

На правах рукописи

Стрыгина Инна Евгеньевна

**РАЗВИТИЕ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ МЕТОДОВ
БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени

кандидата экономических наук

Воронеж - 2016

Работа выполнена в Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет имени императора Петра I»

Научный руководитель – доктор экономических наук, доцент

Звягин Сергей Анатольевич

Официальные оппоненты:

Кеворкова Жанна Аракеловна, доктор экономических наук, профессор, ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации», профессор кафедры «Аудит и контроль»

Каширская Людмила Васильевна, доктор экономических наук, доцент, ФГБОУ ВО «Астраханский государственный университет», профессор кафедры «Национальная безопасность»

Ведущая организация – ФГБОУ ВПО «Государственный университет управления» (ГУУ)

Защита состоится «18» марта 2016 г. в 10-00 часов на заседании диссертационного совета Д 212.038.23 при Федеральном государственном бюджетном образовательном учреждении высшего образования «Воронежский государственный университет» по адресу: 394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40, учебный корпус № 5, блок А, ауд. 203А.

С диссертацией можно ознакомиться в библиотеке и на сайте ФГБОУ ВО «Воронежский государственный университет», www.science.vsu.ru

Автореферат разослан «___» января 2016 г.

Ученый секретарь
диссертационного совета

Пожидаева
Татьяна Алексеевна

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

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 разобщение 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 непроверенных 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. Дубонос, 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 методов 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 при-

мере 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 экс-

пертизы 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 про-

ведения 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.

ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ И РЕЗУЛЬТАТЫ РАБОТЫ, ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

1. 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).

Современная процедура осуществления экспертной деятельности объективно обнаруживает недостаточную разработанность и вследствие

этого необходимость совершенствования категориального аппарата бухгалтерской экспертизы. Для этого автором обоснованы и введены в научный оборот авторские определения ряда понятий, относящихся к экспертизе бухгалтерских документов. Так, 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 понятия «документальные методы»;
- наличие современных тенденций разделения методов исследования документов, используемых в ревизионной практике, аудите, налоговом контроле;
- расширение сфер практического применения документальных методов финансового контроля.

На основании проведенного анализа используемых в специальной литературе приемов и способов работы с документами при проведении контрольных и экспертных действий, а также исходя из задач, стоящих перед экспертом-бухгалтером, автором разработано определение понятия «документальные методы бухгалтерской экспертизы», понимаемое как способ профессионального экспертного исследования документальных источников бухгалтерской информации с целью формулирования выводов по поставленным уполномоченными органами вопросам и выдачи экспертного заключения.

При производстве бухгалтерской экспертизы используется широкий спектр документальных методов. Проведенные исследования позволили перегруппировать известные документальные методы бухгалтерской экспертизы на основе их сущностных характеристик в пять блоков с дополнением ранее известных классификаций новым блоком – контрольные методы (рис. 1).



Рис. 1. Классификация документальных методов бухгалтерской экспертизы

2. 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.

Обобщая существующие классификации и руководствуясь потребностями бухгалтерской экспертизы, по результатам исследования проведена комплексная группировка бухгалтерских документов по пятнадцати классификационным признакам, которая дополнена автором двумя новыми признаками, учитывающими потребности практики проведения бухгалтерских экспертиз: по отношению к доказательственной базе противоправных действий и по наличию признаков подлога (рис. 2).

