Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение
высшего образования «Воронежский государственный аграрный университет
имени императора Петра I»

На правах рукописи

Мальцев Евгений Павлович

РАЗВИТИЕ ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ 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 - 2019

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение..... 3
ГЛАВА 1. Теоретические положения организации процесса бухгалтерской экспертизы..... 12
1.1. Ретроспективный анализ развития бухгалтерской экспертизы в России..... 12
1.2. Выявление особенностей организации бухгалтерской экспертизы..... 32
1.3. Эксперт-бухгалтер как субъект бухгалтерской экспертизы……..... 50
ГЛАВА 2. Организация бухгалтерской экспертизы и ее планирование.. 69
2.1. Порядок формирования рабочей документации эксперта-бухгалтера..... 69
2.2. Планирование бухгалтерской экспертизы экспертом-бухгалтером.. 83
2.3. Условия и порядок разработки программы бухгалтерской экспертизы..... 102
ГЛАВА 3. Методическое обеспечение бухгалтерской экспертизы..... 119
3.1. Элементы процесса методического обеспечения бухгалтерской экспертизы и их взаимосвязь..... 119
3.2. Экспертное решение как элемент методического обеспечения организации бухгалтерской экспертизы..... 134
3.3. Методика бухгалтерской экспертизы по определению дохода от проведения азартных игр с использование игрового оборудования.... 154
Заключение..... 176
Список литературы..... 181
Приложение 1..... 197
Приложение 2..... 201

ВВЕДЕНИЕ

Актуальность темы исследования. Современная бухгалтерская экспертиза в нашей стране прошла определенный эволюционный путь, неразрывно связанный с экономическими и политическими преобразованиями в обществе. На различных этапах развития бухгалтерской экспертизы менялись и условия ее применения в различных хозяйственных ситуациях, в процессах противодействия экономическим правонарушениям, затрагивающих систему бухгалтерского учета. Все это создавало предпосылки для становления бухгалтерской экспертизы как инструмента финансового контроля и ужесточения требований, предъявляемых к ее качеству и достоверности результатов. Потребность в развитии организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы обусловлена усилением контроля за рациональным использованием и расходованием активов экономических субъектов, законностью совершения фактов хозяйственной жизни.

Усложнение экспертных бухгалтерских процедур и применяемых методик требуют пересмотра организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы. В современных условиях растет удельный вес комплексных и комиссионных бухгалтерских экспертиз в связи с использованием современных информационных технологий, с усложнением приемов сокрытия неправомерных экономических действий, затрагивающих систему бухгалтерского учета и отчетности.

Проведенный анализ действующей практики проведения бухгалтерских экспертиз в системе органов внутренних дел показал, что в прикладном аспекте актуальными являются положения по совершенствованию организации экспертных бухгалтерских работ и методике их проведения.

В настоящее время в нормативных и инструктивных материалах, а также в источниках научного и учебно-методического характера бухгалтерская экспертиза с позиций регламентации организации и планирования работ остается недостаточно разработанной и малоисследованной, несмотря на ак-

тивное использование организационно-плановых элементов в практической деятельности экспертов-бухгалтеров. Все это свидетельствует о целесообразности научного исследования и анализа рассматриваемых проблем с учетом современных условий и особенностей финансово-контрольной и экспертной деятельности.

Практическая потребность в решении вопросов организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы, имеющиеся теоретические пробелы по отдельным направлениям ее развития, а также прикладное значение полученных результатов определили актуальность диссертационной работы, ее содержание и структуру.

Степень разработанности темы. Отдельные проблемы по теме исследования освещались в научных трудах отечественных ученых-экономистов. Вопросы финансового контроля, рассмотренные в работах ряда авторов, послужили основой для проведения диссертационного исследования и формулирования научных выводов. Весомый научный вклад в развитие теоретических основ финансового контроля внесен следующими учеными: Т.Н. Агаповой, В.Д. Андреевым, И.А. Белобжецким, Н.Д. Бровкиной, В.В. Бурцевым, А.Я. Быстряковым, С.М. Бычковой, М.А. Волковым, Л.И. Ворониной, В.Г. Гавриленко, Ю.М. Гаджиевым, Т.Е. Гварлиани, А.Г. Грязновой, Ю.А. Данилевским, Д.В. Дементьевым, Д.А. Ендовицким, Е.Б. Зборовской, И.М. Куликовым, А.В. Малько, М.В. Мельник, А.С. Наринским, Я.В. Соколовым, В.П. Суйцом, А.А. Тереховой, А.А. Толкаченко, Т.Ф. Рябовой, С.П. Чаадаевым, Е.А. Федченко, А.Д. Шереметом, С.О. Шохиным, В.М. Юриным, А.А. Ялбулгановым и др.

