;
- количество и типы рабочих мест;
- типы используемых операционных сетевых систем;
- прикладное программное обеспечение, используемое в сети (например, сетевые базы данных, система документооборота и пр.);
- наличие резервных копий серверных дисков и баз данных и место их хранения;
- наличие выхода в другие, в том числе и глобальные, сети;

- используются ли распределенные сети или почтовые программы для связи с удаленными подразделениями организации или с другими предприятиями;
- используются ли системы шифрования и защиты информации; если да, то какие;
- используются ли другие средства компьютерной связи (например, модемы и радиомодемы, выделенные линии);
- наличие выхода в сеть Интернет (данные провайдера, предоставляющего услуги выхода в сеть Интернет);
- расположение систем вентиляции и кондиционирования (актуально для серверных помещений);
- план-схему помещений.

Далее следует определение обстоятельств установки и использования программных продуктов и оборудования.

К данному пункту можно отнести:

- исследование установленного контрафактного обеспечения;
- параметры и регистрационные данные программного обеспечения;
- следы использования программного обеспечения и оборудования.
- наличие систем защиты информации и шифрования, их типы.

Получить ответы на все перечисленные вопросы не всегда представляется возможным, но выяснить расположение компьютеров, серверов и типов используемого программного обеспечения необходимо. От этого зависит набор программных и программно-аппаратных средств, которые понадобятся при проведении следственного действия.

Чтобы обеспечить сохранность компьютерной информации на месте обыска, необходимо:

- запретить лицам, работающим в местах осмотра, производить какие-либо действия непосредственно с компьютерной техникой и магнитными носителями;

- удалить взрывчатые, токсические вещества, источники мощного электромагнитного излучения из служебного помещения.

В связи с вышеизложенным мы предлагаем рассмотреть алгоритм действий при взаимодействии специалиста-бухгалтера и специалистов информационных технологий в процессе первичного исследования, осмотра и изъятия бухгалтерской информации, которая хранится на компьютерных носителях информации средств компьютерной техники.

Оптимальным вариантом получения криминалистически значимой компьютерной информации будут являться такие действия, при которых не вносятся изменения в изымаемую информацию, обеспечивая ее целостность.

После первоначального анализа и осмотра изымается как компьютерная информация, так и информация, хранимая на бумажных носителях, относящаяся к бухгалтерской деятельности. При проведении следственного действия необходимо для протокола составить план-схему помещения и указать расположение средств вычислительной техники, места подключения в информационную сеть. Также необходимо предоставить подробное описание порядка соединения сетевых устройств, наличие или отсутствие используемых каналов связи (сети, модемов), используемую аппаратуру, физический адрес, IP-адрес, провайдера, отметить серийные номера компьютерной техники и индивидуальные признаки учетных данных с указанием текущего времени. Необходимо приобщить к делу различные носители информации (оптические и магнитные).

Следует обратить внимание специалиста-бухгалтера на поиск зашифрованных архивов, файлов, где может храниться важная информация.

При транспортировке и хранении вещественных доказательств в виде средств вычислительной техники и машинных носителей соблюдают определенные условия, чтобы не допустить потери бухгалтерских данных, учетной информации и изменения свойств аппаратуры.

Считаем возможным разработать алгоритм действий в ходе осмотра, изъятия и исследования бухгалтерской информации, которая хранится на

компьютерных носителях, в виде методики. Подобная методика впервые была представлена в работах С.А. Звягина [60, с. 199]. В процессе доработки названной методики с учетом современных изменений она представляется в следующем виде:

Методика бухгалтерской экспертизы экономической информации в
компьютерных системах

1. Цель методики

1.1. Методическое обеспечение осмотра, изъятия и первичного исследования экономической информации, находящейся в оперативной памяти компьютерных систем и оптимизация согласованности действий специалистов бухгалтерской и компьютерно-технической экспертиз при осуществлении экспертных работ.

2. Задачи методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах

2.1. Определение тактики совместных действий по экспертизе экономической информации на электронных носителях.

2.3. Изучение и анализ бухгалтерской информации, хранящейся в оперативной памяти компьютерных средств.

2.4. Проведение сопоставления компьютерной информации с результатами изучения бумажных объектов бухгалтерской экспертизы.

2.5. Осуществление предварительной проверки согласованности бухгалтерских данных, находящихся на электронных носителях.

3. Информационная база методики

3.1. Первичная бухгалтерская документация, включенная в состав информации на электронных носителях.

3.2. Документы бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемого субъекта, сформированные на электронных носителях.

3.3. Главная книга и журналы-ордера в части объектов расследования по материалам постановления о проведении бухгалтерской экспертизы.

3.4. Информация от третьих лиц, поступившая по запросам в рамках возбужденного дела.

3.5. Протоколы допросов лиц, причастных к ведению бухгалтерского учета в компьютерных системах.

3.6. Протоколы выемки документов – объектов бухгалтерской экспертизы.

3.7. Бухгалтерские документы на электронных носителях, полученные в процессе компьютерно-технической экспертизы.

3.8. Бухгалтерские документы на бумажных носителях, необходимые для сопоставления с данными на электронных носителях.

3.9. Заключение компьютерно-технической экспертизы по противоправным экономическим действиям в рамках расследуемого дела.

4. Исполнители и сроки проведения работ

Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в сфере противодействия неправомерным действиям, совершенным с использованием компьютерных систем. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных на экспертизу документов и материалов дела.

5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах предполагает

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах, проводится применительно к конкретной бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу.

5.2. Выявление и определение порядка использования документальных методов бухгалтерской экспертизы по фактам противоправных действий, нашедших отражение в компьютерных системах.

5.3. Объекты исследования определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета, подвергнутых противоправному воздействию, и степени их отражения на электронных носителях.

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.;

- моделирования – построение организационных и информационных моделей экспертного бухгалтерского исследования конкретного объекта с целью оптимизации проводимых работ по времени и качеству;

- 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема экспертизы экономической информации в компьютерных системах с составлением перечня основных видов работ;
- время проведения экспертизы экономической информации в компьютерных системах зависит от сроков назначения и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения;
- продолжительность использования методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах определяется планом проведения экспертизы.

6. Алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах при взаимодействии эксперта-бухгалтера и специалиста компьютерно-технической экспертизы представлен в виде схемы на рисунке 2.2.1.

7. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах

7.1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).

7.2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.

7.3. Методика экспертизы экономической информации в компьютерных системах применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.

При рассмотрении программного обеспечения бухгалтерской экспертизы по вопросам, связанными с применением компьютерных систем, можно

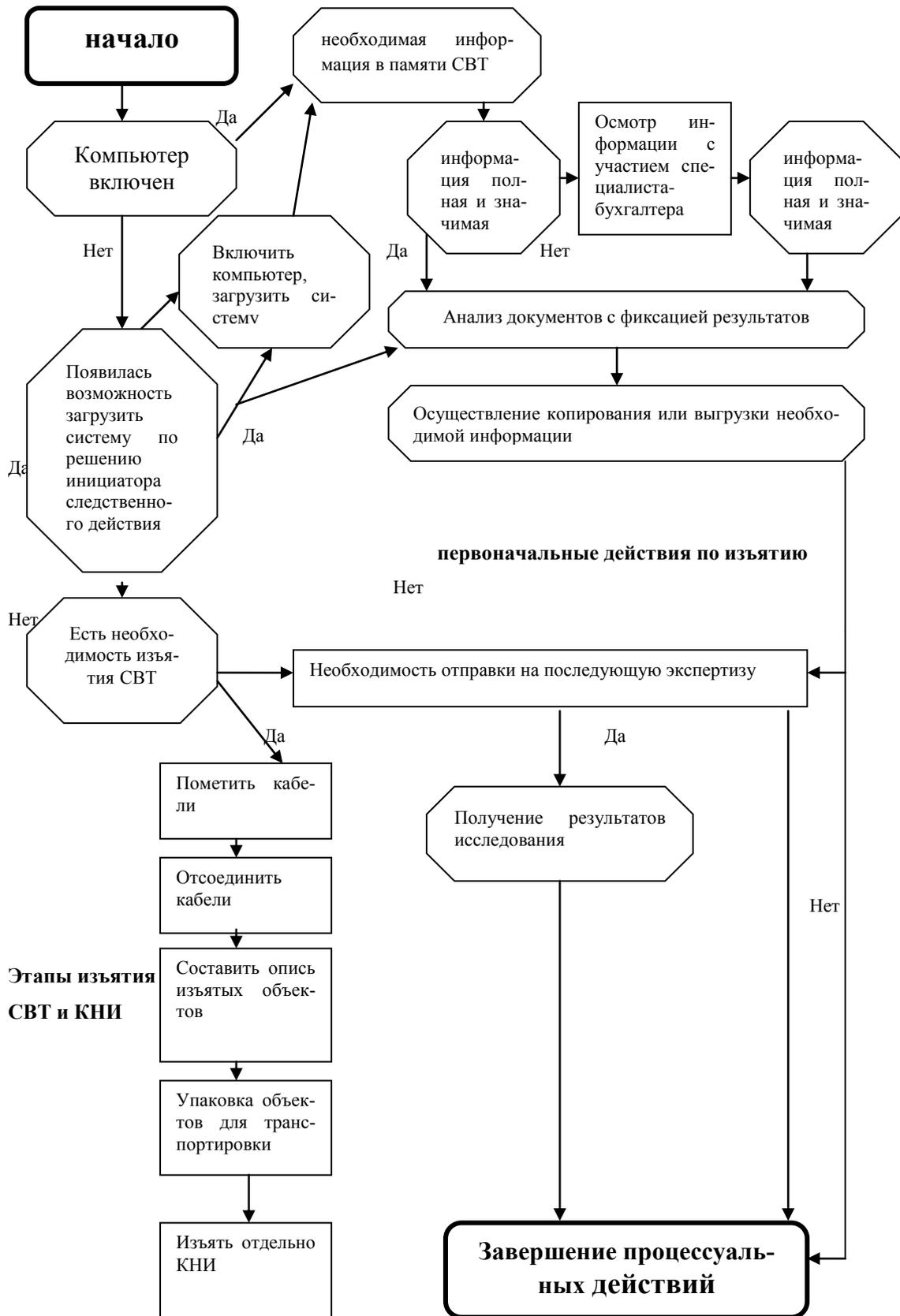


Рис. 2.2.1. Алгоритм проведения бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах при взаимодействии эксперта-бухгалтера и специалиста компьютерно-технической экспертизы

сделать вывод о том, что на данный момент не существует автоматизированных комплексов, которые можно применить для целей экспертизы в системе бухгалтерского учета.

Анализируя действующие образцы программного обеспечения, можно сделать вывод, что после доработки некоторых образцов программного обеспечения учетного и контрольного процессов они могут быть использованы в работе экспертов. Налоговые органы для контроля представленных коммерческими организациями отчетных данных используют контрольные компьютерные программы. Указанные программы обеспечивают взаимодействие между налогоплательщиками и налоговыми органами, что позволяет автоматизировать данные налоговой отчетности налогоплательщиками для предоставления их в налоговые органы, а также выполняют контроль введенных налогоплательщиком документов и выводят результаты контроля на экран и печатающие устройства.

Данные программы могут использоваться для достижения целей бухгалтерской экспертизы в системе бухгалтерского учета при выполнении функций сравнения и сопоставления отчетных данных экономических субъектов на определенную дату.

Схематично данная методика в целом представлена нами в приложении 7.

По нашему мнению, целесообразно сравнить и сопоставить такие показатели, как:

- получение кредитов или займов в условиях стабильного положительного финансового положения;
- накопление денежных сумм на различных счетах в течение длительного периода времени;
- изменение дебиторской задолженности в сторону увеличения при уменьшении величины кредиторской задолженности;
- резкое изменение остаточной стоимости основных средств;
- отсутствие хозяйственной деятельности при увеличении объемов производственных запасов;

- изменение сумм производственных запасов в сторону увеличения в короткие сроки;
- однократное получение прибыли от нехарактерного для данного экономического субъекта вида деятельности;
- получение незначительных сумм прибыли в течение длительного периода;
- стремительное погашение кредиторской задолженности, которая числилась в течение длительного времени.

Данный перечень является неполным, так как зависит от особенностей конкретных экономических субъектов и видов их деятельности, объем и структура которых может дополняться и видоизменяться.

Таким образом, в данном разделе работы нами обоснована необходимость создания методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах; предложено четыре локальных группы экономических правонарушений, совершенных с использованием компьютерных систем; выделен новый вид экспертного исследования – изъятие и экспертный анализ компьютерной информации с ее копированием, проводимый в рамках исследования противоправных действий в сфере экономики; разработан алгоритм взаимодействия эксперта-бухгалтера и специалиста компьютерно-технической экспертизы в ходе осмотра, изъятия и исследования бухгалтерской информации, хранящейся на компьютерных носителях информации, представленный в виде методики.

Чаще всего противоправные действия экономического характера, совершенные различными способами, сопровождаются мошенничеством, для исследования которого требуется определенная методическая основа, разработка категориального аппарата, формирование последовательности экспертных действий.

2.3. Исследование мошеннических действий в бухгалтерской документации

При анализе практических материалов производства бухгалтерских экспертиз прослеживается тенденция роста мошеннических действий с использованием системы бухгалтерского учета, в том числе с использованием бухгалтерской документации. Кроме того, изменяющиеся и совершенствуемые способы противоправных действий и изощренные приёмы их сокрытия порождают возникновение новых видов мошенничества, что, в свою очередь, требует адекватного реагирования со стороны правоохранительных структур.

Сложившаяся ситуация требует проведения современных научных исследований по проблемам организации и методики бухгалтерской экспертизы, что будет способствовать обобщению, изучению и анализу практических ситуаций, созданию современных и адекватных методик выявления и противодействия мошенничеству в бухгалтерском учете.

Экспертное исследование по фактам мошенничества в экономической сфере занимает особое место в системе противодействия противоправным проявлениям.

На современном этапе развития российского общества оно нередко используется при хищении бюджетных средств, совершении налоговых преступлений, вовлечении населения в сомнительные финансовые «проекты» и т.п.

Ущерб от экономических правонарушений и злоупотреблений исчисляется значительными суммами. Об этом свидетельствуют данные статистики, приведенные нами в следующем разделе работы.

Большая часть экономических преступлений в России совершается с признаками мошенничества. Например, по данным Национального бюро кредитных историй (НБКИ) [126], количество кредитов с признаком мошеннических действий в России за 2013 год возросло более чем в два раза. Также вдвое возросло количество таких кредитов по состоянию на 1 января 2014

года по сравнению с 1 января 2013 года – до 1,2 миллиона с 576,7 тысячи. По оценкам НБКИ, ущерб от мошенничества для кредиторов оценивается в 153 млрд. руб. Годом ранее эта сумма достигала 67 млрд. руб.

Способы мошенничества видоизменяются, приобретая новые качественные формы. С появлением новых способов мошенничества стали возникать вопросы в правоприменительной практике при квалификации преступлений по ст. 159 УК РФ.

В процессе исторического развития системы уголовного законодательства изменялось и представление об уголовно-правовом понятии мошенничества, в результате чего образовались научно-теоретические и практические проблемы.

По Соборному уложению мошенничество означало «обманное, ловкое (иногда внезапное) хищение чужого имущества» [99]. Впервые определение мошенничества, которое близко современному варианту, законодательно было определено в Указе Екатерины II от 3 апреля 1781 года.

В положении Указа 1781 года определение мошенничества почти идентично тому, которое будет дано в Своде законов Российской империи 1830 г.

В 1832 г. в Своде уголовных законов выделились две группы преступлений, связанные с обманными действиями: 1) обманы имущественные; 2) подлоги и лживые поступки. Мошенничество относилось к первой группе. В 1845 году в Уложении об уголовных и исправительных наказаниях мошенничеством признается хищение денег, чужих вещей или иного движимого имущества.

Позднее под мошенничеством понимается любое обманное хищение чужого движимого имущества.

До 1917 года в России действовал уголовный кодекс под названием «Уложение о наказаниях уголовных и исправительных», вступивший в силу в 1846 году, в котором были закреплены в том числе меры ответственности за мошенничество.

В 1922 году в УК РСФСР в главе об имущественных преступлениях было закреплено понятие мошенничества как преступления против собственности. В 1926 году мошенничество определялось в УК РСФСР как злоупотребление доверием или обман в целях получения имущества или права на имущество или иных личных выгод.

В связи с изменениями, произошедшими в экономической, политической и социальной сферах России, изменилась и законодательная база страны. В 1996 году был принят и введен в действие с 1 января 1997 г. новый Уголовный кодекс РФ, который функционирует и по настоящий день.

В Уголовном кодексе РФ 1996 года изменилось определение мошенничества, в котором говорилось, что это хищение, а не завладение чужим имуществом или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием.

С. И. Ожегов считал, что «мошенничество – это обман, жульнические действия с корыстной целью» [81].

Согласно МСА 240 «мошенничество – умышленное действие одного или нескольких лиц из числа руководства, представителей собственника, работников или третьих лиц, связанное с использованием обмана с целью получения несправедливого или незаконного преимущества» [27, с. 339].

Уголовный кодекс России 1996 года в ст. 159 определяет ответственность за мошенничество и дает его дефиницию – «хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием» [21, с. 98].

Одним из основных элементов криминалистической характеристики мошенничества является способ совершения, составляющий его специфику и отличающий его от других видов противоправных действий. В отличие от многих других преступлений, которым присуще физическое воздействие на объект преступления, при мошенничестве используется особый способ действия виновного лица, строящийся на доверительных отношениях, которые складываются между преступником и потерпевшим лицом.

Объектом мошеннических действий являются различные формы собственности. Приведем пример совершения мошеннических действий, связанных с незаконным завладением экономическим субъектом. Так, 23 января 2013 г. Следственной частью ГСУ ГУ МВД России [154 с. 37-38] по Челябинской области было возбуждено уголовное дело по признакам преступления, предусмотренного ч. 3 ст. 30, ч. 4 ст. 159 УК РФ (покушение на мошенничество). Сотрудниками полиции были изъяты документы финансово-хозяйственной деятельности, свидетельствующие о попытке завладения комплексом ОАО «ПКЗ Дубровский» балансовой стоимостью 249,149 млн. руб., который использовался в коммерческих целях структурами, входящими в состав агрохолдинга «Равис». Руководителем агрохолдинга являлся бывший первый заместитель губернатора Челябинской области.

Под предметом мошенничества понимается право на чужое имущество, которое закрепляется в таких документах, как завещание, страховой полис, доверенность на получение материальных ценностей, различные виды ценных бумаг (ст. 159 УК РФ) [19].

Предметом мошенничества становятся такие документы, которые содержат указания на имущественные права, включая их приобретение.

Понятие «мошенничество» широко распространено в юридической практике. Вместе с тем данный способ противоправных действий получил широкое распространение и в системе бухгалтерского учета. Тем не менее в научной и учебно-методической литературе до настоящего времени не сформулировано определение понятия «мошенничество в системе бухгалтерского учета». На наш взгляд, исходя из потребностей бухгалтерской экспертизы, существует необходимость разработки определения понятия мошенничество с использованием бухгалтерских документов.

Особенностью «бухгалтерских» мошенничеств является владение мошенником знаниями в сфере бухгалтерского учета и использование их в корыстных целях.

В настоящее время в специальной литературе наиболее часто употребляются такие понятия, как «мошенническая деятельность», «мошенничество в финансовой отчетности». Понимание значимости и последствий мошеннической деятельности в системе бухгалтерского учета требует определения понятия мошенничества с учетом данной специфики.

В Российском федеральном стандарте аудиторской деятельности 5/2010 вместо понятия «мошенничество» используется термин «недобросовестные действия».

Мошеннические действия в бухгалтерской (финансовой) отчетности официальными организациями и практиками трактуются по-разному. В отчетности корпораций ассоциация сертифицированных ревизоров США под мошенничеством понимает преднамеренное ложное заявление или сокрытие данных учета или материальных фактов, вводящее в заблуждение при рассмотрении всей доступной информации, заставляющее пользователя изменить суждения или решения [157]. Необходимо отметить, что ранее в отечественной и мировой практике бухгалтерского учета вместо мошенничества использовалось понятие «неточность» или «преднамеренное искажение». Я.В. Соколов считает, что добиться точного отражения хозяйственной деятельности практически невозможно, поэтому в реальной практике бухгалтерского учета существует искажение отчетности в форме вуалирования либо фальсификации. Когда искажается отчетность в разрешенных пределах, регулируемых нормативными документами, данное искажение можно рассматривать как вуалирование [94, с. 383].

Фальсификация рассматривается как отступление от нормативного законодательства. Как свидетельствует практика, чем точнее оценка имущества, тем менее точным является отраженный финансовый результат.

При повышении темпов инфляции переоценка активов ведет к искажению финансового результата. В связи с этим в любой отчетности возможно искажение данных.

Мошенничество подразумевает наличие мотивации, а также возможностей для его совершения и обоснования действий. Занимая ответственное положение или зная конкретные недостатки в работе внутреннего контроля, должностное лицо экономического субъекта осознает возможность незаконного присвоения средств или имущества путем недобросовестного ведения учета или составления отчетности, считая, что можно обмануть систему внутреннего контроля.

Таким образом, признак, разграничивающий искажения в результате ошибки и в результате мошенничества, это непреднамеренный или преднамеренный характер возникновения искажений.

Из вышесказанного видно, что отличие ошибки от мошенничества заключается в отсутствии умысла, который лежит в основе действия, повлекшего за собой искажение данных учета или результатов отчетности.

Преднамеренные искажения делятся на два типа:

- возникающие в процессе недобросовестного ведения учета или составления бухгалтерских отчетных данных;
- возникающие в результате неправомерного присвоения средств или имущества.

В первом случае подразумевается нераскрытие информации в учете или отчетности с целью введения в заблуждение пользователей и преднамеренный пропуск или искажение числовых значений.

Недобросовестное ведение учета или составление отчетности является следствием:

- фальсификации, манипуляции (а также подделки документов), изменения документов или учетных записей, на основании которых составляется данная отчетность;
- преднамеренного пропуска или сокрытия информации о событиях, фактах хозяйственной жизни и пр.;
- умышленного нарушения принципов ведения бухгалтерского учета, к которым относят измерение, классификацию, представление или раскрытие.

Незаконное присвоение активов может осуществляться следующими способами:

- присвоение или растрата денежных поступлений;
- кража материальных активов или интеллектуальной собственности;
- обеспечение оплаты организацией неполученных товаров и услуг;
- использование активов организации в личных целях [27 с. 359–361].

Присвоение активов часто сопровождается представлением вводящих в заблуждение или ложных отчетов (других документов), в которых скрывается недостача или несанкционированный залог.

На основе анализа имеющихся научных разработок и потребностей практической деятельности нами предлагается следующее определение: бухгалтерское мошенничество – это преднамеренное сокрытие сумм, ложное заявление о данных бухгалтерского учета или отчетности с целью хищения чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием с использованием бухгалтерских документов.

Таким образом, можно сделать вывод, что мошенничество в системе учета и отчетности представляет собой комплекс следующих видов противоправных действий:

- преднамеренное искажение информации в бухгалтерской документации;
- фальсификация показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- преднамеренное изменение или сокрытие информации, используемой при составлении бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- необоснованное изменение документов или учетных записей;
- неотражение или сокрытие информации об экономических событиях или фактах хозяйственной жизни;
- злоупотребление учетными принципами.

Многие уголовные дела о злоупотреблениях и хищениях связаны с нарушением правил ведения бухгалтерского учета, составления бухгалтерской (финансовой) отчетности, документальными подлогами и т.д.