Проведенное исследование позволило сформулировать определение понятия «подложный бухгалтерский документ», в качестве которого рассматривается документ, содержащий признаки подделки или изменения первоначальных данных, а также подлинный документ с искаженными

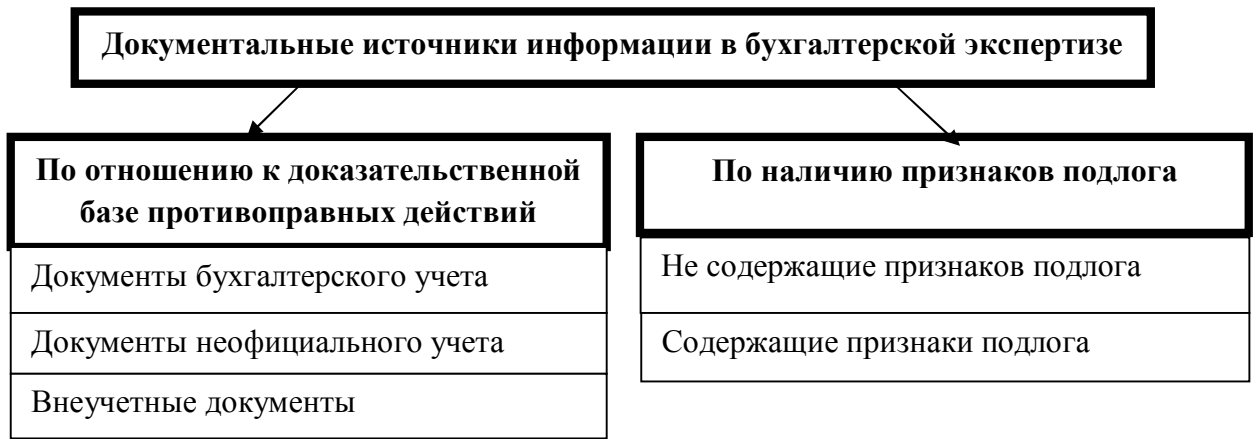


Рис. 2. Классификация документальных источников информации в бухгалтерской экспертизе по новым признакам

сведениями о фактах хозяйственной жизни. Содержание определения предусматривает, что при изготовлении подложных документов изменяется существующий подлинный документ или создается новый фиктивный документ. Использование подлинного документа с искаженными данными о фактах хозяйственной жизни может способствовать совершению противоправных действий в налоговой сфере, исказить финансовые показатели и состояние экономического субъекта.

3. 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.

Исследование опыта проведения бухгалтерской экспертизы на базе статистических и фактологических материалов позволило автору обосновать недостаточность терминологической определенности категории «выборка», применяемой также в ревизионной, аудиторской и налоговой практике. Это определило необходимость введения в научный оборот понятия «экспертная выборка», понимаемая автором, как 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 (почерковедческой, компьютерно-технической и др.), а также данные неофициального («чернового») учета.

В результате исследования было сформулировано определение понятия «внеучетный документ», который представляет собой небухгалтерскую документацию экономического субъекта, оказывающую влияние на учетный процесс, а также на порядок и достоверность отражения фактов хозяйственной жизни в системе взаимосвязанных учетных и отчетных данных. Небухгалтерские документы в отдельных ситуациях оказывают значительное влияние на учетный процесс и в ряде случаев 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 (объяснительные записки материально-ответственных лиц, протоколы допросов должностных лиц и т.п.).

Проведенный анализ практических материалов позволил сформулировать авторское определение понятия «документ неофициального учета». 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.

4. 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.

В диссертации разработана методика выборки бухгалтерских документов при осуществлении бухгалтерской экспертизы, содержащая 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. В методике определены экспертные задачи, связанные с выявлением возможных отклонений в учете, нарушений и фальсификаций, подлогов, которые способны оказать существенное влияние на получение экспертом-бухгалтером достоверной информации и формулирование выводов.

Структура методики также включает информационную базу, исполнителей и сроки проведения, организационные процедуры и алгоритм экспертной выборки, порядок формирования заключения по результатам применения.

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 неправомερных 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 (рис. 3).

Алгоритм работы эксперта-бухгалтера по исследованию фактов мошеннических действий в системе бухгалтерского учета
1. Определение объекта бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному воздействию.
2. Выявление особенностей системы документооборота исследуемого экономического субъекта.
3. Проведение исследования документов по объекту бухгалтерского учета, подвергнутого противоправному воздействию в соответствии с направлением расследуемого дела.
4. Выявление условий (факторов), способствующих возникновению мошеннических действий в отношении объекта бухгалтерского учета, подвергнутого противоправным действиям.
5. Установление условий (факторов), обеспечивающих возможности сокрытия неправомерного действия в отношении объекта бухгалтерского учета; разработка системы мероприятий по их устранению.

Рис. 3. Алгоритм экспертного исследования по фактам мошенничества в системе бухгалтерского учета

Применение методики позволит оперативно выявлять и документировать мошеннические действия в системе бухгалтерского учета, формулировать экспертные выводы по поставленным вопросам и формировать доказательственную базу по рассматриваемой категории неправомерной деятельности.

5. 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.

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.

Для разработки методического обеспечения бухгалтерской экспертизы внеучетных документов 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, предложена методика экспертной работы с внеучетной документацией, включающая цели и задачи экспертизы внеучетных документов, ее информационную базу, исполнителей и сроки, организационные процедуры, алгоритм действий (рис. 4) и структуру заключения.

6. 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.

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.

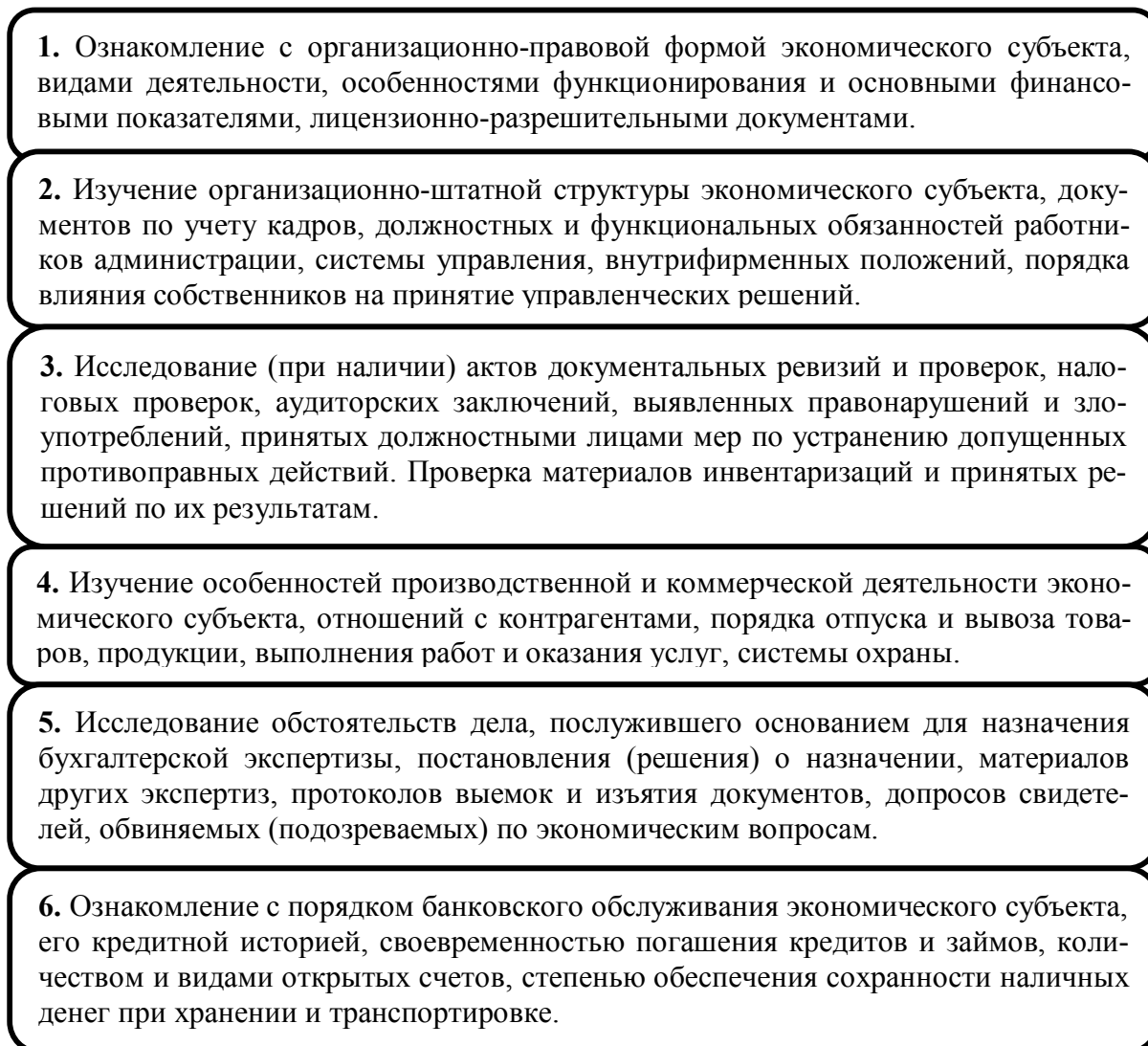


Рис. 4. Стадии бухгалтерской экспертизы внеучетной документации экономического субъекта

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:

- 1) неофициальная переписка должностных лиц экономического субъекта, в том числе помещенная во внутренней компьютерной сети;
- 2) вспомогательные неформатные учетные документы, оформленные должностными или материально-ответственными лицами по собственной инициативе;

3) «черновые» бухгалтерские документы, составленные параллельно с правомерной документацией, элементы «двойной» бухгалтерии;

4) неформальные записи должностных лиц экономического субъекта, содержащие следы противоправных хозяйственных действий.

По результатам осуществленного исследования были определены виды информации, содержащейся на неофициальных бумажных и электронных носителях; выявлены характерные признаки и отличительные черты, наблюдаемые при оформлении такой документации. Анализ различных источников научного и методического характера позволил сформировать классификацию документальных подлогов с определением в ней места подлога бухгалтерских документов (рис. 5).



Рис. 5. Классификация документальных подлогов

7. 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.

Автором осуществлена классификация видов искажений бухгалтерской (финансовой) отчетности по трем признакам (рис. 6).