Основной целью мошенничества с использованием системы бухгалтерского учета является документальное изъятие средств и имущества предприятия, не нарушая равенства бухгалтерского баланса.

Особого внимания заслуживает понятие «документальное изъятие», означающее присвоение (хищение, кражу и т.д.) имущества экономического субъекта с оформлением бухгалтерских документов, содержащих признаки материального или интеллектуального подлога.

Наиболее распространенными способами «бухгалтерских» мошенничеств являются:

- составление с соответствующими целями подложных накладных, отражающих расход или приход материальных ценностей;
- манипуляции в кассовых отчетах кассиров экономического субъекта, а также в приходных и расходных кассовых ордерах;
- манипуляции с дебиторской и кредиторской задолженностью;
- составление фиктивных учетных записей;
- внесение в бухгалтерские документы заведомо ложных сведений.

При оформлении бухгалтерских записей мошенники руководствуются общими принципами ведения бухгалтерского учета.

Достаточно часто применяемой на практике разновидностью «бухгалтерских» мошенничеств являются манипуляции с дебиторской и кредиторской задолженностью. В таких мошеннических операциях принимают участие, как правило, два контрагента. Задолженность значительно влияет на финансовое состояние предприятий, платежеспособность и получаемый размер дохода. Дебиторскую и кредиторскую задолженности нередко используют для совершения мошеннических действий, которые связаны с умышленным искажением результатов бухгалтерской (финансовой) отчетности.

«Общепринятыми» способами манипулирования с дебиторской и кредиторской задолженностью являются:

- завладение имуществом организации путем умышленного введения в заблуждение кредитора;
- создание условий, способствующих преднамеренному банкротству предприятий с помощью дебиторской задолженности;
- использование кредиторской задолженности для сокрытия прибыли при фальсификации отчетных данных;
- незаконное погашение кредиторской задолженности за счет дебиторской по разным контрагентам с целью присвоения или хищения материальных ценностей и денежных средств.

В настоящее время развернулась широкомасштабная борьба с коррупционными проявлениями, с фактами хищения и присвоения бюджетных средств и другими негативными проявлениями экономического характера. Приведем пример коррупционной схемы хищения бюджетных средств с помощью мошеннических действий. В реализации схемы подозреваются должностные лица, а также руководители коммерческой организации, предоставляющей услуги по установке и обслуживанию противопожарных систем. В 2011 году экономическим субъектом было заключено пять контрактов на общую сумму подрядов более 5,4 млн. руб. Ответственным за выполнение работы был назначен консультант по технике безопасности. Вопреки интересам службы он приказал подчиненным выполнить своими силами предусмотренные контрактами работы. При этом в подготовленную консультантом исполнительную и сметную документацию были внесены сведения о принятии соответствующих этапов якобы проведенных контрагентом работ, которые затем оплачивались в полном объеме. Таким образом, подрядчик необоснованно получил более 5,4 млн. руб. за услуги, которые фактически не оплачивал [145, с. 48–49].

Связь мошенничества с коррупцией, организованной преступностью, «отмыванием» доходов от преступной деятельности и других преступлений в

сфере экономики становится все более очевидной, показывая острую необходимость борьбы с данными преступлениями. Наука должна находить наиболее оптимальные способы борьбы с мошенничеством, используя, прежде всего, те направления и средства, которые учитывают виктимологические характеристики преступления и личность потерпевшего, играющие особую роль в совершении мошенничества и в социально-правовой оценке содеянного.

Выявлять и раскрывать мошеннические действия можно как с помощью частных методик, основанных на методах контроля и смежных с аудитом наук, так и традиционных приемов, которые расширены и модифицированы в условиях современной действительности.

Метод выявления мошеннических действий напрямую связан с методикой, через которую он будет реализован. Методика представляет собой совокупность определенных правил, способов и приемов для достижения поставленной цели и выполнения каких-либо задач. Она является конкретной и зависимой от объектов исследования, видов и последовательности проведения.

Одним из основных факторов выбора методики выявления злоупотреблений является определение объекта в системе бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному воздействию, с последующим проведением его исследования.

Неэффективная система внутреннего финансового контроля, нелогичная организационная структура часто помогают распознать признаки мошенничества с помощью бухгалтерских документов в системе бухгалтерского учета. Если подобные признаки обнаруживаются, то они могут быть использованы для выяснения того, что послужило причиной их образования. Впоследствии данные признаки могут послужить доказательством осуществления мошеннических действий или свидетельствовать о совершении ошибки.

Практически любое должностное лицо может совершить элементарное противоправное хозяйственное действие – присвоение, растрату, хищение, но

совершить сокрытие данного деяния, то есть осуществить мошеннические действия, достаточно сложно, поскольку это требует определенных знаний в специальных экономических областях. Сокрытие является основным элементом многих злоупотреблений и правонарушений, которые отражаются в бухгалтерских записях. Этот факт свидетельствует о том, что совершение неправомерных экономических действий с элементами мошенничества может быть осуществлено в основном только сотрудниками бухгалтерских и финансовых подразделений.

Наиболее эффективным способом обнаружения мошеннических действий в системе бухгалтерского учета является исследование системы документооборота. Тем не менее используется данный способ квалифицированными специалистами только для того, чтобы получить оперативные результаты о деятельности экономических субъектов.

Проведенное исследование позволило сформировать алгоритм работы эксперта-бухгалтера по исследованию фактов мошеннических действий в системе бухгалтерского учета, включающий пять последовательных действий:

1. Определение объекта в системе бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному мошенническому воздействию.
2. Проведение последующего изучения и анализа выбранного объекта в соответствии с направлением расследуемого дела.
3. Выявление элементов неэффективности системы внутреннего финансового контроля и нелогичности организационной структуры экономического субъекта, способствующих совершению мошеннических действий.
4. Изучение системы документооборота исследуемого экономического субъекта по выявленным фактам мошенничества.
5. Определение и исследование способов сокрытия фактов неправомерных действий мошеннического характера.

На основе представленного алгоритма была разработана методика бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий с использовани-

ем бухгалтерской документации (приложение 3) с иллюстрацией ее в виде схемы (приложение 4).

В результате комплексного и системно-ориентированного изучения проблем противодействия мошенническим проявлениям нами была построена схема экспертного исследования по фактам мошенничества в системе бухгалтерского учета, представленная на рис. 2.3.1. Применение ее по своему прямому назначению – в качестве наиболее эффективного инструмента для выявления и расследования фактов мошеннических действий – позволит оптимизировать работу эксперта-бухгалтера.

Факты мошенничества могут быть выявлены на трех этапах:

- на стадии совершения акта хищения (присвоения, растраты и т.п.);
- на стадии сокрытия неправомерного действия (с помощью обнаружения фальсифицированных бухгалтерских документов);
- на этапе реализации присвоенного имущества или получения денежных средств.

Анализ мошеннических действий экономической направленности показал необходимость формулирования понятия мошенничества в системе бухгалтерского учета. Изучение статистических данных и фактологических материалов об экономических преступлениях в России свидетельствует о том, что мошенничество приобрело новые количественные и качественные масштабы, поэтому назрела острая необходимость в формировании эффективных методик противодействия мошенничеству, проведении полной классификации мошеннических действий в системе бухгалтерского учета.

Таким образом, в данном разделе работы нами проведен ретроспективный анализ мошеннических действий в истории России; рассмотрено понятие мошенничества с различных научно-методических позиций; сформулировано авторское определение бухгалтерского мошенничества с использованием бухгалтерских документов, исходя из потребностей бухгалтерской

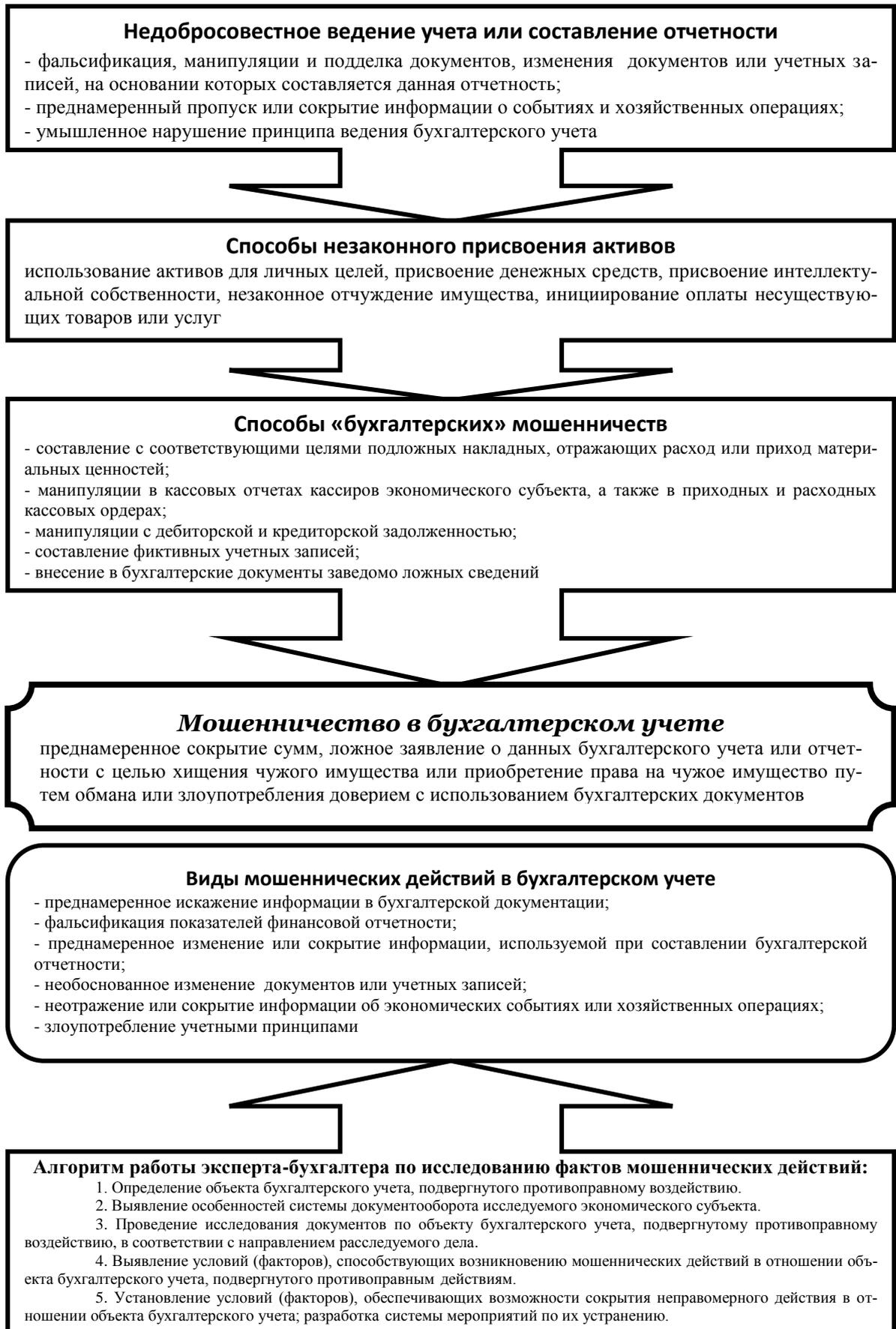


Рис 2.3.1. Схема экспертного исследования по фактам мошенничества в системе бухгалтерского учета

экспертизы; рассмотрено понятие документального изъятия с выделением основных способов «бухгалтерских» мошенничеств; построен алгоритм работы эксперта-бухгалтера по исследованию фактов мошеннических действий в системе бухгалтерского учета, включающий пять последовательных действий, с группировкой видов мошеннических действий; построена схема экспертного исследования фактов совершения противоправных действий в системе бухгалтерского учета с элементами мошенничества.

В отдельных практических ситуациях для совершения мошенничества могут использоваться внеучетные документы, изучение и анализ которых требуют особого внимания со стороны ученых.

ГЛАВА 3. Использование документальных методов бухгалтерской экспертизы при доказывании противоправных действий

3.1. Бухгалтерская экспертиза внеучетных документов

Документы, используемые в бухгалтерском учете, несут в себе правовую и экономическую информацию. Правовая информация включает в себя сведения о содержании совершенных фактах хозяйственной жизни с точки зрения действующего законодательства. Экономическая информация отражает данные о регистрации и обобщении фактов хозяйственной жизни, взаимосвязанных между собой посредством количественных и денежных измерителей. При проведении бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер для объективной оценки обстоятельств выявленных противоправных действий исследует не только данные первичных документов, учетных регистров и бухгалтерской (финансовой) отчетности, но и внеучетную информацию, оказывающую в ряде случаев значительное влияние на отражение фактов хозяйственной жизни экономического субъекта.

В отдельных экспертных ситуациях в заключениях экспертов-бухгалтеров осуществляется выделение в отдельные группы документов, содержащих как учетную, так и внеучетную информацию. Зачастую же на практике такое разделение не производится, несмотря на то, что фактическое влияние учетных и внеучетных документов на формирование выводов эксперта-бухгалтера неоднозначно. Также неодинаково значение таких документов в деятельности эксперта-бухгалтера по сбору доказательств совершенных противоправных действий в сфере экономики по разным категориям дел. Так, по фактам присвоения или растраты денежных средств в качестве доказательства принимаются первичные кассовые приходные и расходные документы, учетные регистры по движению наличных денежных средств, а по преступлениям, связанным со злоупотреблением должностными полномочиями или их превышением – приказы, распоряжения, должностные ин-

струкции.

Например, учетная политика экономического субъекта, регламентирующая организационные и методические аспекты учета и влияющая на отражение результатов хозяйственной деятельности, относится к учетной информации. В то же время заключенные предприятием договоры относятся к внеучетной информации и также влияют на учетный процесс, но уже довольно опосредованно.

Процесс стандартизации информации и документов, ее содержащих, в ходе экспертного бухгалтерского исследования на учетную и внеучетную группы носит субъективный характер и зависит, на наш взгляд, от следующих обстоятельств:

- уровня общей профессиональной компетенции эксперта-бухгалтера в вопросах бухгалтерского учета;
- объема и качества предоставленной эксперту-бухгалтеру информации для исследования;
- степени компьютеризации бухгалтерского учета на исследуемом предприятии, уровня программного обеспечения учетного процесса;
- количества сотрудников экономического субъекта, вовлеченных в противоправную деятельность экономического характера;
- наличия связей исследуемого субъекта с другими юридическими лицами по направлениям противоправной деятельности экономического характера;
- способа совершения противоправного действия, приемов его сокрытия.

Несмотря на это, изучение и анализ теоретических источников и материалов практического характера позволили нам сгруппировать всю документацию экономического субъекта, в той или иной степени влияющую на формирование доказательственной базы по противоправным действиям экономического характера и используемую экспертом-бухгалтером для обоснования выводов, с максимальной степенью объективности, разделив ее на два

вида – учетную и внеучетную. Результаты данного исследования представлены схематично на рис. 3.1.1.

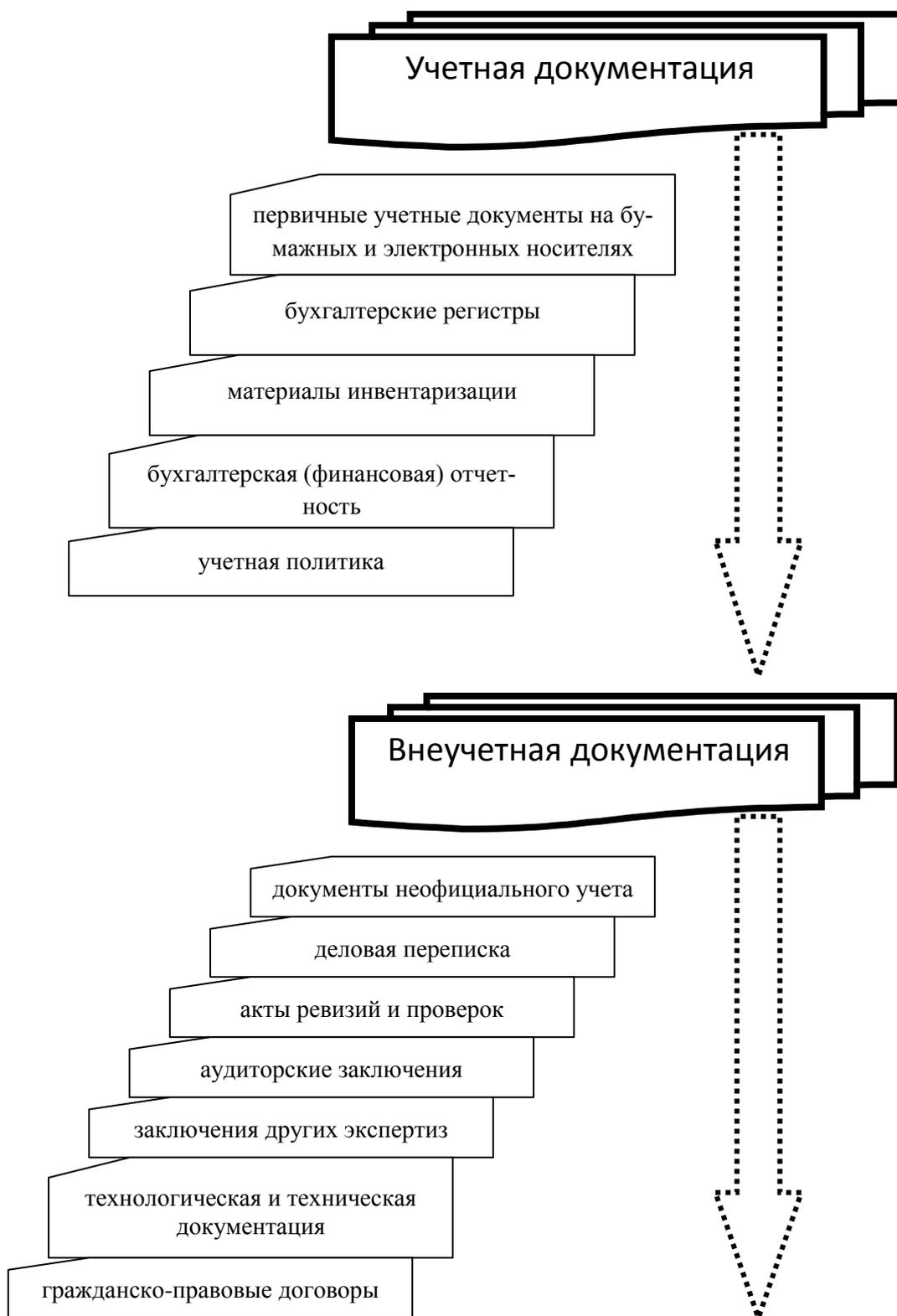


Рис. 3.1.1. Классификация учетной и внеучетной документации, используемой в экспертной работе

Выделение из общей массы документации, используемой в экспертной бухгалтерской работе, документов, не участвующих непосредственно в учетном процессе исследуемого экономического субъекта, имеет важное значение при доказывании тех или иных видов противоправных действий в экономической сфере.

В ряде случаев такие документы могут служить прямым доказательством совершения правонарушения или преступления (внеучетные документы с элементами материального или интеллектуального подлога, незаконные приказы и распоряжения и др.), а в отдельных эпизодах – являться источником информации или косвенным доказательством противоправной деятельности («черновые» записи материально-ответственных лиц, протоколы допросов должностных лиц и т.п.).

Эксперту-бухгалтеру также необходимо учитывать, что в состав учетных документов в соответствии с Федеральным законом от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» включены первичные документы, электронные документы и бухгалтерские регистры [7].

Следует отметить, что в современной научной и учебно-методической литературе имеется достаточно мало разработок, затрагивающих проблемы использования в системе финансового контроля документации, не включенной в учетный процесс экономического субъекта. Нет единого подхода к тому, как называть подобную документацию, какие документы включать в ее состав, каким образом осуществлять применение информации, в ней содержащейся, в экспертной и контрольно-ревизионной практике.

В отдельных научных работах, посвященных методическим и методологическим проблемам государственного финансового контроля и бухгалтерской экспертизы в частности, ставятся вопросы, связанные с ролью и местом внеучетных документов, их определением и классификацией.

В научной и учебно-методической литературе среди авторов нет единства мнений относительно понятия «внеучетный документ», что наглядно

демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 3.1.1.

Таблица 3.1.1

Определение понятия «внеучетный документ»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения «внеучетный документ»
1	2
Каширская Л.В. [65, с. 176]. Считает, что часть внеучетных данных составляют основу системных документов, под которыми в данном контексте следует понимать документы, составляющие системную основу финансово-хозяйственной деятельности бюджетного учреждения, содержащие учетную и внеучетную информацию, на основе которых определяется влияние на содержание фактов хозяйственной жизни или на базе которых они осуществляются	Внеучетный документ как часть системных документов
Горшкова Л. [131]. Внеучетные документы – это «вспомогательные объекты судебной налоговой экспертизы»	Внеучетный документ как вспомогательный объект

Опираясь на источники научно-методического характера и учитывая практический опыт производства бухгалтерских экспертиз, мы посчитали возможным сформулировать следующее определение внеучетных документов с точки зрения бухгалтерской экспертизы: это небухгалтерская документация экономического субъекта, оказывающая влияние на учетный процесс, а также на порядок и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в системе взаимосвязанных учетных и отчетных данных.

Основу внеучетных документов составляют: внутренние положения экономического субъекта, лицензионно-разрешительная документация, нормативно-правовая документация, договоры гражданско-правового характера, документы по учету кадров, протоколы и др.

Также считаем целесообразным выделить данную категорию документов в отдельный сегмент бухгалтерской экспертизы, а именно – «бухгалтерская экспертиза внеучетных документов».

Для производства бухгалтерской экспертизы внеучетных документов на качественном уровне также необходимо разработать методические осо-

бенности работы с подобными документами в согласовании с порядком осуществления экспертных бухгалтерских процедур на определенных стадиях экспертного исследования.

В целях методического обеспечения экспертного бухгалтерского исследования крайне важно определить параметры информации, содержащейся во внеучетной документации. Поэтому мы посчитали необходимым разработать группировку источников внеучетной бухгалтерской информации в составе пяти блоков, схема которой представлена на рис. 3.1.2.

Методически важным аспектом экспертной работы с внеучетными документами является обобщение практического опыта и материалов с целью выделения характерных видов противоправной деятельности, которые могли совершаться в отношении подобной документации.

Проведенный анализ различных практических источников позволил составить перечень типичных нарушений в отношении внеучетной бухгалтерской документации, выявляемых в процессе бухгалтерской экспертизы, а именно:

- 1) полное или частичное отсутствие необходимых внеучетных документов;
- 2) несвоевременное составление и внесение изменений во внеучетные документы;
- 3) непреднамеренные ошибки и умышленные искажения при составлении документов;
- 4) материальный и интеллектуальный подлог внеучетных документов;
- 5) несоответствие данных внеучетных документов другим материалам в системе взаимосвязанной экспертной документации;
- 6) отсутствие необходимых реквизитов внеучетных документов;
- 7) нарушение типового порядка составления документов.