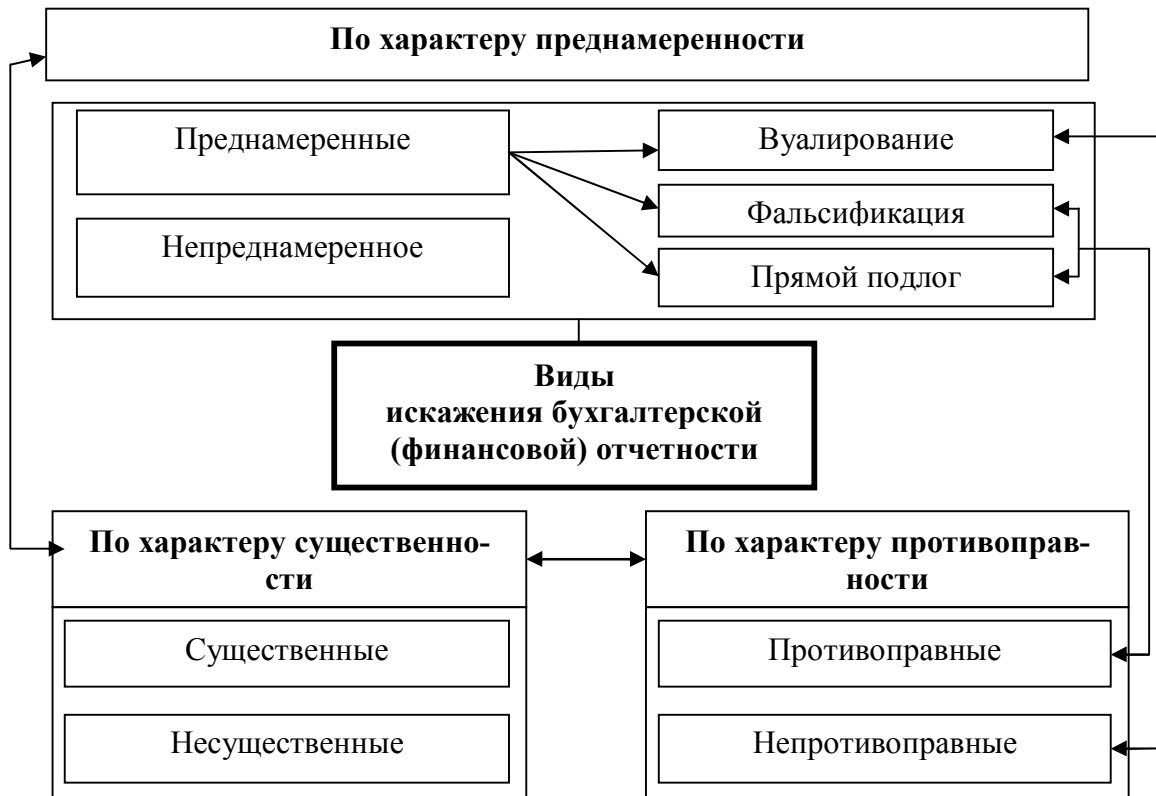


Рис. 6. Классификация видов искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности

Изучение теоретических разработок в сфере противодействия экономическим правонарушениям, а также практических материалов по производству экспертных бухгалтерских действий дало возможность сформировать алгоритм действий эксперта-бухгалтера при исследовании фактов неправомерных действий, связанных с изменением отчетных показателей:

- 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 внутрихозяйственного 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.

По результатам проведенного исследования была построена схема проведения бухгалтерской экспертизы по фактам изменения отчетных бухгалтерских документов экономического субъекта.

ОСНОВНЫЕ ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

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, позволившее перегруппировать их классификацию с выделением пяти блоков: диагностирующие, конкретизирующие, систематизирующие, аналитические и контрольные документальные методы. В рамках развития документальных методов бухгалтерской экспертизы дифференциация бухгалтерских документов была дополнена новыми классификационными признаками: по отношению к доказательственной базе противоправных действий экономического характера и по наличию подлога.

2. 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 неофициаль-

ные («черновые») документы. Предложено методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы мошеннических действий, в том числе по фактам экономических правонарушений с использованием компьютерных систем; экспертизы внеучетных документов, позволяющее оперативно выявлять и документировать неправомерные действия с целью формирования доказательственной базы.

3. 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», сформулировано определение понятия «подложный бухгалтерский документ» с предложением их классификации. Это также предопределило разработку такого направления бухгалтерской экспертизы, как исследование данных бухгалтерской (финансовой) отчетности с дополнением существующей классификация видов неправомерного изменения отчетных показателей новым критерием – по характеру противоправных действий.

**Основные положения диссертации опубликованы в
следующих печатных работах:**

Статьи, опубликованные в рекомендованных ВАК изданиях:

1. Стрыгина И.Е. Судебно-бухгалтерская экспертиза в условиях применения компьютерных систем / И.Е. Стрыгина // Право и образование. – 2013. – № 3. – С. 157-165 (0,56 п.л.).

2. Стрыгина И.Е. Мошенничество с использованием бухгалтерской документации: правовой аспект / И.Е. Стрыгина // Право и образование. – 2013. – № 10. – С. 170-178 (0,56 п.л.).

3. Звягин С.А. Особенности выборки документов при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз / С.А. Звягин, И.Е. Стрыгина // Вестник ВИ МВД России. – 2014. – № 1. – С. 173-180 (авторских 0,35 п.л.).

4. Звягин С.А. Бухгалтерская документация в системе бухгалтерской экспертизы / С.А. Звягин, И.Е. Стрыгина // Вестник ВГАУ. – 2014. – № 1. – С. 316-322 (авторских 0,28 п.л.).