В связи с возникающими на практике затруднениями при работе с внеучетными документами считаем целесообразным разработать системную таблицу, включающую максимально полный перечень таких документов,

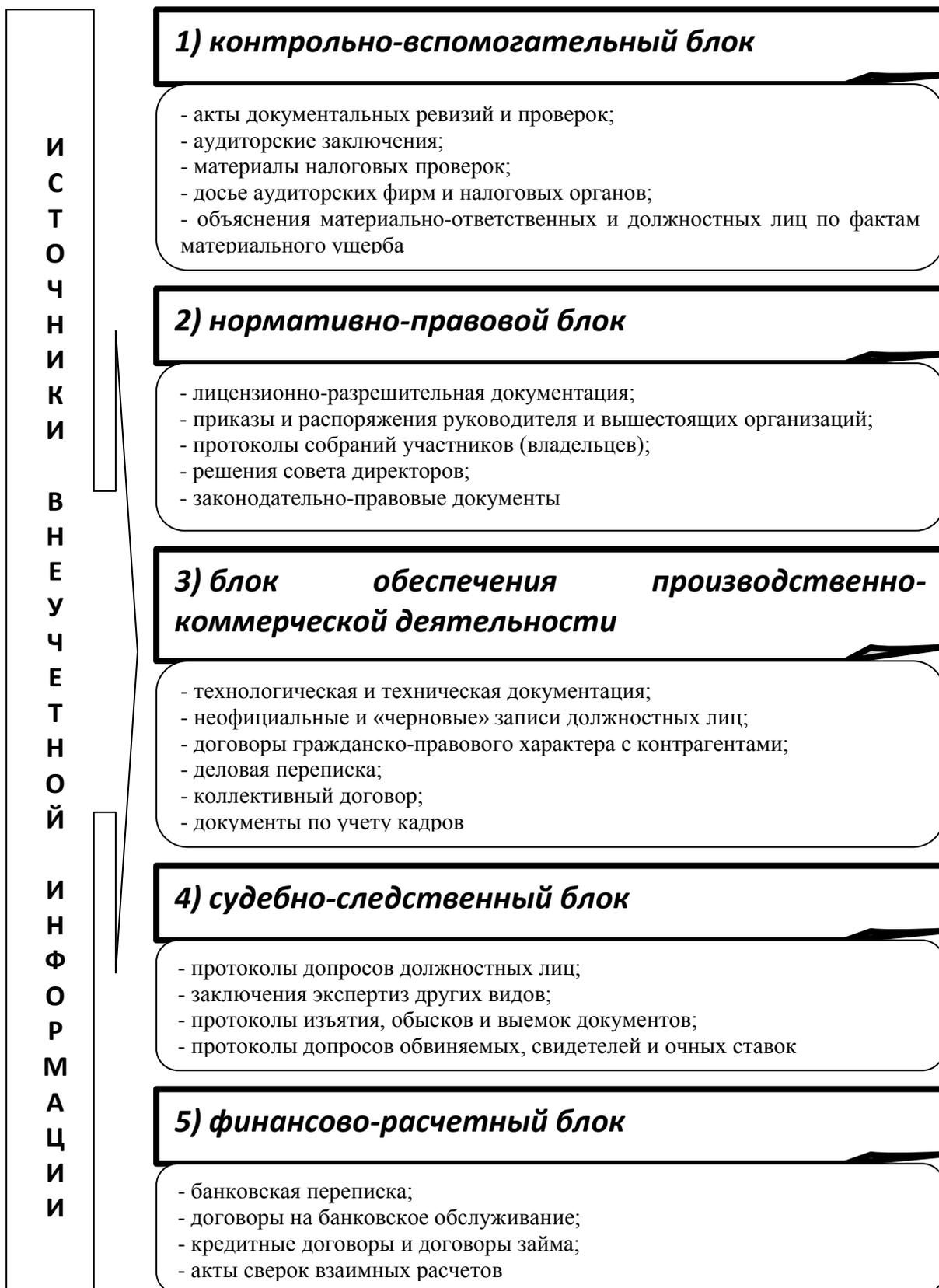


Рис. 3.1.2. Схема группировки источников внеучетной бухгалтерской информации

места их составления, ответственных исполнителей и ориентировочное количество экземпляров с местами хранения (табл. 3.1.2).

Таблица 3.1.2

Перечень и характеристика внеучетных документов, используемых при производстве бухгалтерской экспертизы экономического субъекта

Наименование внеучетного документа	Ответственный исполнитель	Место составления	Ориентировочное количество экземпляров и место хранения
1	2	3	4
Акты документальных ревизий и проверок	Представители контрольно-ревизионных служб	Проверяемый экономический субъект или вышестоящий орган	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – вышестоящая контрольно-ревизионная служба
Материалы налоговых проверок	Представители уполномоченного налогового органа	Проверяемый экономический субъект или налоговый орган	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – налоговый орган
Аудиторские заключения	Сотрудники аудиторской фирмы, независимые аудиторы	Проверяемый экономический субъект или аудиторская фирма	1 – проверяемый экономический субъект. 1 – аудиторская фирма
Протоколы допросов должностных лиц	Сотрудники следственных органов, органов дознания	Экономический субъект, правоохранительные органы	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Заключения экспертиз других видов	Эксперты по видам специальности	Экспертно-криминалистические подразделения	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Досье аудиторских фирм и налоговых органов	Сотрудники аудиторских фирм и налоговых органов	Аудиторские фирмы и налоговые органы	1 – аудиторская фирма или налоговый орган
Объяснения материально-ответственных и должностных лиц по фактам материального ущерба	Материально-ответственные и должностные лица, допустившие факты материального ущерба	Рабочее место материально-ответственного или должностного лица	1 – инвентаризационное дело
Лицензионно-разрешительная документация	Представители лицензирующего или разрешительного органа	Лицензирующий или разрешительный орган	1 – руководитель экономического субъекта
Приказы и распоряжения руководителя и вышестоящих организаций	Руководитель экономического субъекта и вышестоящего органа	Экономический субъект или вышестоящий орган	По мере необходимости согласно правилам составления документов

Окончание таблицы 3.1.2

1	2	3	4
Протоколы собраний участников (владельцев)	Председатель и секретарь собрания учредителей (участников)	Экономический субъект	1 – Председатель совета директоров
Технологическая и техническая документация	Уполномоченные органы	Уполномоченные органы	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Неофициальные и «черновые» записи должностных лиц	Должностные лица экономического субъекта	Рабочее место должностного лица	1 – рабочее место должностного лица
Договоры гражданско-правового характера с контрагентами	Должностные лица экономического субъекта и контрагента	Экономический субъект или контрагент	По мере необходимости в соответствии с ГК РФ
Деловая переписка	Должностные лица экономического субъекта и контрагента	Экономический субъект или контрагент	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Коллективный договор	Представитель администрации трудового коллектива экономического субъекта	Экономический субъект	1 – руководитель экономического субъекта. 1 – представитель трудового коллектива
Протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и очных ставок	Сотрудники следственных органов, органов дознания	Экономический субъект, правоохранительные органы	1 – следственные и судебные органы, органы дознания
Банковская переписка	Сотрудники банка, главный бухгалтер экономического субъекта	Обслуживающий банк, экономический субъект	По мере необходимости согласно правилам составления документов
Договоры на банковское обслуживание	Сотрудники банка, руководитель и главный бухгалтер экономического субъекта	Обслуживающий банк, экономический субъект	1 – обслуживающий банк. 1 – бухгалтерия экономического субъекта
Акты сверок взаимных расчетов	Бухгалтерские работники экономического субъекта и контрагентов	Экономический субъект, контрагенты	1 – бухгалтерия экономического субъекта 1 – бухгалтерия контрагента
Документы по учету кадров	Кадровая служба экономического субъекта	Экономический субъект	По мере необходимости согласно правилам составления документов

Разработанный и приведенный перечень документов, содержащих внеучетную информацию с экспертными характеристиками, отражает раз-

личные аспекты функционирования обособленного экономического субъекта, недооценка и малоэффективное использование которых может значительно повлиять на финансовый результат, способствовать совершению противоправных экономических действий, нанести ущерб собственникам, а в ряде случаев и государству в форме неуплаченных в установленный срок налоговых сумм.

Основываясь на определении внеучетных документов и их значении в экспертной практике, способах совершения противоправных действий с ними, приведенном перечне и характеристике подобных документов, предлагаем систематизировать порядок проведения бухгалтерской экспертизы внеучетных документов экономического субъекта с градацией по шести стадиям (рис. 3.1.3).

На основе представленной систематизации стадий была разработана методика бухгалтерской экспертизы внеучетных документов (приложение 5) с иллюстрацией ее в виде схемы (приложение 6).

Как уже отмечалось ранее, внеучетные документы имеют важное значение в деятельности экономических субъектов и оказывают большое влияние на полноту, качество и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в данных бухгалтерского учета и отчетности.

Можно также констатировать, что подобные документы составляют основу жизнедеятельности экономического субъекта любой формы собственности с различными направлениями производственной и коммерческой деятельности независимо от структуры управления.

Кроме того, выделение рассматриваемой категории документов в отдельный сегмент бухгалтерской экспертизы – «бухгалтерскую экспертизу внеучетных документов» позволит включать данный сегмент в базовую основу любой формы финансового контроля, а также последующего мониторинга и экспертного исследования противоправных проявлений в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Информационной основой для формирования доказательственной базы

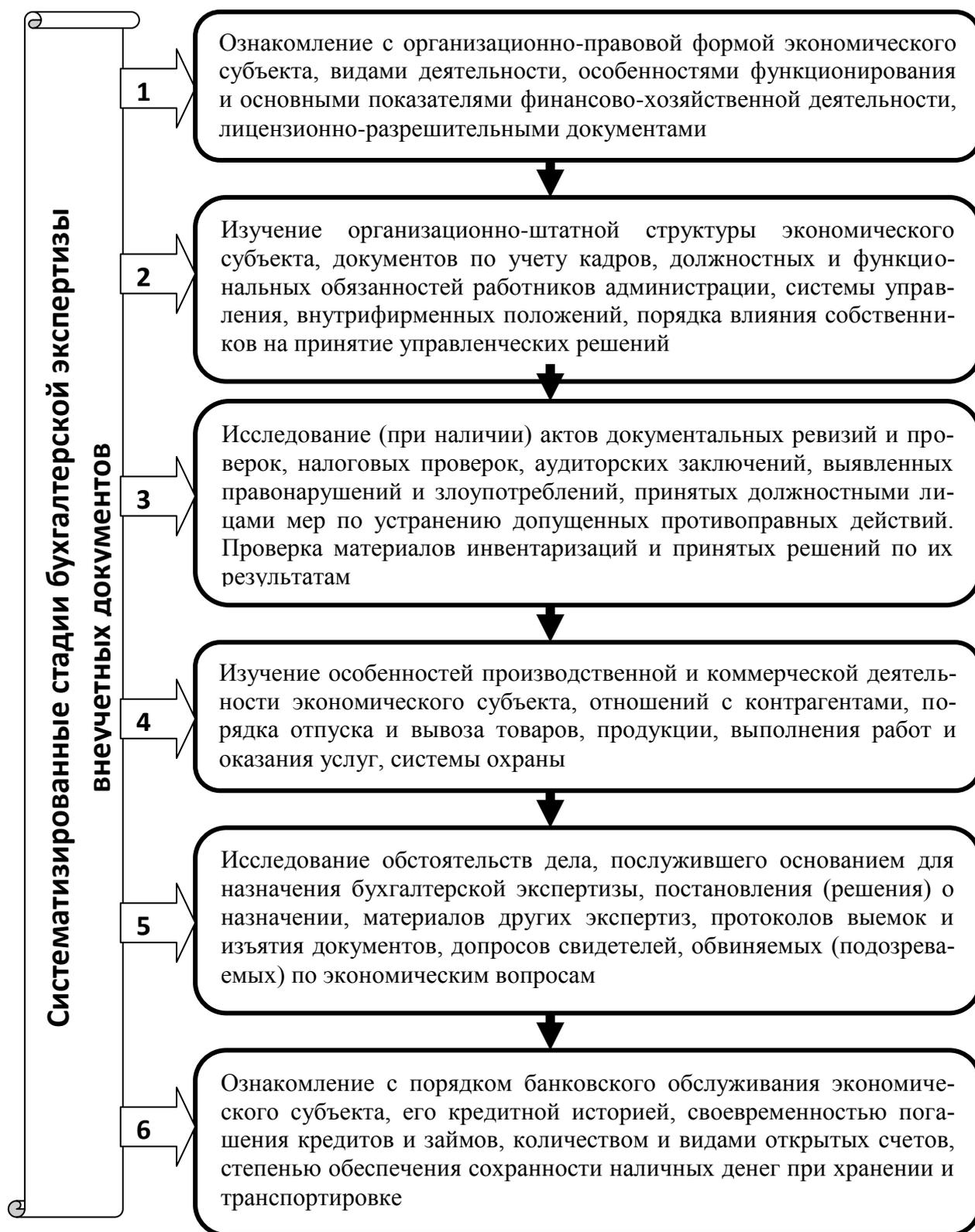


Рис. 3.1.3. Схема систематизации стадий бухгалтерской экспертизы внеучетной документации экономического субъекта

противоправных экономических действий служат неофициальная бухгалтерская документация, подложные бухгалтерские документы и искаженные данные бухгалтерской (финансовой) отчетности. Следовательно, научное рассмотрение отдельных вопросов организации использования бухгалтерской документации в экспертном бухгалтерском исследовании является актуальным направлением методического обеспечения экспертизы бухгалтерских документов.

3.2. Неофициальная бухгалтерская документация: формы проявления и специфика экспертного исследования

Криминальные проявления в экономической деятельности наносят серьезный вред безопасности национальной экономики, причиняют значительный ущерб государству, посягая на устои существования самого общества и его жизнедеятельности. К числу факторов, обуславливающих криминализацию экономических отношений, можно отнести следующие: проведение экономических реформ без построения эффективного механизма противодействия и защиты от неправомерных посягательств и противоправных действий в сфере финансово-хозяйственной деятельности, ослабление государственного влияния в отдельных сферах экономической жизни в период реформирования и др.

Реконструкция государственной экономики без формирования адекватных структур контроля, противодействия и защиты от противоправных посягательств дает возможность определенным силам расширить масштабы теневого сектора и создать предпосылки для неправомерной деятельности. При ослаблении государственного контроля и влияния силовых структур по экономическим направлениям велика вероятность качественного роста теневых процессов в области экономических отношений, что, в свою очередь, сопровождается использованием усовершенствованных способов совершения

противоправных экономических действий, увеличением масштабов коррупционных проявлений по всем уровням государственной власти и службы.

Нынешние экономические условия характеризуются трансформацией проблемы противодействия криминальным проявлениям в экономической сфере и теневому бизнесу из узковедомственной в деятельности правоохранительных органов в проблему общегосударственного уровня. Об этом свидетельствуют темпы роста и масштабы распространения теневых аспектов в хозяйственной жизни общества. Помимо прочего теневые проявления в экономической сфере не только препятствуют формированию доходной части бюджета, но и создают значительные трудности в развитии официальной государственной экономики, которая, оставаясь в правовых рамках, в отдельных ситуациях и по ряду направлений не всегда выдерживает конкурентную борьбу с теневыми структурами и их деятельностью. Все вышеназванное не дает государственному сектору экономики в полной мере использовать собственные ресурсы и источники для поступательного социально-экономического совершенствования.

Используя элементы некоторой дезорганизации и низкий уровень надзора со стороны государственных контрольных органов, наибольший импульс получили различные аспекты теневого ведения дел и предпринимательства, в ряду которых отдельного внимания для нашего исследования заслуживают такие проявления теневого сектора, как искажение объемов и сокрытие элементов финансово-хозяйственной деятельности. В связи с этим одной из важных задач деятельности правоохранительных органов в системе обеспечения экономической безопасности будет являться работа по противодействию противоправным проявлениям в сфере экономики, в составе которой приоритет приобретают проблемы выявления, анализа, документирования и доказывания фактов сокрытия и неотражения хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Необходимо также учитывать, что противоправные действия по искажению и сокрытию объемов производственной и коммерческой деятельности

в рамках экономического субъекта неизбежно ведут к деформации бухгалтерских учетных данных. В теории и практике бухгалтерской экспертизы систему бухгалтерского учета, измененную вследствие криминального воздействия и имеющую в своей структуре следы такого деформирования, принято называть «двойной» бухгалтерией.

Основу для документирования подобных действий и формирования выводов эксперта-бухгалтера составляют соответствующие бухгалтерские документы, полученные и приобщенные к делу с соблюдением действующего законодательства.

В специальной научной и учебно-методической литературе для исследования противоправных экономических действий и их документирования, формирования доказательственной базы по правонарушениям и злоупотреблениям предлагаются и описываются разнообразные приемы и способы работы с документальными свидетельствами [49, с. 48]. В качестве объектов исследования эксперту-бухгалтеру органами, назначившими экспертизу, предоставляются помимо бухгалтерских документов, как на бумажных, так и на электронных носителях, другие материалы дела, которые позволяют судить о фактах хозяйственной жизни и действиях, не отраженных в учетных документах или искаженных в них. Такие операции и действия целесообразно исследовать с привлечением неофициальной («черновой») бухгалтерской и небухгалтерской документации, изъятой и полученной, как правило, в ходе оперативно-розыскных мероприятий.

Изучение и анализ практических материалов свидетельствуют о том, что в настоящее время в целях бухгалтерской экспертизы необходимо четко разграничивать понятие официального документа бухгалтерского учета и документа неофициального, или «чернового» учета. Чаще всего в качестве документов неофициального учета признают документацию, которая не используется в официальном порядке исследуемым экономическим субъектом, не регламентирована учетной политикой субъекта, не отражена в его бухгалтерском учете. На наш взгляд, подобная распространенная точка зрения не-

сколько сужает практические аспекты использования такой внеучетной документации. На практике неоднократно фиксировались случаи, когда неофициальные документы влияли не только на учетные данные, но и на показатели бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта (криминальные банкротства, налоговые правонарушения и т.п.).

Поэтому в качестве наиболее полного определения документов неофициального учета нами предлагается следующее: это документ экономического субъекта на бумажных или электронных носителях, не регламентированный официальными нормативными актами, не отраженный в системе бухгалтерского учета или отчетности, составленный с нарушением действующего законодательства.

Как правило, документы такого рода формируются вне системы финансового контроля и не имеют доказательственного значения без подтверждения их данных официальной бухгалтерской документацией. Названная документация может быть использована органами правопорядка для определения границ участия должностных лиц экономического субъекта в противоправных схемах и степени их виновности. В работе эксперта-бухгалтера такие документы необходимы при исследовании и оценке анализируемых неправомερных фактов, при определении направлений поисковой деятельности, для правильного и объективного формулирования выводов и составления компетентного заключения.

Однако на практике имеют место определенные проблемы при использовании неофициальной «черновой» документации в экспертной бухгалтерской работе в связи с многообразием типов и форм рассматриваемых документов, расширением диапазона мест их составления и применения, различным уровнем их исполнения.

Результаты проведенного исследования и анализ практических данных показывают, что при оформлении подобных документов можно наблюдать следующие характерные признаки:

- не полностью оформленные данные о совершенных фактах хозяйственной жизни;
- наличие необоснованных или неоговоренных исправлений;
- отсутствие подписей должностных лиц, давших разрешение на совершение операций или исполнивших их;
- неполное или неясное указание фактов хозяйственной жизни;
- отсутствие наименования экономического субъекта, в котором совершена операция;
- небрежность во внешнем оформлении.

Все вышеизложенное подтверждает крайнюю необходимость детального изучения документов неофициального («чернового») учета, пределов их использования при производстве бухгалтерских экспертиз, порядка и степени их оценки и исследования, разработки методических основ экспертной бухгалтерской работы с такой документацией.

В правоохранительной практике по фактам противоправных действий с имуществом, денежными средствами и обязательствами для установления истины основанием для исследования документов является определение их достоверности по существу содержания. Данное основание может послужить причиной приобщения к делу неофициальных («черновых») документов и записей их оценки в качестве документов официального порядка. Эксперт-бухгалтер обязан сопоставить результаты исследования неофициальной бухгалтерской и небухгалтерской документации, приобщенной к делу, с данными бухгалтерского учета и отчетности по одним и тем же операциям. С этой целью сравнивается информация, имеющаяся в официальной и неформальной документации, на предмет наличия расхождений между ними, определяются сущность и причины отклонений.

В различных экспертных ситуациях при оценке неофициальных документов для эксперта-бухгалтера важное значение могут иметь выводы, отраженные в заключениях экспертов другой специальности, без которых в отдельных случаях практически невозможно решить вопросы, стоящие перед

бухгалтерской экспертизой. С помощью других экспертиз, например криминалистической, может осуществляться идентификация подписей или почерков должностных лиц, подписавших или оформивших неофициальный («черновой») документ. Без проведения товароведческой экспертизы на практике бывает проблематичным установление реальных объемов недостач или излишков имущества, а также определение суммы материального ущерба. На основании заключений других экспертов эксперт-бухгалтер в процессе своего исследования может сделать соответствующие выводы и ответить на поставленные перед ним вопросы.

Неформальная документация, связанная тем или иным образом с учетным процессом, экспертом-бухгалтером может быть также использована в качестве отправной точки при сборе информации с целью максимально достоверного формирования доказательственной базы совершенного противоправного действия экономического характера. Она может служить в виде вспомогательного материала для выяснения ответственных должностных и материально-ответственных лиц в различных хозяйственных ситуациях, имеющих отношение к хранению и движению денежных средств, имущества и обязательств экономического субъекта.

Помимо бухгалтерской экспертизы на практике, но в меньшей степени, осуществляется использование неофициальной документации для решения задач, стоящих перед другими видами финансового контроля (документальными ревизиями, аудиторскими и налоговыми проверками). Поэтому проблемы эффективного применения и актуализации градации рассматриваемых документов существуют и нуждаются в рассмотрении и решении в рамках всей системы государственного финансового контроля.

Исследование неофициальных документов помогает установить в предварительном порядке фактическое положение дел на исследуемом объекте, наиболее проблемные участки жизнедеятельности экономического субъекта, ориентировочные приемы и способы совершения правонарушений и злоупотреблений. Вместе с тем полученную на основе неофициальной до-

кументации информацию в дальнейшей работе следует использовать с высокой степенью осторожности, только в комплексе с другими доказательствами и в рамках действующего законодательства.

Если в результате изучения документации исследуемого экономического субъекта экспертом-бухгалтером будет установлено, что факты хозяйственной жизни в бухгалтерских учетных документах отражены с искажениями, а в неофициальных документах – в соответствии с действующими правилами и инструкциями, то выводы о правомерности данных неформальной документации эксперт-бухгалтер вправе сформулировать только при наличии следующих двух факторов:

1) в неформальные документы включены реквизиты, предусмотренные для официальной документации;

2) информация неофициального учета об отражении фактов хозяйственной жизни совпадает с официальной бухгалтерской документацией.

Экспертное бухгалтерское исследование проводится на основе бухгалтерской документации, полученной в распоряжение правоохранительных органов в соответствии с действующим законодательством. Основная часть документов изымается с соблюдением правовых норм. При этом выемка и изъятие производятся в отношении подлинных документов, но в исключительных случаях допускается замена подлинников заверенными в установленном порядке копиями.

Однако в процессе выемок и изъятий не во всех случаях появляется возможность получить всю необходимую документальную информацию. Как свидетельствуют практические материалы расследования противоправных действий экономической направленности, ответственные должностные лица экономических субъектов, причастные к правонарушениям и злоупотреблениям, чаще всего принимают определенные меры, связанные с уничтожением или сокрытием следов, имеющих как в официальной, так и неформальной («черновой») документации. Официальные и неофициальные документы

могут храниться не только в служебных помещениях, но и в других местах (в частных домовладениях, гаражах и т.п.).

С помощью информации, имеющейся на неофициальных («черновых») бумажных и электронных носителях, появляется возможность установить фактические данные отражения в учете фактов хозяйственной жизни. Последующее сравнение неофициальной информации и правомерных учетных и отчетных записей повышает шансы проводимых поисковых мероприятий и эффективность дальнейших экспертных бухгалтерских исследований. Как показали результаты проведенного исследования, неофициальная («черновая») документация в основном содержит следующие учетные сведения:

- о движении и условиях хранения денежных средств и имущества экономического субъекта;
- об отдельных сторонах и аспектах совершенных фактах хозяйственной жизни, не получивших правильного отражения в официальном учете и отчетности;
- о действительных суммах выручки и объемах продаж экономического субъекта за исследуемый период;
- об особенностях производственного процесса и коммерческой деятельности экономического субъекта.

В отдельных экспертных ситуациях путем использования информации неформальной документации на основе профессиональных знаний эксперта-бухгалтера возникает необходимость и появляется возможность восстановить полностью или частично учетные этапы и хронологию финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта за определенный отрезок времени даже в тех случаях, когда официальный бухгалтерский учет имел отставания или не велся совсем. При помощи неофициальных данных становится возможным исследовать факты выпуска и реализации неучтенной продукции (товаров, работ, услуг), ведения «двойной» бухгалтерии, проведения бестоварных операций учета и т.п.

В зависимости от роли неофициальной («черновой») документации в поисковых мероприятиях правоохранительных органов, в формировании доказательственной базы противоправных действий в сфере экономики, в формулировании выводов эксперта-бухгалтера и составлении объективного экспертного заключения, а также по отношению к официальному бухгалтерскому учету экономического субъекта нами предлагается классификация таких документов по четырем блокам:

Первый блок – неофициальная переписка должностных лиц экономического субъекта, в том числе помещенная во внутренней (корпоративной) компьютерной сети (указания руководства, доклады подчиненных, обмен мнениями по тем или иным вопросам, незарегистрированные объяснения должностных и материально-ответственных лиц и т.п.).

Второй блок – вспомогательные неформатные учетные документы, оформленные должностными или материально-ответственными лицами по собственной инициативе («личная» картотека складского учета имущества, неформатные результаты производственного и коммерческого количественного учета, неучтенные пропуски на вывоз материальных ценностей и др.).

Третий блок – «черновые» бухгалтерские документы, составленные параллельно с правомерной документацией, элементы «двойной» бухгалтерии («вторая» Главная книга, незарегистрированные платежные ведомости, неофициальные приходно-расходные кассовые документы и т.д.).

Четвертый блок – неформальные записи должностных лиц экономического субъекта, содержащие следы противоправных хозяйственных действий (деловые неформальные дневники, неофициальные служебные тетради, блокноты, записные книжки и др.).

Иллюстрация перечисленной классификации по блокам представлена на рис. 3.2.1.

Таким образом, мы можем с уверенностью констатировать, что неофициальные («черновые») документы, в той или иной степени влияющие на систему бухгалтерского учета экономического субъекта и используемые в

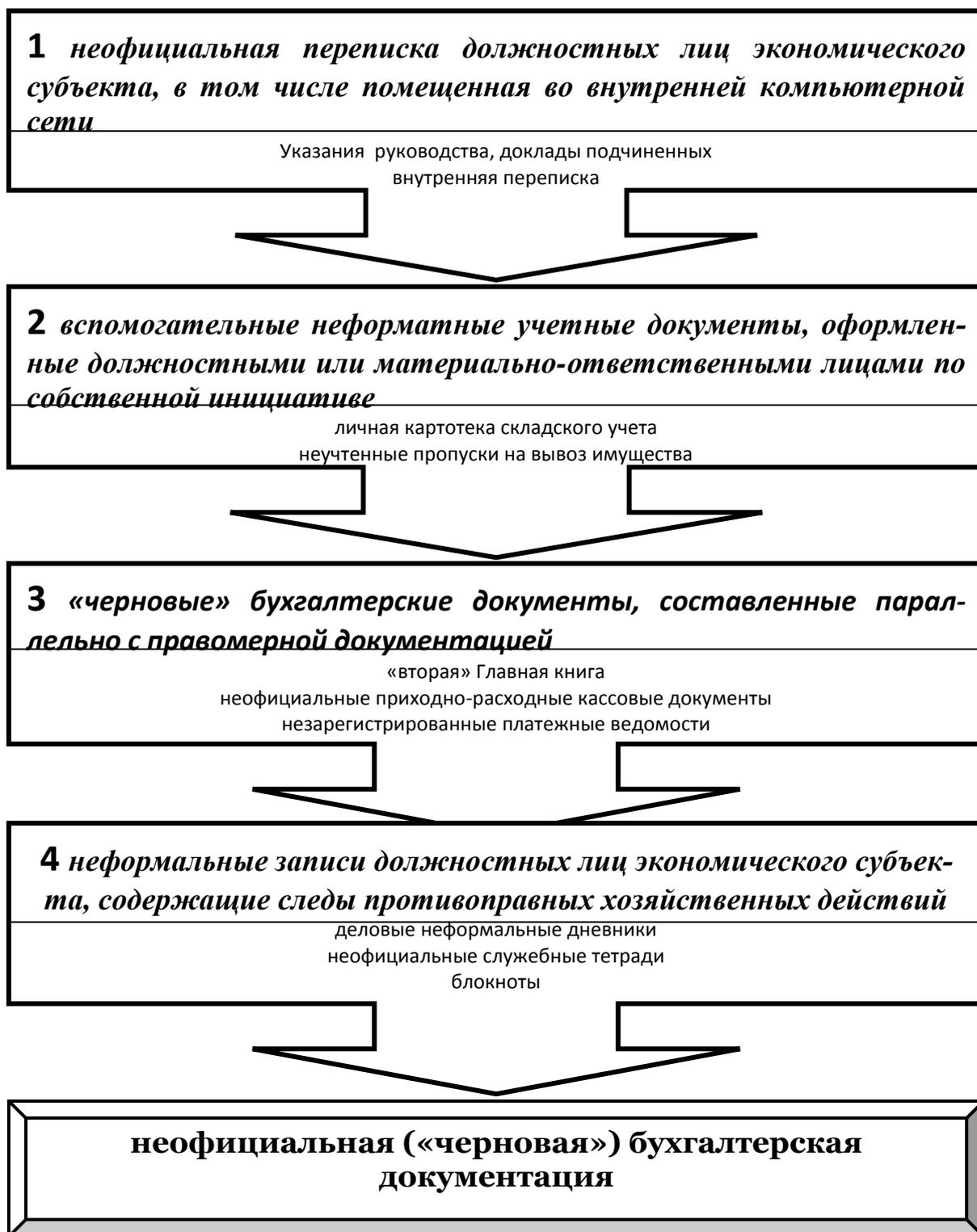


Рис. 3.2.1. Схема группировки по блокам неофициальной («черновой») бухгалтерской документации

экспертной бухгалтерской практике, могут быть отнесены к внеучетным документам. Кроме того, было обосновано важное значение неофициальных и

«черновых» внеучетных документов при проведении оперативных и поисковых мероприятий; в выявлении, доказывании и расследовании экономических правонарушений и злоупотреблений; в формировании доказательственной базы по противоправным действиям экономической направленности; в осуществлении экспертного бухгалтерского исследования и формулировании выводов эксперта-бухгалтера; в подготовке обоснованного адекватного экспертного бухгалтерского заключения.

Проведенное изучение и анализ практических материалов позволили сформулировать авторское определение неформатной документации экономического субъекта с позиций системы государственного финансового контроля и провести группировку названных документов по четырем взаимосвязанным блокам в зависимости от степени их использования и назначения в правоохранительной практике и экспертном бухгалтерском исследовании.

Также по результатам осуществленного исследования нами были определены виды информации, содержащейся на неофициальных бумажных и электронных носителях; выявлены характерные признаки и отличительные черты, наблюдаемые при оформлении неформатной документации.

Вместе с неофициальной (неформатной) бухгалтерской документацией в экспертном бухгалтерском исследовании довольно часто используются подложные документы, непосредственно содержащие признаки и следы противоправной деятельности. От результатов исследования этих документов зависит весь ход следственных действий и итог судебного рассмотрения материалов дела.

3.3. Особенности экспертной работы с подложными бухгалтерскими документами

Постоянно меняющаяся экономическая и внешнеполитическая обстановка в условиях становления рыночных отношений способствует возникновению новых видов противоправной деятельности, в том числе и в экономи-

ческой сфере. Одним из важнейших направлений обеспечения экономической безопасности является противодействие экономической и налоговой преступности.

Необходимо отметить, что противоправные действия экономической направленности характеризуются не только общественной опасностью, но и высокотехнологичной замаскированностью. Данные неправомерные действия совершаются, как правило, организованными преступными группами под прикрытием законной экономической деятельности.

В современных условиях правонарушения и злоупотребления совершаются различными способами с применением знаний в сфере бухгалтерского учета. При этом многие противоправные действия совершаются с использованием подложных документов. В условиях научно-технического прогресса в документооборот экономических субъектов внедряются вновь появившиеся и наиболее изощренные способы подделок документов.

По мнению А.А. Жижиленко [57, с. 212], «подлог документов становится возможным только с того времени, когда развитие известного общества достигает той степени, при которой является сознание необходимости особых способов такого удостоверения в интересах всего правопорядка, и когда охрана этих удостоверительных средств начинает представляться весьма существенной, как обуславливающая собой твердость и крепость всего правопорядка».

Такие неправомерные действия труднодоказуемы, так как совершаются лицами, владеющими специальными знаниями в области бухгалтерского учета, налогообложения и финансового контроля, а также в сфере информационных технологий, что позволяет создавать подложные документы с использованием современной оргтехники, внешне трудно отличимые от подлинных, и использовать их при совершении различных неправомерных действий в течение продолжительного периода. Лица, совершающие экономические неправомерные действия, в большинстве своем владеют навыками ведения бухгалтерского учета, обладают знаниями в сфере налогообложения и

используют их, чтобы скрыть следы правонарушений. При раскрытии правонарушений в экономической сфере чаще всего приходится изучать и анализировать бухгалтерскую документацию, т.к. любая хозяйственная деятельность предполагает ведение специальной документации. Законодательство не требует знаний бухгалтерского учета от лиц, производящих расследование. В перечне требований, которые предъявляются к сотрудникам, служащим в органах внутренних дел и расследующим правонарушения в экономической сфере, отсутствует требование о наличии у них экономического образования.

Следственно-судебная практика показывает, что оперативными работниками не всегда своевременно выявляются правонарушения и злоупотребления в сфере бухгалтерского учета и собираются необходимые доказательства, а также устанавливается круг подозреваемых лиц [181]. Перед злоумышленниками открыты возможности для использования ими многоплановых схем действий с различными способами подлогов в документах бухгалтерского учета и отчетности из-за пробелов в законодательстве. Поэтому целесообразно привлекать к выявлению и расследованию противоправных действий экономической направленности лиц, обладающих знаниями бухгалтерского учета, с назначением бухгалтерской экспертизы.

От всестороннего исследования операций и фактов, относящихся к решаемым экспертизой вопросам, выбора различных приемов и методов анализа документов, достоверной оценки данных документов зависит качество заключения эксперта-бухгалтера. Необходимо передавать эксперту-бухгалтеру такие материалы, которые действительно требуются для всестороннего решения вопросов экспертизы, так как приобщение к материалам дела документов, не относящихся к исследуемым вопросам, вызывает неоправданную трату сил, средств, а также удлиняет сроки проведения расследования.

В ходе производства бухгалтерской экспертизы и тщательного анализа полученных результатов во взаимосвязи с результатами других видов экспертиз, а также с использованием документальных методических приемов возможным становится качественное формирование доказательственной ба-

зы, полное документирование противоправных действий, осуществление профилактических мероприятий по делам о правонарушениях и злоупотреблениях экономической направленности.

Экспертное исследование бухгалтерских документов, а тем более – на стадии предварительного расследования, особенно значимо при выявлении неправомερных хозяйственных действий.

При расследовании правонарушений экономической направленности в качестве доказательства, как правило, выступают бухгалтерские документы, которые становятся вещественными доказательствами, если они обладают следующими признаками:

- являлись орудием правонарушений; на них сохранились следы противоправных действий;
- на них были направлены неправомερные действия;
- денежные средства, ценные бумаги и другие активы – как результат правонарушений и злоупотреблений.

В данном случае такие документы признаются вещественным доказательством, подлежат обязательному следственному осмотру и приобщаются к делу, о чем выносится соответствующее постановление.

Поэтому объектом исследования бухгалтерской экспертизы в основном являются бухгалтерские документы, среди которых особое место занимают документы, содержащие признаки подлога. Такие документы чаще всего становятся отправной точкой при проведении оперативно-розыскных мероприятий и ложатся в основу формирования доказательственной базы совершенных противоправных деяний экономической направленности.

К сожалению, в настоящее время малоисследованным остается вопрос методического обеспечения работы эксперта-бухгалтера с подобными документами, существуют проблемы при классификации подложных документов, недостаточно изучены проблемы теоретического обоснования отнесения бухгалтерского документа к категории подложного. Имеющиеся разработки в данном направлении в основном относятся к советскому периоду.

В научной и учебно-методической литературе среди авторов нет единства мнений относительно понятия «подложный документа», что наглядно демонстрируют результаты проведенного нами анализа, представленные в табл. 3.3.1.

Таблица 3.3.1

Определение понятия «подложный документа»

Автор, источники, определение	Основополагающий признак определения «подложный документа»
Современный бухгалтерский словарь [116]. Подложный документа – это «поддельный документа – фальшивый документа, изготовленный с соблюдением установленной формы, либо подлинный документа, но с частично измененными реквизитами»	Подложный документа как фальшивый документа или подлинный документа с измененными реквизитами
Голубятников С.П. [49, с. 89]. Подложны документа – это «документа, отражающие операции, которые в действительности не совершались (бестоварные и безденежные документа), а также в которые внесены заведомо ложные сведения о содержании, дате или сумме хозяйственной операции»	Подложный документа, в который внесены заведомо ложные сведения и отражающий не совершенные операции
Постников В.С. [86]. Подложный документа – это «особый вещественный (материальный) обман, воплощенный в фальшивом документа»	Подложный документа как материальный обман

Мы не можем согласиться с данной точкой зрения, так как в большинстве случаев подразумевается факт подделки, которая ассоциируется с подложным документа. Таким образом, авторы исследуют только одну сторону подлога – материальную, иногда не признавая вторую часть подлога (интеллектуальную) без подробного ее рассмотрения и анализа. По нашему мнению, признаком интеллектуального подлога является составление подлинного бухгалтерского документа, содержащего неверные (искаженные) сведения о фактах хозяйственной жизни и финансово-хозяйственной деятельности. Примером такого подлога может служить искажение данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, что будет рассмотрено подробнее в другом разделе работы.

В результате исследований нами сформулировано определение понятия «подложный бухгалтерский документ» – это документ, содержащий признаки подделки или изменения первоначальных данных, а также подлинный документ с искаженными сведениями о фактах хозяйственной жизни.

Большое разнообразие подлогов, посягающих на общественные отношения, обуславливает необходимость предметного рассмотрения группировки и состава выделяемых групп документальных подлогов.

Законодательно закрепленное определение разнообразных видов подлогов является одним из важных критериев классификации документальных подлогов, а основополагающим критерием законодательного деления документальных подлогов на множество видов является уровень общественной опасности. В связи с этим законодатель, установив специфическую ответственность за конкретный вид подлога, обеспечивает защиту определенных интересов, преследует цель, связанную с усилением контроля за охраной общественных отношений в сфере экономики.

Проведенный анализ позволил сформировать классификацию документальных подлогов с определением в ней места подлога бухгалтерских документов (рис. 3.3.1). Так, по качественным характеристикам данные документы делятся на полноценные и неполноценные.

Полноценными являются те документы, которые составлены по установленной форме, имеют в наличии все обязательные реквизиты, а также правильно отражают совершенный факт хозяйственной жизни. Тот документ, который не удовлетворяет этим требованиям, будет являться неполноценным.

В зависимости от объекта посягательства выделяются следующие виды подлогов:

а) бухгалтерский подлог – характеризуется подделкой документов, изготовлением или сбытом поддельных бухгалтерских документов, использованием подложных документов;



Рис. 3.3.1. Классификация документальных подлогов

- б) служебный подлог – фальсификация документов, связанных с прохождением службы или движением кадров;
- в) подлог избирательных документов;
- г) фальшивомонетничество – изготовление поддельных денег, ценных бумаг и их сбыт;
- д) банковский подлог – изготовление поддельных расчетных и кредитных карт, иных платежных документов и их сбыт;
- е) фармацевтический подлог – связан с подделкой рецептов и других документов, которые дают право получения психотропных веществ и наркотических средств;
- ж) юридический подлог – фальсификация доказательств;
- з) подделка, фальсификация и реализация акцизных марок, документов, подтверждающих соответствие, и др.

Приведенная классификация может включать и другие отрасли знаний и жизнедеятельности, в которых возникает прецедент использования подложных документов.

Состав подлогов документов на основе различия в признаках можно сгруппировать по двум видам – общий и специальный.

Деление видов подлогов на специальные или общие носит относительный характер. Таким образом, специальным является служебный подлог по отношению к частному подлогу, а по отношению к фальсификации доказательств он является общим и т. д. В качестве разновидностей общего понятия «подлог документов», которое основано на последовательном осуществлении подлога, следует рассмотреть такие противоправные проявления, как: изготовление поддельных документов; использование поддельных документов.

При изготовлении подложных документов изменяют существующий подлинный документ или создают новый фиктивный документ. Предъявление подложного документа должностным лицам, представление в организации (учреждения, предприятия), использование таких документов в бухгалтерской или иной отчетности означает использование подложных документов, невозможное без предшествующего создания данных документов.

По субъекту осуществления деление подлогов документов производится на следующие группы:

- 1) частный подлог (совершенный частными лицами);
- 2) должностной подлог (совершенный должностными лицами);
- 3) специальный должностной подлог (совершенный специальными должностными лицами);
- 4) подлог, который обладает определенными правомочиями, статусом и служебным положением (совершен частными или должностными лицами).

По способу совершения, подлоги документов классифицируются на следующие виды:

- 1) материальные (изменение вида документа, внесение фиктивных реквизитов, исправление содержащихся в данном документе записей);

2) интеллектуальные (документы, составленные с соблюдением всех соответствующих требований, правильные по форме, но ложные по содержанию, материальных признаков подделки не содержат).

С точки зрения бухгалтерской экспертизы данная классификация имеет особое методическое значение, так как способствует выявлению и определению способа совершения противоправного действия экономического характера. По нашему мнению, сложившаяся классификация подлогов по способу совершения на два вида в настоящее время не в полной мере отражает многообразие форм и способов экономических правонарушений с использованием системы бухгалтерского учета. В связи с этим мы предлагаем дополнительно выделить в структуре приведенной группировки такой вид подлога, как комбинированный, который содержит элементы материального и интеллектуального подлога. Примером может служить заключенный между контрагентами фиктивный договор (бестоварный документ) с намеренным искажением реквизитов одной из сторон с целью невозможности последующей идентификации.

В основе приведенной классификации лежит анализ разнообразных способов, с помощью которых изготавливаются подложные документы, и сопоставление характеризующих признаков составов противоправных действий, которые предусматривают ответственность за подлог документов.

По нашему мнению, одной из разновидностей интеллектуального подлога является прямой подлог бухгалтерской (финансовой) отчетности, который выделяется в научных работах отдельных авторов.

Интеллектуальный подлог включает в себя следующие действия: преднамеренное искажение результата при принятии решений акционерами, включение в декларацию искаженных данных, внесение в официальные документы ложных сведений и др.

Способы совершения материального подлога могут быть выражены в двух формах:

а) в виде трансформации существующего подлинного документа путем внесения нового (измененного) текста, сумм, дописок и других искажений;

б) в создании новых подложных документов с использованием поддельных подписей, печатей, оттисков штампа и т. д.

Различие способов совершения подлога документов отмечается в работах многих авторов. Одни усматривают в данном разграничении скрытый смысл, возможность уточнения понятий. Так, И.Д. Гамолин считает, что материальный подлог заключается: а) в подделке, т. е. создании фиктивного документа, имеющего вид подлинного; б) переделке, изменении вида подлинного документа. Он полагает, что при регламентации состава неправомерного хозяйственного действия «подделка, изготовление и сбыт подложных документов» законодатель упустил одну из форм материального подлога – переделку, поскольку термин «подделка» заключается в изготовлении какого-либо нового (фиктивного) документа и не охватывает переделку уже имеющихся бланка документа, печати или штампа [129, с. 155].

Отсутствие единства авторов во взглядах на способы подлога в основном связано с законодательным разграничением материального и интеллектуального подлогов. Не совпадает их точка зрения и по вопросу отнесения интеллектуального подлога к должностному.

По мнению Г.Ф. Поленова [85, с. 36], в одних случаях законодатель имеет в виду только материальные подлоги, а в других – как материальные, так и интеллектуальные (при этом субъект последнего – только должностное лицо). И.Д. Гамолин считает, что подделка, совершенная частным лицом, является только материальным подлогом, в то время как должностной подлог может быть как материальным, так и интеллектуальным. А.В. Кузнецов [70], Б.И. Пинхасов [83] придерживаются иной позиции и считают, что интеллектуальный подлог может совершить только лицо, уполномоченное на составление документа.

Другие исследователи рассматривают определенные виды подлога, не связывая их с конкретным составом противоправных действий.

На наш взгляд, должностной подлог охватывает такие формы, как интеллектуальная (внесение в документы ложных данных, составление и выдача ложных документов, внесение заведомо ложных записей) и материальная (подделка, подчистка и т.д.), но может быть также отнесен к комбинированной форме, упомянутой нами ранее.

Наиболее часто интеллектуальный подлог имеет место при использовании похищенных или незаконно изъятых печатей, бланков, в случае составления документов от имени несуществующей организации с использованием ее данных и т.д.

Изменяющиеся формы и способы подделки документов требуют адекватной реакции со стороны правоохранительных органов путем своевременного формирования реальных классификаций подложных документов, разработки и внедрения соответствующих методик выявления и исследования таких документов, а также использования их при формировании доказательственной базы экономических правонарушений и преступлений.

С этой целью нами обоснована возможность эффективного использования подложной бухгалтерской информации в экспертном бухгалтерском исследовании с формулированием авторского определения подложного бухгалтерского документа; разработана классификация документальных подлогов с определением в ней места подлога бухгалтерских документов; выделено особое методическое значение градации подлогов документов по способу совершения с дополнением ранее существовавших группировок новым видом подлога – комбинированным, включающим элементы материального и интеллектуального подлога.

Наиболее сложным объектом из числа бухгалтерской документации с точки зрения экспертного исследования являются документы бухгалтерской (финансовой) отчетности.

3.4. Экспертное исследование искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности

В нынешних условиях наше правительство и общественные организации развернули широкомасштабную борьбу с противоправными действиями коррупционного характера, с нецелевым использованием, хищением и присвоением бюджетных ресурсов, другими неправомерными проявлениями экономической направленности. В качестве важнейшего инструмента формирования доказательств перечисленных противоправных экономических действий интенсивно используется бухгалтерская экспертиза, в процессе которой применяются приемы изучения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, экономико-криминалистического анализа показателей экономического субъекта.

Например, Управлением экономической безопасности и противодействия коррупции (УЭБ и ПК) ГУ МВД России по Воронежской области была пресечена преступная деятельность организованной группы, совершившей хищение бюджетных средств на сумму более 35 млн. руб. путем внесения искаженных сведений о выполненных строительно-монтажных работах по возведению канализационного коллектора (ул. Менделеева г. Воронежа). Незаконно полученные денежные средства были обналичены и присвоены организаторами противоправной деятельности.

Доказательственная информация по данному факту формировалась в том числе и по результатам проведенной бухгалтерской экспертизы [181, с. 2-3].