5. Стрыгина И.Е. Судебно-экономические экспертизы в правоохранительной практике / И.Е. Стрыгина // Вестник ВИ МВД России. – 2014. – № 2. – С. 70-75 (0,56 п.л.).

Статьи, опубликованные в других научных изданиях:

6. Стрыгина И.Е. Использование документальных методических приемов в экспертном бухгалтерском исследовании / И.Е. Стрыгина // Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2011. – Ч.1: Юридические науки. – С. 325-330 (0.31 п.л.).

7. Стрыгина И.Е. Внеучетные бухгалтерские документы и их анализ в системе обеспечения конкурентоспособности предприятия / И.Е. Стрыгина // Рыночные институты и конкуренция в современной экономике России: сб. ст. всерос. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2012. – С. 168-171 (0,25 п.л.).

8. Стрыгина И.Е. Исследование документов при производстве бухгалтерской экспертизы / И.Е. Стрыгина // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской: материалы междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2012. – Ч. 1. – С. 320–323 (0,19 п.л.).

9. Стрыгина И.Е. Неофициальная бухгалтерская документация: формы проявления и особенности выявления / И.Е.Стрыгина /Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии: сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2012. – Ч. 1. – С. 298-301 (0,31 п.л.).

10. Стрыгина И.Е. Поисково-диагностическая методика исследования экономической информации в деятельности коммерческой организации / И.Е. Стрыгина // Социально-экономические проблемы современного рынка труда : материалы междунар. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2013. – С. 148–151 (0,25 п.л.).

11. Стрыгина И.Е. Поисковая методика выявления правонарушений и злоупотреблений в процессе производства бухгалтерской экспертизы / И.Е. Стрыгина // Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской: материалы II Междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2013. – Ч. 1. – С. 180-182 (0,19 п.л.).

12. Стрыгина И.Е. Подложная бухгалтерская документация при совершении экономических преступлений / И.Е. Стрыгина // *Общественная безопасность, законность и правопорядок в III тысячелетии* : сб. материалов междунар. науч.-практ. конф. : в 2 ч. – Воронеж, 2013. – Ч. 1. – С. 300-305 (0,38 п.л.).

13. Звягин С.А. Исследование бухгалтерских документов при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз : научно-методические и практические рекомендации / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов, И.Е. Стрыгина. – Воронеж: ВИ МВД России, 2013. – 69 с. (авторских 1,1 п.л.).

14. Звягин С.А. Особенности исследования бухгалтерских документов при проведении документально-проверочных действий и судебно-экономических экспертиз : научно-методические и практические рекомендации / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов, И.Е. Стрыгина. – Воронеж: ВИ МВД России, 2013. – 69 с. (авторских 1,1 п.л.);

15. Стрыгина И.Е. Экспертное исследование мошеннических действий в системе бухгалтерского учета / И.Е. Стрыгина // *Актуальные проблемы учета, экономического анализа и финансово-хозяйственного контроля деятельности организаций: материалы междунар. заоч. науч.-практ. конф.* : в 2 ч. – Воронеж, 2013. – Ч. 1. – С. 242-244 (0,19 п.л.).

16. Стрыгина И.Е. Бухгалтерская экспертиза как инструмент повышения эффективности предпринимательской деятельности / И.Е. Стрыгина // *Социально-экономические проблемы развития предпринимательства* : материалы междунар. науч.-практ. конф. – Воронеж, 2014. – С. 170-172 (0,19 п.л.).

17. Стрыгина И.Е. Бухгалтерская экспертиза в системе экспертных экономических исследований / И.Е. Стрыгина // *Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской: материалы III Междунар. науч. – практ. конф.* : в 2 ч. – Воронеж, 2014. – Ч. 1. – С. 210-212 (0,19 п.л.).

Заказ № 785 от 13 января 2016 г. Тираж 150 экз.

Отпечатано на множительной технике экономического факультета ВГУ

394068, г. Воронеж, ул. Хользунова, д. 40