Однако ряд аспектов экспертного бухгалтерского исследования отчетных бухгалтерских документов остается недостаточно разработанным или не в полной мере соответствует современному уровню экономических и правовых знаний, а также модификации способов осуществления противоправных действий в сфере экономики.

В составе мероприятий, объединенных проблемами выявления и доказывания неправомερных действий экономического характера, важная роль принадлежит оценке и экспертизе надежности и достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетной информации. Поэтому, на наш взгляд, бухгалтерскую экспертизу отчетных документов следует выделить в отдельное направление экспертных бухгалтерских исследований.

Надежность результатов данного направления напрямую связана с полнотой и эффективностью разработки методик исследования отчетных данных экономических субъектов, изучения существующих и используемых способов искажения и фальсификации бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Применение традиционных методов и методик исследования и анализа бухгалтерской (финансовой) отчетности позволит только в общем виде выявить причины отклонений показателей деятельности исследуемого субъекта от принятых нормативных заданий (заказов, бизнес-планов), оценить его финансовое состояние и хозяйственные результаты. Экономические показатели деятельности субъекта хозяйствования находятся в строгой взаимозависимости и взаимосвязи. Отдельные виды противоправных действий экономической направленности нарушают имевшуюся взаимосвязь, что неизбежно порождает образование в системе взаимозависимых показателей деятельности определенных следов злоупотреблений и правонарушений экономической направленности.

При исследовании и анализе отчетности экономического субъекта в ходе бухгалтерской экспертизы решающее значение имеет процесс установления фактов искажения отчетных данных и показателей. Изучение материалов проведенных практическими органами бухгалтерских экспертиз, а также анализ теоретических источников показали, что подобные искажения совершаются с различными целями и многочисленными способами. В связи с этим теория и практика финансового контроля выделяет по нескольким признакам различные виды искажений бухгалтерских отчетных данных экономического

субъекта. Различаются и позиции авторов по вопросам классификации искажений отчетности. Например, О.А. Заббарова, Л.А. Чайковская, А.Д. Шеремет, В.П. Суйц и др. представляют четыре вида искажения отчетности по двум признакам: существенное и несущественное, преднамеренное и непреднамеренное [58, 175, 112].

В работах С.М. Бычковой искажения классифицируются по четырем признакам:

- по характеру возникновения – преднамеренное и непреднамеренное;
- по объекту посягательства – денежное и материальное;
- по степени влияния на достоверность отчетности – существенное и несущественное;
- по способу отражения в данных бухгалтерского учета – необоснованность учетных записей, неправильное или недостаточное отражение информации в отчетных формах, неполнота учета фактов хозяйственной жизни, ошибки в периодизации, ошибки в оценке [124].

На наш взгляд, предложенная С.М. Бычковой классификация наиболее полно отражает существующее положение дел, но требует определенной доработки в части последнего признака с учетом имеющихся в области финансового анализа современных разработок. Также подобная классификация по способу отражения в данных бухгалтерского учета не в полной мере отражает искажения именно отчетных данных, а влияет на отчетные показатели опосредованно. По нашему мнению, названную группировку следует проводить именно по способам искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности, которые были рассмотрены в работах отдельных ученых (О.В. Ефимовой, Я.В. Соколова и др.), а именно – вуалирование и фальсификация бухгалтерской (финансовой) отчетности [56]. Перечисленные способы следует также дополнить третьим способом – прямым подлогом отчетных данных, описанным в работах С.А. Звягина [60, с. 291]. Предложенная С.М. Бычковой классификация по объекту посягательства, на наш взгляд, не совсем уместна в связи с тем, что объектом посягательства по искажению отчетных данных

всегда будут показатели отчетности экономического субъекта, исчисленные, как известно, в денежном выражении.

В данном случае мы считаем более актуальной группировку способов искажений по характеру противоправных действий, которыми на практике выступают два вида: искажения, имеющие противоправный характер; искажения, не являющиеся противоправными.

Исходя из вышеизложенного, на основе проведенного анализа нами предлагается провести классификацию видов искажений документов бухгалтерской (финансовой) отчетности по трем признакам:

- 1) по характеру преднамеренности – преднамеренные (вуалирование, фальсификация, прямой подлог отчетных данных) и непреднамеренные;
- 2) по характеру противоправности – искажения, имеющие противоправный характер; искажения, не являющиеся противоправными;
- 3) по характеру существенности – существенные и несущественные.

Особого внимания заслуживает проблема трактовки различными авторами понятий преднамеренного и непреднамеренного искажения отчетности. Так, О.А. Заббарова [58]., Л.А. Чайковская [175]., А.Д. Шеремет, В.П. Суйц [112]. преднамеренное искажение рассматривают как результат преднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта в корыстных целях для введения в заблуждение пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности. Эти же авторы в качестве непреднамеренного искажения представляют результат непреднамеренных действий (или бездействия) персонала проверяемого экономического субъекта, который может быть следствием арифметических или логических ошибок в учетных записях, ошибок в расчетах, недосмотра в полноте учета, неправильного отражения в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества.

В работах С.М. Бычковой [124] вводится понятие «преднамеренной ошибки», что является, по нашему мнению, не совсем корректным словосочетанием, так как ошибка не может быть преднамеренным действием, а со-

вершается неумышленно. По мнению автора, «преднамеренные ошибки являются средством деловой политики организаций», в связи с чем предлагается разделить «все преднамеренные ошибки ... на не противоречащие и противоречащие законодательству». При этом непреднамеренными искажениями являются «ошибки, совершенные по некомпетентности, халатности и невнимательности, а также вызванные несовершенством системы бухгалтерского учета и действующего законодательства».

Основываясь на анализе теоретических разработок и с учетом потребностей практики, мы предлагаем сформулировать следующее определение преднамеренного искажения документов бухгалтерской (финансовой) отчетности: это совершенное в корыстных или иных целях умышленное действие сотрудников экономического субъекта по изменению данных бухгалтерской (финансовой) отчетности для введения в заблуждение ее пользователей. В данном определении нами учтено то, что не все факты умышленного искажения документов отчетности из числа изученных нами совершались из корыстных побуждений.

Определение непреднамеренного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности рассматривалось в работах А.Д. Шеремета и В.П. Суйца [112]. Дополняя их разработку, мы предлагаем понимать под этим действием неумышленное искажение отчетных показателей должностными лицами вследствие арифметических или логических ошибок в расчетах при отражении в учете фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества или обязательств экономического субъекта.

Как преднамеренное, так и непреднамеренное искажение в документах бухгалтерской (финансовой) отчетности по степени влияния на ее достоверность могут выражаться в двух видах: существенное и несущественное.

Опираясь на теоретические положения аудита и с учетом потребностей бухгалтерской экспертизы, мы предлагаем понимать под существенным искажением отчетных данных изменения, оказывающие значительное влияние на достоверность бухгалтерской (финансовой) отчетности, на основе кото-

рых пользователь отчетности может принять неверные решения или сделать ошибочные выводы.

В то же время несущественное искажение бухгалтерской (финансовой) отчетности с позиций бухгалтерской экспертизы нами предлагается в следующей трактовке: это изменения, оказывающие незначительное влияние на достоверность данных отчетности, на основе которых пользователь отчетности не может принять неверные решения или сделать ошибочные выводы.

При проведении экспертного бухгалтерского исследования документов бухгалтерской (финансовой) отчетности необходимо учитывать риск обнаружения фактов искажения бухгалтерских (финансовых) отчетных данных. Подобный риск безусловно зависит от различных факторов, как внутренних, так и внешних, которые могут способствовать повышению риска возникновения фактов искажений отчетных показателей. Такие факторы применительно к аудиторской деятельности были разработаны А.Д. Шереметом и В.П. Суйцом [112]. В их работах названные факторы делились на два вида: факторы внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта; факторы, отражающие особенности состояния конкретной отрасли финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта и экономики страны в целом.

На наш взгляд, разработанные ранее внутрихозяйственные факторы нуждаются в значительной корректировке и дополнении. В связи с этим, учитывая сложившуюся ситуацию в сфере противодействия противоправным действиям в сфере экономики, на основе проведенного анализа материалов бухгалтерских экспертиз предлагаем факторы внутрихозяйственной деятельности экономического субъекта, способствующие возникновению фактов искажения отчетных данных, представить в следующем виде:

- инвестирование экономическим субъектом средств в сомнительные проекты;
- осуществление необоснованных изменений в учетной политике или в договорных отношениях, значительно влияющих на изменение величины

прибыли экономического субъекта;

- неоправданное уменьшение объемов продаж и производства продукции (выполненных работ, оказанных услуг), товарооборота, по данным экономического субъекта, оказывающих влияние на сумму прибыли;

- осуществление платежей за работы и услуги, не соответствующие профилю деятельности экономического субъекта, а также фактическим данным;

- нехарактерные для данного экономического субъекта факты хозяйственной жизни, особенно в конце года, значительно влияющие на его финансовые показатели;

- несоблюдение должностными лицами установленных нормативных правил ведения учета и составления отчетности;

- недостатки в организации документооборота экономического субъекта, способствующие образованию искажений в документах бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- нарушение порядка распределения прибыли по итогам отчетного периода.

Проведенный анализ научных и учебно-методических работ, посвященных проблемам противодействия противоправным действиям экономического характера, а также изучение практических материалов правоохранительных органов дали возможность выявить на основе ранее разработанных так называемые внешние факторы, которые могут способствовать возникновению фактов искажения в отчетных данных.

Подобные факторы в разной степени могут побуждать должностных лиц экономического субъекта или владельцев совершать неправомерные действия по необоснованному изменению отчетных показателей. Среди подобных факторов мы предлагаем выделить следующие:

- участие в той или иной степени исследуемого экономического субъекта в теневом секторе экономики;

- неудовлетворительное или кризисное состояние в отрасли, в которой

функционирует рассматриваемый экономический субъект;

- негативная ситуация с реализацией товаров (продукции, работ, услуг), вызванная внутренними или внешними причинами;

- увеличение угрозы банкротства (несостоятельности) экономического субъекта, спровоцированного искусственно или вызванного объективными причинами.

Теоретические основы аудиторской деятельности, затрагивающие вопросы искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, помимо внутренних и внешних факторов, оказывающих влияние на ее достоверность, также предполагают изучение условий финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, которые могли способствовать совершению действий, связанных с искажением бухгалтерских (финансовых) отчетных данных.

Подобные условия ранее рассматривались именно с позиций аудита. Поэтому мы предлагаем рассмотреть названные условия с точки зрения бухгалтерской экспертизы и с учетом нынешнего состояния противодействия противоправным действиям экономической направленности.

Рассмотренные подобным образом условия искажения отчетных показателей в комплексе с ранее представленными внутренними и внешними факторами должны сформировать основу для поисково-исследовательской работы не только эксперта-бухгалтера, но и других лиц, уполномоченных выявлять и анализировать противоправные действия экономического характера. Совокупность предлагаемых условий и факторов мы предлагаем исследовать в составе модели экспертизы фактов.

Поэтому мы посчитали возможным разработать с точки зрения бухгалтерской экспертизы такие условия, которые могут способствовать искажению документов бухгалтерской (финансовой) отчетности, в составе трех взаимосвязанных групп:

I. Качество управленческой деятельности экономического субъекта в части персонала, связанного с учетным процессом:

- низкий уровень осуществления внутреннего хозяйственного контроля на предприятии;
- укомплектованность должностей учетного персонала некомпетентными сотрудниками;
- значительный по времени недокомплект в составе учетного персонала;
- текучесть кадров в структурах предприятия, связанная с формированием отчетных показателей или осуществлением контрольных функций;
- постановка перед учетным персоналом задач, связанных с неправомерным отражением данных в бухгалтерской (финансовой) отчетности.

II. Нестандартные операции и неблагоприятные ситуации в жизнедеятельности экономического субъекта:

- значительные суммы перечислений за работы и услуги, не имеющие актуального значения для деятельности экономического субъекта (информационные и консультационные услуги, работы сомнительного характера и т.п.);
- необычные контракты, заключенные и реализованные, как правило, в конце года, оказывающие значительное влияние на величину прибыли;
- неудовлетворительное финансовое состояние экономического субъекта, вызванное как субъективными, так и объективными причинами;
- перерастание негативного финансового положения в стадию несостоятельности (банкротства);
- необходимость поддержания имиджа финансового благополучия с целью получения материальной выгоды (привлечение инвестиций, получение кредита, мошеннические операции и др.);
- осуществление хозяйственных взаимоотношений с нетрадиционными контрагентами и сомнительными партнерами.

III. Корректировка данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в связи со следующими обстоятельствами:

- получение указания руководства об уменьшении суммы полученной

прибыли после составления отчетности;

- возникшая несогласованность между бухгалтерскими данными в ходе составления отчетности (учетными регистрами и оборотно-сальдовой ведомостью, оборотно-сальдовой ведомостью и балансом, балансом и другими формами отчетности и др.);

- суммовые разногласия между отчетными данными и информацией, полученной от третьих лиц (контрагентов, банка, налоговых органов и др.);

- представление в бухгалтерскую службу документов по отдельным фактам хозяйственной жизни (в том числе – необычным), требующих изменения статей баланса и корректировки данных показателей бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- замечания налоговых органов по результатам камеральных налоговых проверок и аудиторов в ходе проведения аудиторских проверок.

Опираясь на исследование ранее определенных внутривозрастных и внешних факторов деятельности экономического субъекта, а также на результаты изучения условий, которые могли способствовать возникновению фактов искажения отчетных данных, эксперт-бухгалтер или проверяющий должны выстраивать основы своей поисковой работы по названным фактам изменения отчетности. Такая поисково-исследовательская работа, связанная с выявлением, документированием и исследованием фактов неправомерного искажения документов бухгалтерской (финансовой) отчетности, на наш взгляд, должна проводиться с осуществлением следующих последовательных действий:

- получение и оценка информации о финансовом состоянии экономического субъекта;

- изучение информации о материальном положении и уровне жизни работников администрации экономического субъекта;

- определение круга должностных лиц, имеющих отношение к составлению документов бухгалтерской (финансовой) отчетности, знакомство с названным персоналом;

- изучение личных дел должностных лиц, участвующих в формировании данных отчетности, оплаты их труда, условий работы;
- анализ системы внутреннего финансового контроля экономического субъекта;
- определение возможностей совершения противоправных действий, связанных с преднамеренным изменением отчетных данных, отношения администрации к подобным действиям, реакции системы внутривозвратного контроля на искажение отчетности;
- установление следов и признаков действий по преднамеренному искажению отчетных документов с помощью аналитических процедур;
- выявление целей совершения неправомерного искажения отчетных данных;
- проведение экспертной выборки по данным отчетности или сплошной проверки отчетных документов с целью обнаружения, документирования и исследования выявленных фактов;
- обобщение результатов и формулирование выводов по поставленным на экспертизу вопросам.

Таким образом, на основе совокупности определенных нами факторов (внутренних и внешних), условий хозяйствования, способствующих искажению документов бухгалтерской (финансовой) отчетности, обозначенных последовательных элементов поисково-исследовательской работы эксперта-бухгалтера по фактам необоснованного искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности нами сформирована схема проведения бухгалтерской экспертизы по фактам изменения отчетных бухгалтерских документов экономического субъекта, представленная на рис. 3.4.1.

Подготовленная нами схема включает три взаимосвязанных блока:

1. Внутренние и внешние факторы, создающие возможность неправомерного изменения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.
2. Виды искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности.



Рис. 3.4.1. Схема проведения бухгалтерской экспертизы по фактам изменения отчетных бухгалтерских документов экономического субъекта

3. Перечень противоправных действий, совершенных путем искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Исходя из представленной схемы проведения бухгалтерской экспертизы по фактам изменения отчетных бухгалтерских документов экономического субъекта, по-прежнему остается открытым вопрос о целях, которые преследуют должностные лица экономических субъектов путем искажения отчетных данных. Активизация данного направления противоправной экономической деятельности требует адекватного научного реагирования с целью обобщения и изучения целей, способов и приемов неправомерного искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. Изучение теоретических разработок в сфере противодействия экономическим правонарушениям, а также практических материалов по производству экспертных бухгалтерских действий дало возможность сгруппировать перечень противоправных действий, совершенных путем искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности:

1) фиктивное банкротство экономического субъекта – мнимое ухудшение финансового состояния и результатов деятельности предприятия путем внесения неправомерных изменений в отчетные показатели;

2) преднамеренное банкротство – умышленное ухудшение финансового положения экономического субъекта и итогов его жизнедеятельности, в том числе искусственное отражение или завышение в отчетных данных суммы полученной прибыли, рентабельности готовой продукции, выполненных работ и оказанных услуг и т.п. Анализ статистических данных об экономической преступности в стране за 2013 год свидетельствует о том, что все противоправные действия, связанные с так называемыми «криминальными» банкротствами, были совершены в крупном и особо крупном размере [184];

3) осуществление незаконной банковской деятельности. Данную цель можно продемонстрировать на примере. Так, ГУЭБ и ПК МВД России задокументирована противоправная деятельность преступного сообщества, насчитывающего более 400 участников, схема которой была организована

следующим образом: денежные средства со счетов экономических субъектов, осуществляющих свою деятельность в различных субъектах Российской Федерации, перечислялись на банковские счета специально созданных организаций, реально не осуществляющих финансово-хозяйственную деятельность, в качестве оплаты за якобы оказанные услуги. Затем денежные средства обналичивались или конвертировались в необходимую валюту и выводились за рубеж путем проведения ряда банковских транзакций, часть из них возвращалась клиентам, а оставшиеся денежные средства за оказанные услуги незаконно переводились за пределы Российской Федерации на счета экономических субъектов, специально созданных в зонах с льготным режимом налогообложения и используемых для личного обогащения.

За период 2012–2013 гг. участниками сообщества был извлечен незаконный доход на сумму более 500 млн. руб. Государству был причинен значительный материальный ущерб путем неуплаты налогов, изъятия денежной массы из легального оборота, в виде оттока капитала за рубеж на сумму более чем 20 млрд. руб. ежегодно [182];

4) незаконное получение кредита – осуществляется путем необоснованного получения заемных средств за счет предоставления заведомо ложных сведений банку или другому кредитору о финансовом положении экономического субъекта в целом или по отдельным показателям. С названной целью группа лиц из числа собственников и руководителей компании ЗАО «Группа JFC» в 2010–2012 гг. получила незаконно кредит на сумму более 10 млрд. руб. от ряда крупных банков (ОАО «Сбербанк России», ОАО «Банк Москвы», ЗАО «Райфазенбанк», ОАО «Уралсиб» и др.) под предлогом исполнения договорных обязательств с аффилированными и фиктивными экономическими субъектами. Затем в 2012 г. с целью невыполнения кредитных обязательств они предприняли попытку фиктивного банкротства компании [154, с. 38-39];

5) злоупотребления при выпуске ценных бумаг – умышленное искажение отчетных данных о стоимости акций экономического субъекта и их обеспечении;

б) организация фиктивных юридических лиц (так называемых «фирм-однодневок») для осуществления противоправных действий экономического характера: хищения денежных средств, мошенничества, проведения операций по незаконному обналичиванию денежных средств, вывода активов и др. Уставный капитал и другие показатели таких экономических субъектов отражаются в отчетности, как правило, также фиктивно.

Характерным примером таких действий являются материалы уголовного дела, возбужденного в отношении генерального директора и ряда руководителей компании ООО «Энергострим», которые организовали противоправную схему вывода энергетических активов за счет незаконного отчуждения акций сбытовых компаний в ряде регионов страны (Тверская, Курская, Брянская, Орловская и ряд других областей и регионов). Для проведения незаконных операций ими использовались «фирмы-однодневки» и иностранные аффилированные компании, которые были зарегистрированы на Британских Виргинских островах и в Республике Кипр. Сумма нанесенного государству ущерба от действий злоумышленников превысила 12 млрд. руб. [154, с. 42];

7) причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием. Подобная цель чаще всего преследуется при совершении противоправных экономических действий в отношении потенциальных инвесторов или партнеров и выражается в основном во введении их в заблуждение относительно значений отдельных финансовых показателей деятельности экономических субъектов;

8) уклонение от уплаты налогов. Достижение этой цели осуществляется различными противоправными способами в зависимости от объекта налогообложения, в отношении которого проводятся неправомерные действия.

Исходя из этого, искажению подвергаются различные показатели финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Но наиболее распространенным способом совершения рассматриваемого вида противоправных действий на протяжении последних лет по-прежнему остается ведение «двойной» бухгалтерии, требующее искажения бухгалтерских (финансовых) отчетных данных в той или иной степени. Так, сотрудниками органов внутренних дел в 2013 году была пресечена деятельность организованной группы, участники которой создали несколько юридических фирм, через которые фиктивно совершались и отражались в отчетных данных сделки купли-продажи. Результатом этих псевдоопераций был якобы переплаченный государству налог на добавленную стоимость, представляемый впоследствии для возмещения за счет бюджета. Группа действовала на территории Санкт-Петербурга, Московского региона, Владимирской и Челябинской областей на протяжении нескольких лет. Участники подозреваются в попытке хищения денежных средств на сумму более 500 млн. руб. путем неправомерного возмещения из бюджета налога на добавленную стоимость [155, с. 31].

Всего же в нашей стране, по данным МВД России, за 2014 год было зарегистрировано более 107 тыс. преступлений экономической направленности, что на 24% меньше, чем в 2013 году. Удельный вес экономических преступлений в общем объеме зафиксированных правонарушений также уменьшился на 1,8%. [184].

Таким образом, в данном разделе работы нами на основе практико-ориентированного и системного подходов осуществлена классификация видов искажений бухгалтерских (финансовых) отчетных данных по трем признакам; предложены авторские определения преднамеренного и непреднамеренного, существенного и несущественного искажения документов бухгалтерской (финансовой) отчетности с позиций бухгалтерской экспертизы; определены внутривозрастные факторы и факторы внешней среды, создающие возможность искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности; выявлены условия, способствующие неправомерному изменению отчетных показателей; построена последовательность действий эксперта-

бухгалтера при проведении поисково-исследовательской работы, связанной с выявлением, документированием и исследованием фактов неправомерного искажения документов бухгалтерской (финансовой) отчетности; сгруппирован перечень противоправных действий, совершенных путем искажения данных бухгалтерской (финансовой) отчетности; сформирована схема проведения бухгалтерской экспертизы по фактам изменения отчетных бухгалтерских документов экономического субъекта.

Заключение

Результаты проведенного исследования показывают, что существующая в нашей стране система противодействия правонарушениям и злоупотреблениям экономической направленности не в полной мере способна осуществить нейтрализацию процесса криминализации отношений, сложившихся в хозяйственной жизни экономических субъектов. Все это, несомненно, обусловило «качественный» рост криминальных проявлений в экономической сфере, расширение диапазона неправомерных действий, в том числе и с использованием современных технологий.

В связи с этим нынешние условия диктуют необходимость более пристального внимания со стороны ученых и практиков к мобилизации научных ресурсов по разработке современных адаптированных теоретических и научно-методических положений, связанных с совершенствованием системы государственного финансового контроля, одним из важных элементов которой является бухгалтерская экспертиза. Наблюдаемые тенденции развития криминальных экономических проявлений требуют адекватного реагирования со стороны контрольно-надзорных органов, в компетенцию которых входит назначение, организация и производство бухгалтерских экспертиз.

Важной составляющей частью работы проверяющих и экспертов в финансовой сфере являются умения и навыки обращения с документацией, на основе которой могут быть сформулированы выводы, построена доказательственная база противоправных экономических действий, принято решение о привлечении виновных к ответственности, в том числе и к уголовной. Поэтому организационно-методические особенности исследования документальных источников криминальной информации, названных нами документальными методами бухгалтерской экспертизы, всегда были объектом пристального внимания специалистов, занимающихся выявлением, сбором, изучением и анализом бухгалтерской и иной экономической документации.

Как показали результаты проведенного исследования, в нынешних условиях назрела острая необходимость в разработке современных эффективных научно-обоснованных положений и методик экспертного бухгалтерского исследования документальных источников информации.

Полученные в процессе диссертационного исследования результаты позволяют обобщить его основные положения, подвести итоги и сформулировать определенные выводы и предложения следующего содержания:

1. Повышение уровня противодействия криминальным проявлениям в сфере экономики вызывает необходимость совершенствования документальных методов проведения бухгалтерской экспертизы, в связи с чем в научный оборот введено новое определение документальных методов бухгалтерской экспертизы, под которыми предлагается понимать способ профессионального экспертного исследования документальных источников бухгалтерской информации с целью формулирования выводов по поставленным уполномоченными органами вопросам и выдачи экспертного заключения.

Проведенные исследования, а также анализ используемых в специальной литературе приемов и способов работы с документами при проведении контрольных и экспертных действий позволили перегруппировать классификацию документальных методов бухгалтерской экспертизы с выделением пяти блоков: диагностирующие, конкретизирующие, систематизирующие, аналитические и контрольные документальные методы.

2. В рамках развития документальных методов бухгалтерской экспертизы с целью расширения информационной базы экспертных бухгалтерских работ в структуре бухгалтерских документов выделены новые классификационные признаки: по отношению к доказательственной базе противоправных действий экономического характера (документы бухгалтерского учета, документы неофициального учета и внеучетные документы), а также по наличию подлога (не содержащие признаков подлога и содержащие признаки подлога).

3. Разнообразие видов и форм финансового контроля порождает несогласованность и разобщение в методическом обеспечении бухгалтерской экспертизы документальных объектов. Решение данной проблемы реализовано автором посредством рассмотрения сущности экспертной выборки и разработки методики ее осуществления, позволившей охватить экспертизой помимо документов бухгалтерского учета внеучетные и неофициальные («черновые») документы.

Под экспертной выборкой предложено понимать применение экспертных процедур не ко всей совокупности исследуемых документов бухгалтерского учета, внеучетных документов и документов неофициального учета при производстве бухгалтерской экспертизы. Таким образом, в процессе экспертной выборки исследуются не только документы бухгалтерского учета, но и широкий спектр внеучетных документов, к которым относятся протоколы изъятия и выемки документов, допросов свидетелей, обвиняемых и подозреваемых, заключения других экспертиз (почерковедческая, компьютерно-техническая и др.), а также данные неофициального («чернового») учета.

4. В работе предложено методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы мошеннических действий, в том числе по фактам экономических правонарушений с использованием компьютерных систем. Разработка методики бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации, базировалась на выделении способов совершения мошенничества, выявлении связи мошенничества с коррупцией, организованной преступностью, «отмыванием» доходов от противоправной деятельности и других неправомерных действий в сфере экономики.

Проведенное исследование позволило сформировать в рамках методики алгоритм работы эксперта-бухгалтера по исследованию фактов мошенничества в системе бухгалтерского учета, включающий пять последовательных действий. Применение методики позволит оперативно выявлять и документировать мошеннические действия в системе бухгалтерского учета, форму-

лизовать экспертные выводы по поставленным вопросам и формировать доказательственную базу по рассматриваемой категории неправомерной деятельности.

С целью упорядочения отдельных видов экспертных работ была разработана методика бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах, включающая цели, задачи, информационную базу, исполнителей и сроки проведения, организационные аспекты, алгоритм экспертных действий, методические особенности составления и структуру заключения по результатам проведения бухгалтерской экспертизы. Алгоритм действий эксперта-бухгалтера разработан в виде схемы и учитывает совместные действия со специалистом компьютерно-технической экспертизы.

5. Автором разработано методическое обеспечение экспертизы внеучетных документов, позволяющее своевременно исследовать и документировать неправомерные действия с целью формирования доказательственной базы. Для этого были определены параметры изучения информации, содержащейся во внеучетной документации, проведена систематизация и группировка таких документов, выявлены способы неправомерного воздействия на внеучетные документы и цели, преследуемые должностными лицами экономических субъектов. Также предложена методика экспертной работы с внеучетной документацией, включающая цели и задачи экспертизы внеучетных документов, ее информационную базу, исполнителей и сроки, организационные процедуры, алгоритм действий и структуру заключения.

6. Отдельные виды и категории неправомерных экономических действий остаются необнаруженными из-за отсутствия или недостаточной степени разработанности понятийного аппарата бухгалтерской экспертизы. В целях экспертной идентификации внеучетных и неофициальных документов автором предложены новые определения понятий «внеучетные документы», «документы неофициального учета», «подложные бухгалтерские документы».

7. Изучение и анализ практических материалов свидетельствует о том, что в настоящее время в целях бухгалтерской экспертизы необходимо четко разграничивать понятие официального документа бухгалтерского учета и документа неофициального учета. Чаще всего в качестве документов неофициального учета признают документацию, которая не используется в официальном порядке исследуемым экономическим субъектом, не регламентирована учетной политикой, не отражена в его бухгалтерском учете.

В зависимости от роли неофициальной документации в поисковых мероприятиях правоохранительных органов, формировании доказательственной базы противоправных действий в сфере экономики, формулировании выводов эксперта-бухгалтера и составлении объективного экспертного заключения, а также по отношению к официальному бухгалтерскому учету экономического субъекта впервые разработана классификация неофициальных («черновых») документов по четырем блокам.

8. Изменяющиеся формы и способы подделки документов требуют адекватной реакции со стороны правоохранительных органов путем формирования классификаций подложных документов, разработки и внедрения соответствующих методик выявления и исследования таких документов, а также использования их при формировании доказательственной базы экономических правонарушений и преступлений.

С этой целью была обоснована возможность эффективного использования подложной бухгалтерской информации в экспертном бухгалтерском исследовании с предложением классификация документальных подлогов и определением в ней места подлога бухгалтерских документов; выделено особое методическое значение градации подлогов документов по способу совершения с дополнением ранее существовавших группировок новым видом подлога – комбинированным, включающим элементы материального и интеллектуального подлога.

9. Развитие методики бухгалтерской экспертизы предопределило разработку такого направления бухгалтерской экспертизы, как исследование дан-

ных бухгалтерской (финансовой) отчетности с дополнением существующей классификация видов неправомерного изменения отчетных показателей новым критерием – по характеру противоправных действий.

Список литературы

I. Законодательные акты, инструкции и положения по бухгалтерскому учету

1. О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации : указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 (ред. от 18.07.2001) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.01.2014 г.).
2. О Федеральном казначействе Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 27 августа 1993 г. № 864 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.01.2014 г.).
3. Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора : постановление Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 (ред. от 25.12.2012) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.01.2014 г.).
4. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696 : постановление Правительства РФ от 07 октября 2004 г. № 532 (ред. от 22.12.11) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/dokur> (дата обращения: 10.02.2014 г.).
5. Положение о КРУ : постановление Правительства РФ от 06 августа 1998 г. № 888 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 26.04.2013 г.).
6. О перечне платных услуг, оказываемых организациями в целях предоставления федеральными органами исполнительной власти платных услуг : постановление Правительства РФ от 02 декабря 2011 г. № 984 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 05.06.2014 г.).

7. О бухгалтерском учете : федеральный закон РФ от 06.12.2010 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.01.2013 г.).
8. Об аудиторской деятельности : федеральный закон РФ 30.12.2010 г. № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.06.2013 г.).
9. О Счетной палате Российской Федерации: федеральный закон РФ от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ (ред. от 07.05.13) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2012 г.).
10. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федеральный закон РФ от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 09.09.2011 г.).
11. Об электронной подписи : федеральный закон РФ от 28.06.2014 г. № 63-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.03.2013 г.).
12. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013г.).
13. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 27.06.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.08.2012 г.).
14. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 09.02.2011) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 09.04.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.06.2014 г.).
15. Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ (ред. от 14.06.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 08.11.2013 г.).
16. Кодекс об административных правонарушениях РФ от 30.12.2001 г.

№ 195-ФЗ (ред. от 21.07.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013 г.).

17. Налоговый кодекс РФ : часть I от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. 30.12.2011), часть II от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.04.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013 г.).

18. Трудовой кодекс от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 25.11.2011 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.02.2014 г.).

19. Уголовный Кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 07.03.2011) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2014 г.).

20. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 08.03.2015) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2014 г.).

21. Уголовный кодекс Российской Федерации с комментариями: текст с изм. и доп. на 10 октября 2012 г. – М. : Эксмо, 2012. – 320 с. – (Российское законодательство с комментариями).

22. Единый план счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкция по его применению : приказ Минфина РФ от 01.12.2010 г. № 157н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 06.04.2013 г.).

23. Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными академиями наук, государственными (муниципальными) учреждениями и Мето-

дических указаний по их применению : приказ Минфина РФ от 15.12. 2010 г. № 173н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 24.04.2014 г.).

24. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/2008) : приказ Минфина РФ от 06.10.2008 г. № 106н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 03.06.2013 г.).

25. О порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации : инструкция, утв. приказом Минфина РФ от 14 апреля 2000 г. № 42н [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2013 г.).

26. ГОСТ 7.0.83 – 2012. Электронные издания. Основные виды и выходные сведения [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.library.ru> (дата обращения: 15.02.2014 г.).

27. Международные стандарты аудита и контроля качества : сборник: в 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). – Киров : Кировская областная типография, 2012. – Т.1. – 528 с.

II. Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научных трудов

28. Абалкин Л.И. Экономическая энциклопедия / Л.И. Абалкин. – М. : Институт новой экономики, 1999. – 1011 с.

29. Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз / под ред. А.И. Винберга. – М. : ВНИИСЭ, 1974. – 156 с.

30. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков // Электронная библиотека ModernLib.Ru [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://modernlib.ru/books/shi_alibekov/sudebnbuhgalterskaya_ekspertiza/read_2 (дата обращения: 24.09.2012 г.).

31. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков. – М. : Юстицинформ, 2006. – 144 с.

32. Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз / под ред. А.И. Винберга. – М : ВНИИСЭ, 1974. – 156 с.
33. Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия : учебник / Г.А. Атанесян, С.П. Голубятников. – М. : Юрид. литература, 1989. – 352 с.
34. Аудит Монтгомери : пер. с англ. С.М. Бычковой / Ф.Л. Дефлиз, Г.Р. Дженик, В.М. О'Рейлли, М.Б. Хирш ; под ред. Я.В. Соколова. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1997.
35. Бабаев Ю.А. Контроль и ревизия в условиях аренды / Ю.А. Бабаев, Н.Г. Гаджиев. – М. : Финансы и статистика, 1992. – 141с.
36. Баширов Р.А. Судебная бухгалтерия / Р.А. Баширов, Н.В. Баширова. – Ростов-на-Дону : Феникс; Краснодар: Краснодарская академия МВД России, 2004. – 224 с.
37. Белобжецкий И.А. Бухгалтерская отчетность и методы ее контроля / И.А. Белобжецкий. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 272 с.
38. Белов А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.А. Белов, А.Н. Белов. – М. : Книжный мир, 2003. – 608 с.
39. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.Т. Белуха. – М. : Дело ЛТД, 1993. – 272 с.
40. Белуха Н.Т. Аудит: учебник / Н.Т. Белуха. – Киевская областная организация общества «Знания» Украины, 2000. – 221 с.
41. Бертовский Л.В. Выявление и расследование экономических преступлений : учебно-практическое издание / Л.В. Бертовский, В.А. Образцов. – М. : Экзамен, 2003. – 256 с.
42. Большой экономический словарь / А.Н. Азрилиян [и др]. – М. : Институт новой экономики, 2007. – 1280 с.
43. Булгакова С.В. Теория бухгалтерского учета : учебное пособие / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Издательство Воронежского государственного университета, 2002. – 288 с.

44. Булгакова С.В. Теория бухгалтерского учета : учебник для бакалавров / С.В. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. – Воронеж : Издательский дом ВГУ, 2014. – 218 с.
45. Волчецкая, Т.С. Основы судебной экспертологии : учеб. пособие / Т.С. Волчецкая ; Калинингр. гос. ун-т. – Калининград : Изд-во Калинингр. гос. ун-та, 2004. – 197 с.
46. Воройский Ф.С. Систематизированный толковый словарь по информатике (вводный курс по информатике и вычислительной технике в терминах) / Ф.С. Воройский. – М. : Либерия, 1998. – 376 с.
47. Гаджиев Н.Г. Судебно–бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / Н.Г. Гаджиев. – Махачкала : РИО ДГУ, 1990. – 80 с.
48. Георгиев Л.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Л.И. Георгиев, А.М. Ромашев. – М., 1976. – 121 с.
49. Голубятников С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник / С.П. Голубятников ; под ред. С.С. Остроумова. – Волгоград : ВСШ МВД СССР, 1980. – 452 с.
50. Голубятников С.П. Аудит в юридической практике : учебное пособие / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова ; под ред. С.П. Голубятникова. – М. : Юрид. лит., 2002. – 144 с.
51. Дмитриенко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия : учебник / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. – М. : ПРОСПЕКТ, 1998. – 336 с.
52. Доказывание в судебной практике по гражданским делам : учебно-практическое пособие / Л.М. Звягинцева [и др.]. – М. : НОРМА - ИНФА - М, 2000. – 416 с.
53. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: учебное пособие / Е.С. Дубоносов, А.А. Петрухин. – М. : Книжный мир, 2001. – 176 с.
54. Дьячков А.М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений / А.М. Дьячков. – М. : Спарк, 2000. – 123 с.
55. Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия : учебник / С.Г. Еремин. – М. : ЦОКР МВД России, 2005. – 368 с.

56. Ефимова О.В. Финансовый анализ : учебник для вузов / О.В. Ефимова. – 3-е изд. – М. : Омега-Л, 2010. – 352 с.
57. Жижиленко А.А. Подлог документов : историко-догматическое исследование / А.А. Жижиленко. – СПб., 1990. – С. 212.
58. Заббарова О.А. Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации / О.А. Заббарова // Онлайн библиотека PLAM.RU [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.plam.ru/bislit/buhgalterskaja_finansovaja_otchetnost_organizacii/p8.php.ru (дата обращения: 14.12.1013г.).
59. Защепин А.Н. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / А.Н. Защепин ; под ред. С.С. Остроумова. – М. : Книжный мир, 1970. – 174 с.
60. Звягин С.А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы: дис. д-ра экон. наук / Звягин Сергей Анатольевич. – Воронеж, 2009. – 381 с.
61. Звягин С.А. Экономико-криминалистический анализ : курс лекций / С.А. Звягин. – Воронеж: Воронежский институт МВД России, 2013. – 192 с.
62. Зинин А.М. Судебная экспертиза : учебник / А.М. Зинин, Н.П. Майлис. – М. : Право и закон – Юрайт-Издат, 2002. – 320 с.
63. Карминский А.М. Информатизация бизнеса / А.М. Карминский, П.В. Нестеров. – М. : Финансы и статистика, 1997. – 416 с.
64. Каспина Р.Г. Международная система финансовой отчетности / Р.Г. Каспина. – М. : Издательство журнала «Бухгалтерский учет», 2003. – 176 с.
65. Каширская Л.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях : дис. д-ра экон. наук / Каширская Людмила Васильевна. – М., 2013. – 286 с.
66. Клименко С.В. Электронные документы в корпоративных сетях: второе пришествие Гутенберга / С.В. Клименко [и др.]. – М. : Анкей-ЭК-Трендз, 1999. – 271 с.
67. Колкутин В.В. Судебные экспертизы / В.В. Колкутин [и др.]. – М. : Юрлитинформ, 2001. – 288 с.

68. Колоткин М.Н. Социология : учеб.-метод. пособие / М.Н. Колоткин. – Новосибирск : СГГА, 2001. – 72 с.
69. Корухов Ю.Г. Основы судебной экспертизы. Ч. 1: Общая теория / Ю.Г. Корухов. – М., 1997. – 258 с.
70. Кузнецов А.В. Ответственность за подлог документов по уголовному праву / А.В. Кузнецов. – М., 1959. – 91 с.
71. Кулешов С.Г. О понятии «электронный документ» / С.Г. Кулешов // Документация в информационном обществе: электронное делопроизводство и электронный архив. – М. : Росархив; ВНИИДАД; РОИА, 2000. – С. 54–57.
72. Майданевич П.Н. Аудит : учебное пособие / П.Н. Майданевич, О.И. Волошина. – Симферополь : Феникс, 2008. – 700 с.
73. Маренков Н.Л. Ревизия и контроль / Н.Л. Маренков. – Ростов-на-Дону : ФЕНИКС, 2004. – 416 с.
74. Мартынов В.В. Экспертная служба : новые рубежи / В.В. Мартынов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.mvd.ru/mvd/structure/unit/criminalistic/publications/> (дата обращения: 05.04.2012г.).
75. Медведев М.Ю. Бухгалтерский словарь / М.Ю. Медведев. – М. : Проспект; Велби, 2010. – 488 с.
76. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. М.В. Мельник. – М. : КНОРУС, 2007. – 640 с.
77. Морозова Ж.А. Планирование в аудите : практическое руководство / Ж.А. Морозова. – М.: НАЛОГ-ИНФО, 2008. – 360 с.
78. Назаров В.А. Судебная экспертиза (экспертология) : учебное пособие / В.А. Назаров. – Оренбург, 2007. – 123 с.
79. Новая экономическая энциклопедия / Е.Е. Румянцева [и др]. – М. : ИНФРА, 2005.– 724 с.
80. Овсяйчук М. Ф. Контроль и ревизия / М. Ф. Овсяйчук. – М. : КНОРУС, 2006 – 224 с.

81. Ожегов С.И. Словарь русского языка : ок. 57000 слов / под ред. д-ра филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – М. : Рус. яз, 1983. – 816 с.
82. Парушина Н.В. Аудит: основы аудита, технология и методика проведения аудиторских проверок : учебное пособие / Н.В. Парушина, Е.А. Кыштымова. – М.: ФОРУМ, 2009. – С. 160.
83. Пинхасов Б.И. Защита документов по советскому праву / Б.И. Пинхасов. – Ташкент, 1976. – 91 с.
84. Плетнев К.И. Экспертиза в развитии экономики по инновационному пути / К.И. Плетнев. – М. : Изд-во РАГС, 2006. – 290 с.
85. Поленов Г.Ф. Ответственность за похищение, подделку документов и их использование / Г. Ф. Поленов. – М. : Юрист. – 1980. – 575 с.
86. Постников В.С. Уголовная ответственность за подделку, сбыт, использование подложных документов, штампов, печатей, бланков : автореф. дис... канд. юрид. наук / В.С. Плотников. – М., 1990. – С. 10-11.
87. Пошюнас П.К. Применение бухгалтерских познаний при расследовании и предупреждении преступлений / П.К. Пошюнас. – Вильнюс : Минтис, 1977.
88. Преступления в сфере экономики: уголовно-правовой анализ и квалификация / Б.Д. Завидов [и др.]. – М. : Экзамен, 2001. – 224 с.
89. Райзберг Б.А. Современный экономический словарь / Б.А. Райзберг, Л.Ш. Лозовский, Е.Б. Стародубцева. – М. : ИНФРА-М, 1997. – 1582 с.
90. Романов В.В. Судебная бухгалтерия. Краткий курс / В.В. Романов. – 2012. – 26 с. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:<http://litrus.net/book/read/59600?p=15> (дата обращения: 24.04.2014 г.).
91. Ромашов А.М. Вопросы теории и практики судебно-бухгалтерской экспертизы / А.М. Ромашов // Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз. – М., 1974. – 320 с.
92. Россинская Е.Р. Судебная экспертиза в уголовном, гражданском и арбитражном процессе / Е.Р. Россинская. – М. : Право и закон, 1996. – 185 с.

93. Россинская Е.Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Е.Р. Россинская, Н.Д. Эриашвили. – М. : Юнити-Дана, 2007. – 351 с.
94. Соколов Б.Н. Системы внутреннего контроля (организация, методики, практика) / Б.Н. Соколов, В.В. Рукин. – М. : Экономика, 2007. – 442 с.
95. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета / Я.В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 2000. – 496 с.
96. Сологуб Н.М. Хищения в сфере экономической деятельности : механизм преступления и его выявление : методическое пособие / Н.М. Сологуб, С.Г. Евдокимов, Н.А. Данилова. – М. : ПРИОР, 2002. – 256 с.
97. Судебная бухгалтерия : учебник Г.А. Атанесян [и др]. – М. : Юрид. литература, 1980. – 320 с.
98. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для студентов вузов / Е.Р. Россинская [и др.] ; под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2009. – 383 с.
99. Сунчалиева Л. Э. Мошенничество (уголовно-правовой и криминологический аспект) : автореф. дис. ... канд. юрид. наук / Сунчалиева Лейла Эмирбековна. – Ставрополь, 2004. – 24 с.
100. Твердая И.Н. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / И.Н. Твердая. – Владивосток : Изд-во ДВГУ, 1998. – 161 с.
101. Толкаченко А.А. Правовая (судебная) бухгалтерия : курс лекций / А.А. Толкаченко, К.В. Харабет ; под ред. Н.А. Петухова. – М. : Омега-Л, 2002. – 216 с.
102. Федотова Е.С. Контроль и ревизия : учебно-методический комплекс / Е.С. Федотова. – М. : Экзамен, 2004. – 144 с.
103. Федотова Е.С. Контроль и ревизия : учебно методический комплекс / Е. С. Федотова. – М. : Экзамен, 2005. – 141 с.
104. Фленов С.И. Организация и методика ревизий финансово-хозяйственной деятельности объединений (предприятий) / С.И. Фленов. – М. : Финансы и статистика, 1987. – 333 с.

105. Фортинский С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / С.П. Фортинский. – М. : Госюриздат, 1958. – 191 с.
106. Фортинский С.П. Проблемы судебной бухгалтерии / С.П. Фортинский // Вопросы советской криминалистики. – М. : Книжный мир, 1951. – 148 с.
107. Хмельницкий В.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. / В.А. Хмельницкий. – Мн. : БГЕУ, 2005. – 207 с.
108. Черноморд П.В. Организация и проведение ревизий / П.В. Черноморд. – М. : Финансы и статистика, 1985. – 237 с.
109. Шадилова С.Н. Бухгалтерский учет для всех : книга-пособие / С.Н. Шадилова. – М. : АО ДИС, 2006. – 432 с.
110. Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник для юридических вузов / В.В. Шадрин. – М. : Юрист, 2000. – 463 с.
111. Шевелев А.Е. Риски в бухгалтерском учете : учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. – М. : КНОРУС, 2009. – 280 с.
112. Шеремет А.Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – М. : ИНФРА-М, 2006. – 448 с.
113. Шешукова Т.Г. Аудит : учебное пособие / Т.Г. Шешукова, М.А. Городилов. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 184 с.
114. Экономический словарь / А.И. Архипов [и др.] ; отв. ред. А.И. Архипов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Проспект, 2010. – 672 с.
115. Электронные словари и энциклопедии: Большая советская энциклопедия [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovari.bibliofond.ru/> (дата обращения: 21.04.2015 г.).
116. Электронные словари и энциклопедии: Большой энциклопедический словарь, Словарь Даля, Словарь Ожегова и т.д. Бухгалтерский словарь [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.edudic.ru/> (дата обращения: 15.11.2013 г.).
117. Энциклопедия судебной экспертизы / Т.В. Аверьянова [и др.] ; под ред. Т.В. Аверьяновой, Е.Р. Россинской. – М. : Юрист, 1999. – 552 с.

III. Статьи в научных журналах и периодической печати

118. Абанин М.В. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М.В. Абанин // Право и экономика. – 2004. – № 2. – С. 82–88.
119. Агапова А.В. Таможенный контроль на основе методов аудита / А.В. Агапова // Право и экономика. – 2013. – № 5. – С. 64–67.
120. Антонов И.А. Использование методов научного познания при выявлении и расследовании преступлений экономической направленности / И.А. Антонов, Н.А. Данилова, С.А. Рытьков // Российский следователь. – 2012. – № 9. – С. 2–4.
121. Артемова В.В. Проблемные аспекты реализации истребования и изъятия предметов и документов на этапе возбуждения уголовного дела / В.В. Артемова // Российский следователь. – 2014. – № 3. – С. 3–5.
122. Аршинский Л.В. Проблемы применения информационного и логико-математического моделирования в судебной экспертизе и криминалистике / Л.В. Аршинский, Н.Ю. Жигалов // Российский следователь. – 2013. – № 3. – С. 6–10.
123. Белов А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.А. Белов // Финансовая газета. – 2001. – № 52 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://clerk.ru/article/110111.php> (дата обращения: 24.02.2013 г).
124. Бреславцева Н.А. Анализ и классификация проблем бухгалтерской отчетности для составителей и пользователей / Н.А. Бреславцева, О.Ф. Сверчкова // Экономический анализ: теория и практика. – 2009. – №13 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.consultant.ru/> (дата обращения: 15.03.2014 г).
125. Бычкова С.М. Виды искажений в бухгалтерской отчетности / С.М. Бычкова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.klerk.ru/law/articles/735/> (дата обращения: 17.01.2014 г).
126. В России зафиксирован двойной рост кредитного мошенничества [Элек-

тронный ресурс]. – Режим доступа: http://delovoe.tv/event/V_Rossii_zafiksirovan_dvojnnoj_rost_kreditnogo_moshennichestva/ (дата обращения: 21.06.2013 г).

127. Гаврилин Ю.В. Особенности слепообразования при совершении мошенничеств в сфере компьютерной информации / Ю.В. Гаврилин, В.В. Шипилов // Российский следователь. – 2013. – № 23. – С. 2–6.

128. Гаджиев Н.Г. Роль эксперта-бухгалтера в проведении судебных экспертиз / Н.Г. Гаджиев // Бухгалтерский учет. – 1994. – № 6. – С. 27–30.

129. Гамолин И.Д. Материальный и интеллектуальный подлог документов по делам о хищениях государственного и общественного имущества / И.Д. Гамолин // Актуальные вопросы теории и практики охраны правопорядка и борьбы с преступностью: материалы научно-практической конференции Карагандинского обкома КП Казахстана, Темиртауского горкома КП Казахстана и Карагандинской высшей школы МВД СССР, состоявшейся в Темиртау 1 марта 1974 г. – Караганда : НИиРИО Караганд. ВШ МВД СССР, 1976. – Вып. 4. – С. 153–162.

130. Гварлиани Т.Е. Исследование методологии финансового контроля / Т.Е. Гварлиани, С.В. Черемшанов // Аудит и финансовый анализ. – 2003. – № 4 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://auditfin.com/fin/2003/4> (дата обращения: 01.09.2013 г).

131. Горшкова Л. Процедура налоговых проверок: причины признания проверки недействительной / Л. Горшкова // Финансовая газета. – 2010. – № 16 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/111> (дата обращения: 12.06.2013 г).

132. Гузеева О. Квалификация мошенничества в российском сегменте сети Интернет / О. Гузеева // Законность. – 2013. – № 3. – С. 21–25.

133. Гутцайт Е.М. Независимая бюджетная экспертиза / Е.М. Гутцайт, В.А. Мстиславский, Л.Н. Овсянников // Аудитор. – 2009. – № 3. – С. 38–48.

134. Дубоносов Е.С. Методы документальной и фактической проверки в практике налоговых, ревизионных и правоохранительных органов / Е.С. Ду-

боносов // Налоговый учет для бухгалтера. – 2005. – № 11. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/95100> (дата обращения: 24.11.1014г.).

135. Елинский В.И. Особенности назначения судебных экспертиз / В.И. Елинский, Л.С. Корнева // Российский следователь. – 2012. – № 16. – С. 12–14.

136. Жернова М.В. Обеспечение региональной экономической безопасности в условиях реформирования системы МВД России / М.В. Жернова // Российский следователь. – 2012. – № 20. – С. 37–39.

137. Жигалов Н.Ю. Морально-этические нормы в судебно-экспертной деятельности / Н.Ю. Жигалов // Российский следователь. – 2012. – № 8. – С. 6–7.

138. Земскова Е.Н. О некоторых проблемах назначения и производства экспертиз о хищениях бюджетных средств и использования экспертных заключений в качестве доказательств по уголовным делам / Е.Н. Земскова // Российский следователь. – 2013. – № 21. – С. 42–44.

139. Зимин Р.В. К вопросу о расследовании мошенничеств в сфере кредитования физических лиц, совершенных с использованием поддельных документов / Р.В. Зимин // Российский следователь. – 2012. – № 24. – С. 15–17.

140. Карпов И. Новые способы мошенничества / И. Карпов // Законность. – 2014. – № 4. – С. 56–59.

141. Карпович О.Г. Актуальные вопросы противодействия экономической преступности в России / О.Г. Карпович // Российский следователь. – 2012. – № 3. – С. 33–36.

142. Козубова В. Мошенники среднего звена [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.stopcrime.ru/notheft-monitoring/3967/6290.html> (дата обращения: 12.02.2014 г.).

143. Комиссарова Я.В. Актуальные проблемы практики производства судебных экспертиз / Я.В. Комиссарова // Российский следователь. – 2013. – № 5. – С. 6–8.

144. Кравченко Д.В. Научное обеспечение экспертиз по «экономическим» преступлениям и использование в уголовном праве терминологии смежных правовых наук с позиций конституционного права / Д.В. Кравченко // Право и экономика. – 2012. – № 7. – С. 65–68.
145. Кравченко С. Аудиторская проверка в бюджетном учреждении: быть или не быть? / С. Кравченко // Бюджетные учреждения: ревизии и проверки финансово-хозяйственной деятельности. – 2009. – № 4. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.lawmix.ru/bux/30833p> (дата обращения: 12.05.2014 г).
146. Леханова Е.С. Некоторые проблемы применения судебно-экономических знаний в уголовном процессе / Е.С. Леханова // Пробелы в российском законодательстве. – 2009. – № 4. – С. 234–237.
147. Лобанова Л.В. Об уголовно-правовых средствах противодействия судебному подлогу / Л.В. Лобанова, А.П. Рожков // Российский следователь. – 2013. – № 23. – С. 22–26.
148. Ложкова И.А. К вопросу о санкциях за совершение экономических преступлений (теоретический аспект) / И.А. Ложкова // Российский следователь. – 2013. – № 22. – С. 15–19.
149. Лысов Д.С. Подготовительный этап к расследованию экономических преступлений: особенности взаимодействия между правоохранительными и контрольными органами / Д.С. Лысов // Российский следователь. – 2013. – № 17. – С. 39 – 43.
150. Молотников А.Е. Совершенствование системы контрольно-надзорных органов и исполнительной власти в области науки: рекомендации на основе анализа зарубежного и российского опыта / А.Е. Молотников // Право и экономика. – 2013. – № 5. – С. 4–11.
151. Морозова Е.А. К вопросу о судебных экспертизах, назначаемых по уголовным делам о фальшивомонетничестве / Е.А. Морозова // Российский следователь. – 2013. – № 7. – С. 2–4.

152. Мусин Э.Ф. Методика производства судебно-экономических экспертиз: вопросы теории и практики / Э.Ф. Мусин, С.В. Ефимов // Щит и меч. – 2006. – 21 сент. – С. 3–8.
153. Нудель С.Л. Особенности квалификации мошенничества в сфере кредитования / С.Л. Нудель // Российский следователь. – 2013. – № 13. – С. 18–22.
154. Оперативно-служебная деятельность ГУЭБ и ПК МВД России // Экономический вестник МВД России. – 2013. – № 4. – С. 37–45.
155. Оперативно-служебная деятельность ГУЭБ и ПК МВД России // Экономический вестник МВД России. – 2013. – № 5. – С. 27–33.
156. Оперативно-служебная деятельность ГУЭБ и ПК МВД России // Экономический вестник МВД России. – 2013. – № 6. – С. 48–52.
157. Официальный сайт Ассоциации сертифицированных ревизоров по борьбе с мошенничеством (Association of Certified Fraud Examiners (ACFE)). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.acfe.com/> (дата обращения – 15.05.2014).
158. Подольный Н.А. Механизм совершения мошенничества на рынке ценных бумаг / Н.А. Подольный // Российский следователь. – 2012. – № 18. – С. 15–16.
159. Подольный Н.А. Некоторые особенности первоначального этапа расследования мошенничества на рынке ценных бумаг / Н.А. Подольный // Российский следователь. – 2012. – № 9. – С. 8–9.
160. Подольный Н.А. Особенности места совершения мошенничества на рынке ценных бумаг / Н.А. Подольный // Российский следователь. – 2012. – № 22. – С. 2–3.
161. Протасевич А.А. Криминалистическая характеристика компьютерных преступлений / А.А. Протасевич, Л.П. Зверьянская // Российский следователь. – 2013. – № 11. – С. 45–47.
162. Россинская Е. Законодательное регулирование назначения и производства судебной экспертизы / Е. Россинская // Закон. – 2003. – № 3. – С. 3–9.

163. Сараев П.Н. Некоторые проблемы расследования экономических преступлений / П.Н. Сараев // Российский следователь. – 2012. – № 12. – С. 4–6.
164. Синенко С.А. Правовые и организационные вопросы участия потерпевшего в назначении и производстве экспертиз / С.А. Синенко // Российский следователь. – 2013. – № 23. – С. 10–14.
165. Сычев П.Г. Стадия возбуждения уголовного дела об экономическом преступлении: тенденции развития / П.Г. Сычев // Российский следователь. – 2012. – № 17. – С. 17–20.
166. Тарасов Ю.А. Государственный контроль как эффективный механизм противодействия экономической преступности / Ю.А. Тарасов // Российский следователь. – 2013. – № 3. – С. 32–36.
167. Тарасов Ю.А. Криминологические аспекты государственного контроля / Ю.А. Тарасов // Российский следователь. – 2013. – № 11. – С. 45–47.
168. Теплова Д.О. Обман как способ совершения мошенничества: понятие и формы / Д.О. Теплова // Российский следователь. – 2012. – № 22. – С. 20–22.
169. Тихонов В.И. Сущностные характеристики, состав и классификация электронных документов / В.И. Тихонов // Делопроизводство. – 1999. – № 2. – С. 48–56.
170. Умаханов С.Б. Понятие иных документов как вида доказательств в уголовном судопроизводстве / С.Б. Умаханов // Российский следователь. – 2013. – № 3. – С. 13–15.
171. Умаханов С.Б. Юридические признаки иных документов как вида доказательств в уголовном судопроизводстве / С.Б. Умаханов // Российский следователь. – 2013. – № 4. – С. 14–17.
172. Фурагина О. Изменения в составлении бюджетной сметы с 01.01.2011. Силловые министерства и ведомства / О. Фурагина // Бухгалтерский учет и налогообложение – 2010. – № 12. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://clerk.ru> (дата обращения: 13.10.2013 г).
173. Ценова Т.Л. О некоторых аспектах коммерческого мошенничества / Т.Л. Ценова // Российский следователь. – 2012. – № 4. – С. 27–28.

174. Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в российском законодательстве. – 2001. – № 1. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.k-press.ru/bh/2001/1/chaadaev/chaadaev.asp> (дата обращения: 15.10.2014 г.).
175. Чайковская Л.А. Ошибки и мошенничество в искажении отчетности строительных организаций / Л.А. Чайковская, М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 18–21.
176. Шляхов А.Р. Классификация судебной экспертизы // Общее учение о методах судебной экспертизы: сб. науч. тр. ВНИИСЭ.: – Вып. 28. – М., 1977. – С. 16.
177. Шмонин А.В. К вопросу об общих положениях методик расследования преступлений экономической направленности / А.В. Шмонин // Российский следователь. – 2012. – № 1. – С. 17–19.
178. Шубочкина Е.В. Методы документальных исследований мошеннических явлений в сфере кредитования / Е.В. Шубочкина // Вестник Нижегородской академии МВД России. – 2014. – № 3(27). – С. 316-321.
179. Шуремов Е. Эксперту-профессионалу / Е. Шуремов // Бухгалтер и компьютер. – 2001. – № 5 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://clerk.ru> (дата обращения: 14.05.2013 г.).

*IV. Материалы судебно-следственной практики и статистические
данные*

180. Архив Федерального Суда Советского района г. Воронежа. Уголовное дело № 04/13-420.
181. Из опыта работы подразделений ГУЭБ и ПК МВД России по выявлению и раскрытию хищений бюджетных средств, выделяемых на строительство, реконструкцию и ремонт магистральных коммунальных сетей : экспресс-информация Федерального казенного учреждения «Главный информационно-аналитический центр МВД России». – М., 2014. – № 2.

182. Из опыта работы подразделений ГУЭБ и ПК МВД России по выявлению и раскрытию преступлений, связанных с незаконной банковской деятельностью : экспресс-информация Федерального казенного учреждения «Главный информационно-аналитический центр МВД России». – М., 2014. – № 4.
183. Право в экономике. Центр экспертиз [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.pravoekonomika.ru> (дата обращения: 24.10.2013 г.).
184. Статистика экономической преступности за 2013 год (по данным МВД РФ). ЭПС. Экономическая преступность сегодня [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://econcrime.ru/stat/8/> (дата обращения: 22.02.2014 г.).
185. Экспертно-криминалистический центр МВД России [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ru.wikipedia.org/wiki/> (дата обращения: 22.02.2014 г.).

Методика выборки бухгалтерских документов при осуществлении
бухгалтерской экспертизы

1. Цель методики

Методическое обеспечение исследования данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности за определенные отчетные периоды для проверки следственных версий и повышения эффективности экспертной работы при анализе бухгалтерских документов.

2. Задачи методики экспертной выборки

2.1. Определение посредством проведения бухгалтерской экспертизы способа совершения противоправных действий.

2.2. Формирование при проведении оперативно-поисковых и следственных мероприятий доказательственной базы по фактам экономических правонарушений.

2.3. Выявление возможных отклонений в учете, нарушений и фальсификаций, подлогов, которые способны оказать существенное влияние на получение экспертом-бухгалтером достоверной информации о фактах экономических правонарушений и формулирование экспертом выводов.

2.4. Обеспечение оптимального механизма экспертных действий при проведении выборки.

2.5. Определение направлений оперативно-следственной работы по результатам экспертной выборки с целью выявления и пресечения противоправных экономических действий.

3. Информационная база методики

3.1. Документы бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемого субъекта.

3.2. Акты сверок взаимных расчетов с контрагентами.

3.3. Переписка субъекта с налоговыми и статистическими органами, банковскими учреждениями по вопросам представления отчетных данных.

3.4. Главная книга и журналы-ордера в части объектов выборки по материалам постановления о проведении бухгалтерской экспертизы.

3.5. Первичная бухгалтерская документация по исследуемым объектам выборки и бухгалтерской экспертизы.

3.6. Протоколы допросов лиц, причастных к формированию отчетных показателей.

3.7. Протоколы выемки документов – объектов выборки и бухгалтерской экспертизы.

4. Исполнители и сроки проведения экспертной выборки

Бухгалтерская экспертиза с элементами выборки поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в данной области знаний. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных для выборки документов.

5. Организационная стадия выборки бухгалтерских документов предполагает

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертной выборки в бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу.

5.2. Выявление и определение порядка использования помимо выборки других документальных методов бухгалтерской экспертизы.

5.3. Объекты экспертной выборки определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, подвергнутых противоправному воздействию.

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерских документов при осуществлении бухгалтерской экспертизы. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор

методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.;

- 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования экспертной выборки. Предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема работ, осуществляемых с применением метода экспертной выборки, с составлением перечня основных видов таких работ;

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

- продолжительность использования методики экспертной выборки определяется объемом генеральной совокупности.

6. Алгоритм экспертной выборки

6.1. Определение целей и задач выборки.

6.2. Конкретизация задания на производство экспертизы и уточнение объема выборки.

6.3. Выявление критериев, по которым устанавливаются отклонения показателей, подвергнутых противоправному воздействию.

6.4. Установление генеральной совокупности.

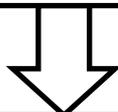
- 6.5. Определение метода отбора.
 - 6.6. Расчет параметров (объема) выборки.
 - 6.7. Получение (построение) выборки.
 - 6.8. Выявление обнаруженных отклонений с последующим их анализом.
 - 6.9. Выполнение экспертных процедур в отношении элементов выборки, отобранных в ходе исследования.
 - 6.10. Анализ результатов, полученных в процессе исследования с распространением их на генеральную совокупность.
 - 6.11. Документирование выборочной проверки.
 - 6.12. Оценка результатов и выводы по выборочной проверке.
 - 6.13. Отражение результатов выборочной проверки в экспертном заключении.
7. Заключение по результатам экспертной выборки
 - 7.1. Заключение по результатам экспертной выборки составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).
 - 7.2. Заключение по результатам экспертной выборки включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.
 - 7.3. Методика экспертной выборки применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, данные выборки формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.

Схема методики выборки бухгалтерских документов при осуществлении бухгалтерской экспертизы



	<p>нию отчетных показателей.</p> <p>7. Протоколы выемки документов – объектов выборки и бухгалтерской экспертизы.</p>
<p>4. Исполнители и сроки проведения экспертной выборки</p>	<p>Бухгалтерская экспертиза с элементами выборки поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в данной области знаний. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных для выборки документов.</p>
<p>5. Организационная стадия выборки бухгалтерских документов</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертной выборки в бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу. 2. Выявление и определение порядка использования помимо выборки других документальных методов бухгалтерской экспертизы. 3. Объекты экспертной выборки определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, подвергнутых противоправному воздействию. 4. Экспертные процедуры выборки бухгалтерских документов при производстве бухгалтерской экспертизы. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы: <ul style="list-style-type: none"> - организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.; - 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;

	<ul style="list-style-type: none"> - 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др. <p>5. Стадия планирования экспертной выборки. Предполагает выполнение следующих действий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - определение объема работ, осуществляемых с применением метода экспертной выборки, с составлением перечня основных видов таких работ; - время проведения экспертной выборки зависит от сроков назначения и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения; - продолжительность использования методики экспертной выборки определяется объемом генеральной совокупности.
--	--



<p>6. Алгоритм экспертной выборки</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение конкретных целей и задач выборки. 2. Конкретизация задания на производство экспертизы и уточнение объема выборки. 3. Выявление критериев отклонений. 4. Выделение генеральной совокупности. 5. Определение метода отбора. 6. Расчет параметров (объема) выборки. 7. Получение (построение) выборки. 8. Выявление обнаруженных отклонений с последующим анализом. 9. Выполнение экспертных процедур в отношении элементов выборки, отобранных в ходе исследования. 10. Анализ результатов, полученных в процессе исследования с распространением их на генеральную совокупность. 11. Документирование выборочной проверки. 12. Оценка результатов и выводы по выборочной проверке. 13. Отражение результатов выборочной проверки в экспертном заключении.
--	---

7. Заключение по результатам экспертной выборки	<ol style="list-style-type: none">1. Заключение по результатам экспертной выборки составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).2. Заключение по результатам экспертной выборки включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.3. Методика экспертной выборки применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, данные выборки формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.
--	---

Методика бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации

1. Цель методики

Методическое обеспечение экспертной работы с документами, сопровождающими и доказывающими факт мошеннических действий с выявлением способа совершения противоправных действий, размера нанесенного материального ущерба юридическим, физическим лицам или государству и выяснением причин и условий, которые способствовали совершению мошеннических действий с использованием бухгалтерской документации.

2. Задачи методики бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий

2.1. Исследование фактов мошеннических действий в системе бухгалтерского учета.

2.2. Оценка и анализ практических ситуаций, связанных с мошенническими действиями в бухгалтерских документах.

2.3. Выявление фактов мошеннических действий с использованием бухгалтерской документации.

2.4. Определение объекта в системе бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному воздействию.

2.5. Выявление элементов неэффективности системы внутреннего контроля.

2.6. Обнаружение признаков мошенничества в бухгалтерских документах.

2.7. Исследование системы документооборота.

2.8. Получение оперативных результатов о деятельности экономических субъектов.

2.9. Определение и исследование фактов сокрытия неправомерных экономических действий.

3. Информационная база методики

3.1. Первичная бухгалтерская документация, ставшая объектом совершения мошеннических действий.

3.2. Документы бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемого субъекта, содержащие признаки мошеннических действий.

3.3. Главная книга и журналы-ордера в части объектов расследования по материалам постановления о проведении бухгалтерской экспертизы.

3.4. Информация от третьих лиц, поступившая по запросам в рамках возбужденного дела.

3.5. Протоколы допросов лиц, причастных к случаям мошеннических действий.

3.6. Протоколы выемки документов – объектов бухгалтерской экспертизы.

4. Исполнители и сроки использования методики бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий

Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в сфере противодействия мошенническим действиям. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных на экспертизу документов и материалов дела.

5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий включает следующие действия

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики экспертизы по фактам мошеннических действий, проводится применительно к конкретной бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу.

5.2. Выявление и определение порядка использования документальных методов бухгалтерской экспертизы по фактам мошенничества.

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

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.;

- 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования методики бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации. Предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема экспертизы мошеннических действий с составлением перечня основных видов работ;

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

- продолжительность использования методики бухгалтерской экспертизы мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации, определяется планом проведения экспертизы.

6. Алгоритм работы эксперта-бухгалтера по исследованию фактов мошеннических действий в системе бухгалтерского учета

6.1. Определение объекта в системе бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному мошенническому воздействию.

6.2. Проведение последующего изучения и анализа выбранного объекта в соответствии с направлением расследуемого дела.

6.3. Выявление элементов неэффективности системы внутреннего финансового контроля и нелогичности организационной структуры экономического субъекта, способствующих совершению мошеннических действий.

6.4. Изучение системы документооборота исследуемого экономического субъекта по выявленным фактам мошенничества.

6.5. Определение и исследование способов сокрытия фактов неправомерных действий мошеннического характера.

7. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации

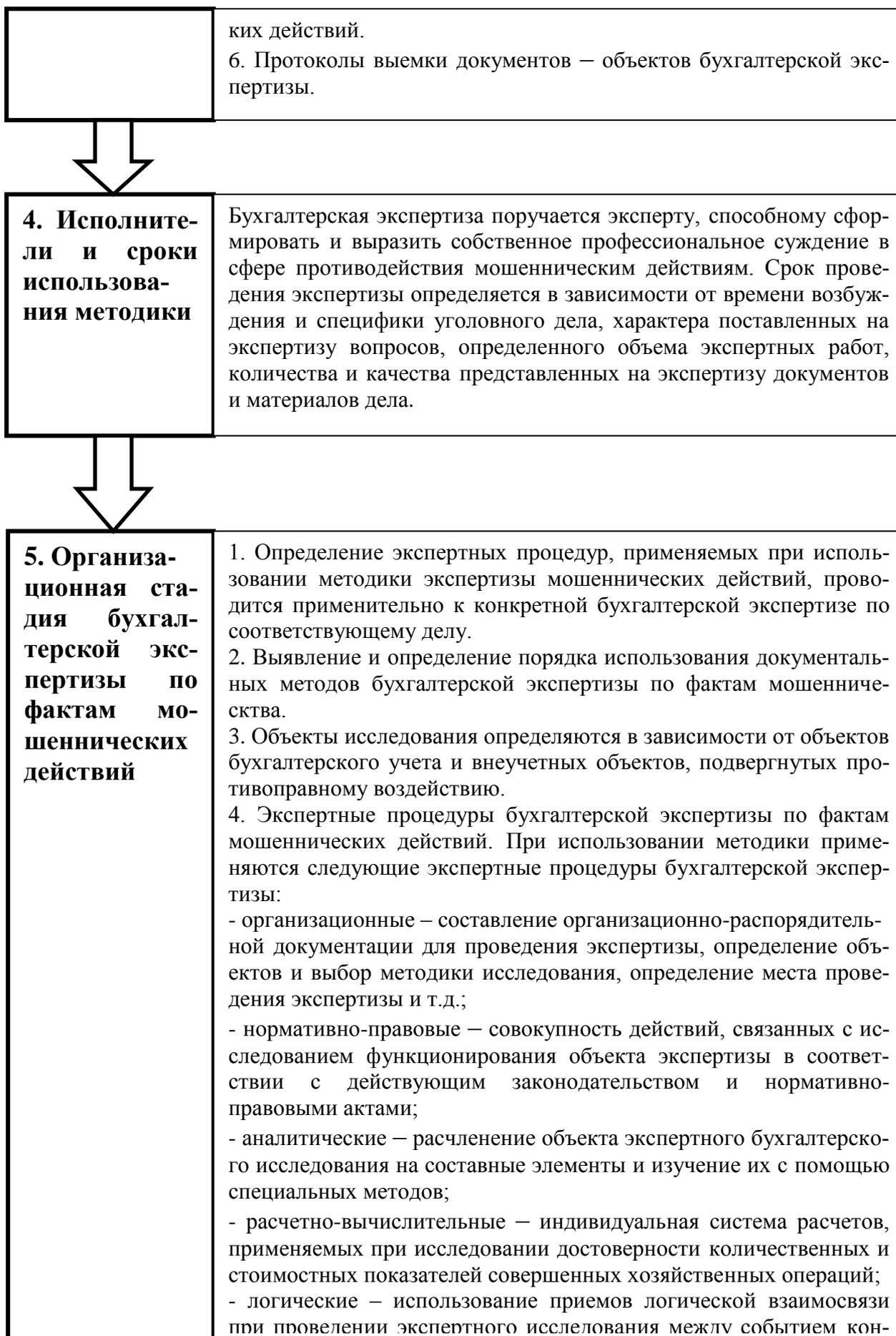
7.1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации, составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).

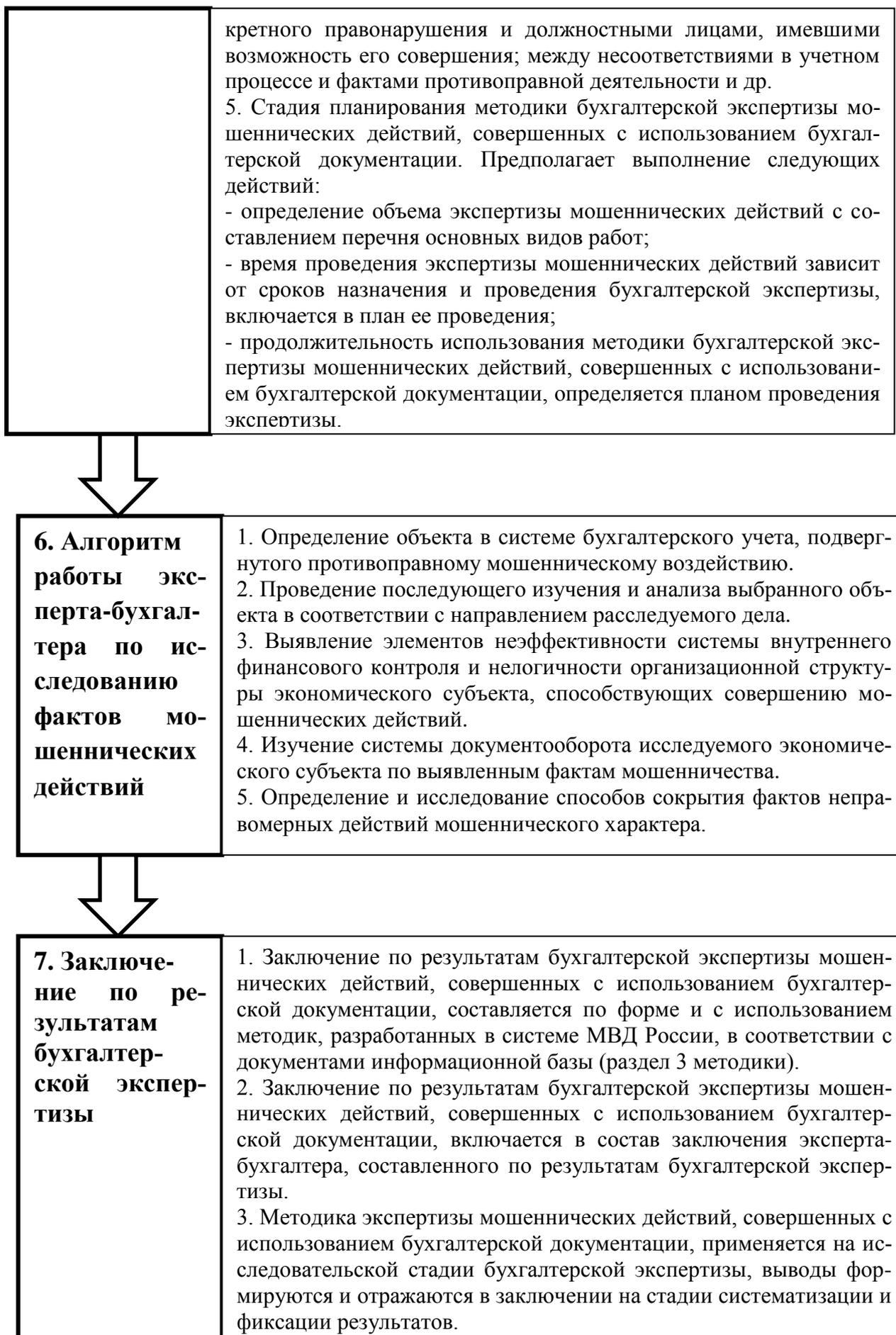
7.2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации, включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.

7.3. Методика экспертизы по фактам мошеннических действий, совершенных с использованием бухгалтерской документации, применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.

Схема методики бухгалтерской экспертизы по фактам мошеннических действий совершенных с использованием бухгалтерской документации







Методика бухгалтерской экспертизы внеучетных документов

1. Цель методики

Методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы внеучетной информации для повышения эффективности экспертной работы с внеучетными документами при формировании доказательственной базы противоправных экономических действий.

2. Задачи методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов

2.1. Выделение методических особенностей работы с внеучетными документами в ходе осуществления экспертных бухгалтерских процедур.

2.2. Определение и исследование источников внеучетной бухгалтерской информации.

2.3. Выявление способов противоправных действий в отношении внеучетной документации.

2.4. Определение признаков неправомερных действий при оформлении и исполнении внеучетных документов.

2.5. Оценка и анализ практических ситуаций, связанных с противоправными действиями, отраженными во внеучетных документах.

2.6. Систематизация порядка проведения бухгалтерской экспертизы внеучетных документов экономического субъекта.

3. Информационная база методики

3.1. Первичная бухгалтерская документация, подтверждающая (опровергающая) данные внеучетных документов.

3.2. Документы бухгалтерской (финансовой) отчетности исследуемого субъекта, сформированные по данным внеучетных документов.

3.3. Главная книга и журналы-ордера в части объектов расследования по материалам постановления о проведении бухгалтерской экспертизы.

3.4. Информация от третьих лиц, поступившая по запросам в рамках возбужденного дела.

3.5. Протоколы допросов лиц, причастных к случаям неправомерного использования внеучетных документов.

3.6. Протоколы выемки документов – объектов бухгалтерской экспертизы.

3.7. Внеучетные документы, используемые при производстве бухгалтерской экспертизы экономического субъекта, согласно таблице 3.1.2.

4. Исполнители и сроки проведения бухгалтерской экспертизы внеучетных документов

Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в сфере противодействия неправомерным действиям, совершенным с использованием внеучетной документации. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных на экспертизу документов и материалов дела.

5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы внеучетных документов предполагает

5.1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов, проводится применительно к конкретной бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу.

5.2. Выявление и определение порядка использования документальных методов бухгалтерской экспертизы по фактам противоправных действий, отраженных во внеучетных документах.

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

5.4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы внеучетных документов.

При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:

- организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.;
- 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др.

5.5. Стадия планирования бухгалтерской экспертизы внеучетных документов предполагает выполнение следующих действий:

- определение объема экспертизы внеучетных документов с составлением перечня основных видов работ;
- время проведения экспертизы внеучетных документов зависит от сроков назначения и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения;
- продолжительность использования методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов определяется планом проведения экспертизы.

6. Алгоритм действий при применении методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов

6.1. Ознакомление с организационно-правовой формой экономического субъекта, видами деятельности, особенностями функционирования и основными показателями финансово-хозяйственной деятельности, лицензионно-разрешительными документами.

6.2. Выявление особенностей организационно-штатной структуры экономического субъекта, документов по учету кадров, должностных и функциональных обязанностей работников администрации, системы управления, внутрифирменных положений, порядка влияния собственников на принятие управленческих решений.

6.3. Исследование (при наличии) актов документальных ревизий и проверок, налоговых проверок, аудиторских заключений, выявленных правонарушений и злоупотреблений, принятых должностными лицами мер по устранению допущенных противоправных действий. Проверка материалов инвентаризаций и принятых решений по их результатам.

6.4. Установление особенностей производственной и коммерческой деятельности экономического субъекта, отношений с контрагентами, порядка отпуска и вывоза товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, системы охраны.

6.5. Исследование обстоятельств дела, послужившего основанием для назначения бухгалтерской экспертизы, постановления (решения) о назначении, материалов других экспертиз, протоколов выемок и изъятия документов, допросов свидетелей, обвиняемых (подозреваемых) по экономическим вопросам.

6.6. Ознакомление с порядком банковского обслуживания экономического субъекта, его кредитной историей, своевременностью погашения кредитов и займов, количеством и видами открытых счетов, степенью обеспечения сохранности наличных денег при хранении и транспортировке.

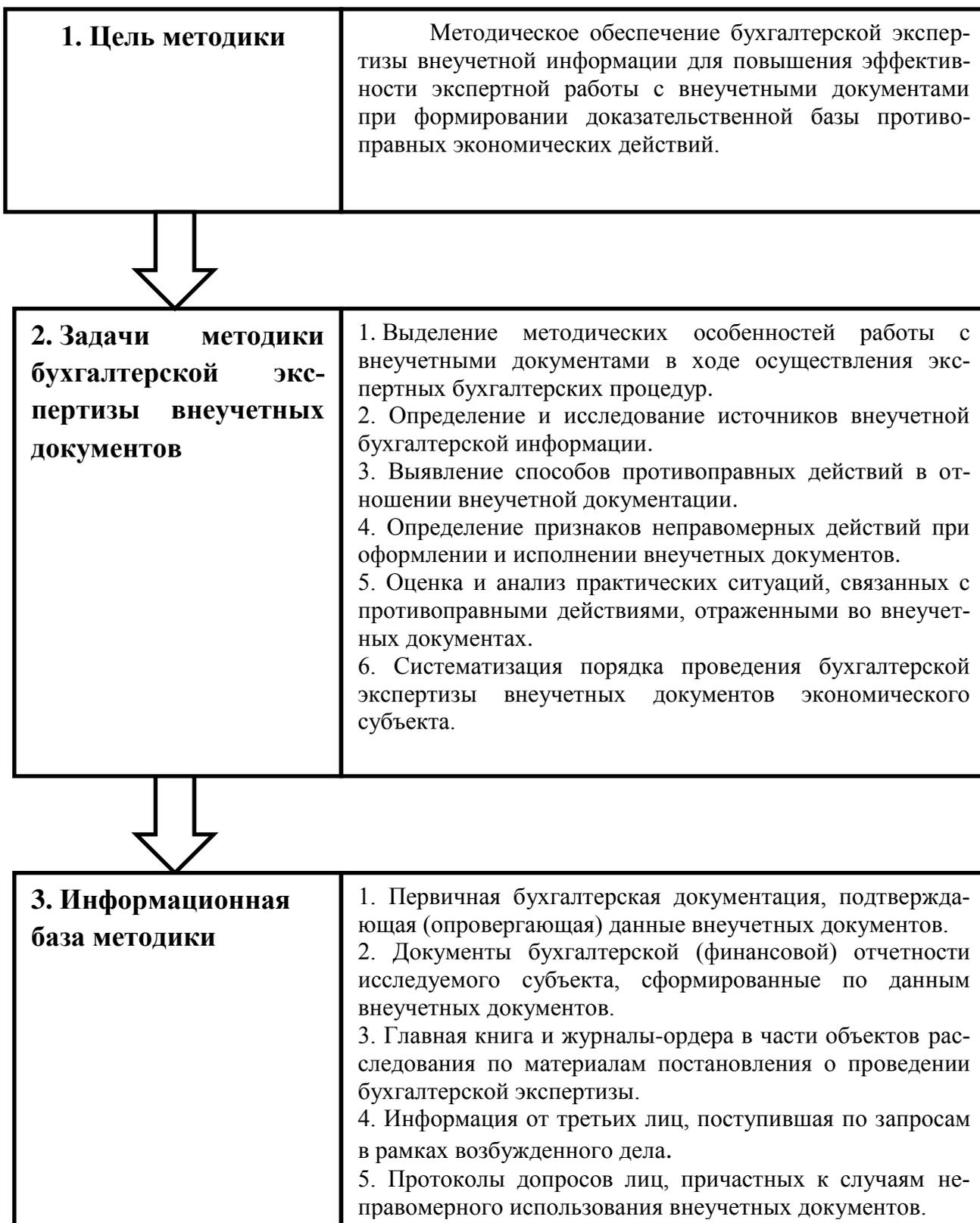
7. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов

7.1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).

7.2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.

7.3. Методика экспертизы противоправных действий, совершенных с использованием внеучетной документации, применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.

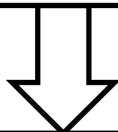
Схема методики экспертной работы с внеучетными документами



	<p>6. Протоколы выемки документов – объектов бухгалтерской экспертизы.</p> <p>7. Внеучетные документы, используемые при производстве бухгалтерской экспертизы экономического субъекта, согласно таблице 3.1.2.</p>
<p>4. Исполнители и сроки проведения работ бухгалтерской экспертизы внеучетных документов</p>	<p>Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в сфере противодействия неправомерным действиям, совершенным с использованием внеучетной документации. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных на экспертизу документов и материалов дела.</p>
<p>5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы внеучетных документов</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов, проводится применительно к конкретной бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу. 2. Выявление и определение порядка использования документальных методов бухгалтерской экспертизы по фактам противоправных действий, отраженных во внеучетных документах. 3. Объекты исследования определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета и внеучетных объектов, подвергнутых противоправному воздействию. 4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы внеучетных документов. <p>При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы:</p> <ul style="list-style-type: none"> - организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.; - 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;

Продолжение приложения 6

	<ul style="list-style-type: none"> - 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 правонарушения и должностными лицами, имевшими возможность его совершения; между несоответствиями в учетном процессе и фактами противоправной деятельности и др. <p>5. Стадия планирования бухгалтерской экспертизы внеучетных документов предполагает выполнение следующих действий:</p> <ul style="list-style-type: none"> - определение объема экспертизы внеучетных документов с составлением перечня основных видов работ; - время проведения экспертизы внеучетных документов зависит от сроков назначения и проведения бухгалтерской экспертизы, включается в план ее проведения; - продолжительность использования методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов определяется планом проведения экспертизы.
--	---



<p>6. Алгоритм действий при применении методики бухгалтерской экспертизы внеучетных документов</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Ознакомление с организационно-правовой формой экономического субъекта, видами деятельности, особенностями функционирования и основными показателями финансово-хозяйственной деятельности, лицензионно-разрешительными документами. 2. Выявление особенностей организационно-штатной структуры экономического субъекта, документов по учету кадров, должностных и функциональных обязанностей работников администрации, системы управления, внутрифирменных положений, порядка влияния собственников на принятие управленческих решений. 3. Исследование (при наличии) актов документальных ревизий и проверок, налоговых проверок, аудиторских заключений, выявленных правонарушений и злоупотреблений, принятых должностными лицами мер по устранению допущенных противоправных действий. Проверка материалов инвентаризаций и принятых решений по их результатам. 4. Установление особенностей производственной и коммерческой деятельности экономического субъекта, отношений с контрагентами, порядка отпуска и вывоза товаров, продукции, выполнения работ и оказания услуг, системы охраны.
---	---

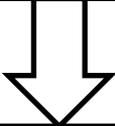
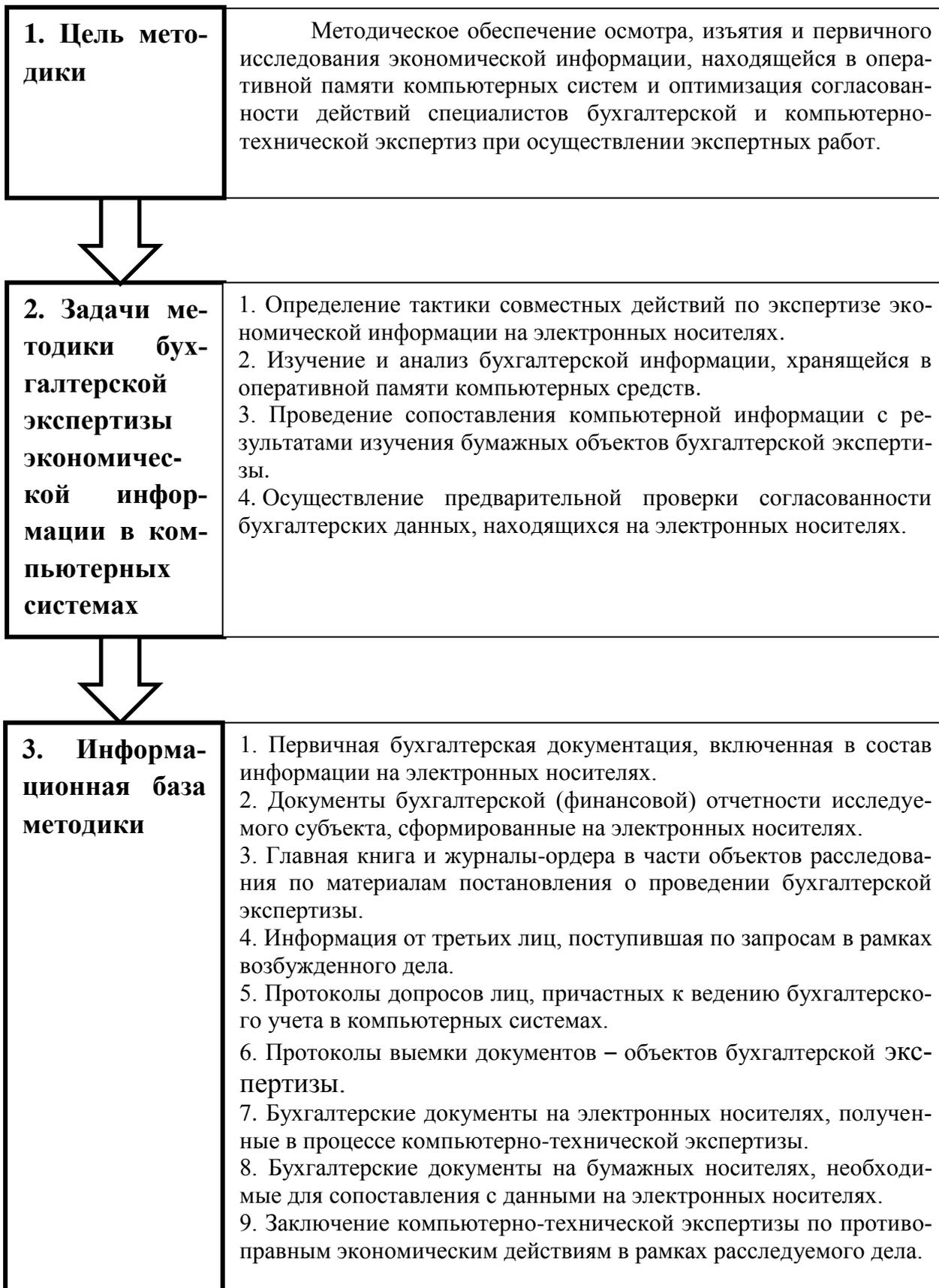
	<p>5. Исследование обстоятельств дела, послужившего основанием для назначения бухгалтерской экспертизы, постановления (решения) о назначении, материалов других экспертиз, протоколов выемок и изъятия документов, допросов свидетелей, обвиняемых (подозреваемых) по экономическим вопросам.</p> <p>6. Ознакомление с порядком банковского обслуживания экономического субъекта, его кредитной историей, своевременностью погашения кредитов и займов, количеством и видами открытых счетов, степенью обеспечения сохранности наличных денег при хранении и транспортировке.</p>
	
<p>7. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов</p>	<p>1. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов составляется по форме и с использованием методик, разработанных в системе МВД России, в соответствии с документами информационной базы (раздел 3 методики).</p> <p>2. Заключение по результатам бухгалтерской экспертизы внеучетных документов включается в состав заключения эксперта-бухгалтера, составленного по результатам бухгалтерской экспертизы.</p> <p>3. Методика экспертизы противоправных действий, совершенных с использованием внеучетной документации, применяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы, выводы формируются и отражаются в заключении на стадии систематизации и фиксации результатов.</p>

Схема методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах



<p>4. Исполнители и сроки проведения работ</p>	<p>Бухгалтерская экспертиза поручается эксперту, способному сформировать и выразить собственное профессиональное суждение в сфере противодействия правонарушительным действиям, совершенным с использованием компьютерных систем. Срок проведения экспертизы определяется в зависимости от времени возбуждения и специфики уголовного дела, характера поставленных на экспертизу вопросов, определенного объема экспертных работ, количества и качества представленных на экспертизу документов и материалов дела.</p>
<p>5. Организационная стадия бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. Определение экспертных процедур, применяемых при использовании методики бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах, проводится применительно к конкретной бухгалтерской экспертизе по соответствующему делу. 2. Выявление и определение порядка использования документальных методов бухгалтерской экспертизы по фактам противоправных действий, нашедших отражение в компьютерных системах. 3. Объекты исследования определяются в зависимости от объектов бухгалтерского учета, подвергнутых противоправному воздействию, и степени их отражения на электронных носителях. 4. Экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы экономической информации в компьютерных системах. При использовании методики применяются следующие экспертные процедуры бухгалтерской экспертизы: <ul style="list-style-type: none"> - организационные – составление организационно-распорядительной документации для проведения экспертизы, определение объектов и выбор методики исследования, определение места проведения экспертизы и т.д.; - моделирования – построение организационных и информационных моделей экспертного бухгалтерского исследования конкретного объекта с целью оптимизации проводимых работ по времени и качеству; - 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;