Вопросы методологического и методического обеспечения бухгалтерской экспертизы исследовались в работах следующих отечественных ученых: Ш.И. Алибекова, Г.А. Атанесяна, Н.В. Башировой, А.Н. Белова, Н.Т. Белухи, С.П. Голубятникова, Е.С. Дубоносова, С.Г. Еремина, С.А. Звягина, А.М. Зинина, С.Ф. Иванова, Л.В. Каширской, Ж.А. Кеворковой, Н.В. Лапухиной,

А.А. Меджевского, А.М. Ромашова, Е.Р. Российской, В.А. Тимченко, С.П. Фортинского, Г.Р. Хамидуллиной, В.В. Шадрина и др.

Проведенный анализ трудов вышеперечисленных ученых показал, что по-прежнему малоисследованными остаются отдельные теоретические и практические проблемы, стоящие в настоящее время перед экспертами-бухгалтерами и уполномоченными органами. К таким недостаточно решенным вопросам относятся следующие: совершенствование процесса организации экспертных бухгалтерских работ, упорядочение экспертного документооборота, программное обеспечение производства комплексных и комиссионных экспертиз с участием эксперта-бухгалтера и др.

Научные и прикладные задачи, решаемые в работах ученых, не в полной мере отражают современные тенденции развития экспертной бухгалтерской практики, происходящие и формирующиеся в повседневной деятельности сотрудников контрольно-ревизионных служб, экспертно-криминалистических подразделений, а также уполномоченных органов, обеспечивающих организацию и проведение бухгалтерских экспертиз. Поэтому группировка, систематизация и анализ организационно-плановых элементов бухгалтерской экспертизы с целью развития ее организационно-методического обеспечения, а также структурирования процесса экспертного бухгалтерского исследования позволят синхронизировать динамику теоретических и практических изменений в бухгалтерской экспертизе.

В связи с этим актуальной задачей в настоящее время представляется решение комплекса проблем организационно-методического обеспечения процесса бухгалтерской экспертизы, разработка методических рекомендаций по востребованным направлениям организации и планирования экспертной бухгалтерской деятельности, обеспечению качества и достоверности результатов бухгалтерской экспертизы. Все это предопределило выбор темы исследования, целей и задач диссертационной работы.

Цель и задачи диссертационного исследования. Цель диссертационного исследования заключается в развитии теоретических и организационно-

методических положений бухгалтерской экспертизы с целью повышения качества организации, планирования и проведения экспертных бухгалтерских работ.

Обозначенная цель исследования обусловила решение следующих научных задач:

- сформулировать определение эксперта-бухгалтера, обосновать требования к уровню его квалификации;

- дифференцировать стадии и функции процесса организации бухгалтерской экспертизы, разработать согласованную схему их взаимодействия;

- предложить модификацию процесса формирования рабочей документации эксперта-бухгалтера и схему документооборота, обеспечивающую согласованность проведения бухгалтерской экспертизы;

- разработать типовую форму программы бухгалтерской экспертизы;

- подготовить рекомендации по развитию методического обеспечения бухгалтерской экспертизы.

Предмет исследования. В качестве предмета диссертационного исследования определен комплекс проблем организационно-методического обеспечения процесса бухгалтерской экспертизы, связанных с совершенствованием качества организации, планирования и проведения экспертных бухгалтерских работ.

Объект исследования. Объектом диссертационного исследования является система финансово-контрольных и экспертных действий, осуществляемых следственными, оперативными, ревизионными и экспертно-криминалистическими структурами МВД России (в том числе – ревизионными органами, подразделениями экономической безопасности и противодействия коррупции, экспертно-криминалистическими службами Главного управления МВД России по Воронежской области), анализ работы которых позволил выявить особенности методического обеспечения экспертных, документально-проверочных и ревизионных мероприятий органов внутренних дел, а также их организацию и планирование.

Область исследования. Область проведенного исследования 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» паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Теоретическую основу диссертационной работы составили фундаментальные разработки по гражданскому, уголовному, налоговому и финансовому праву, экономике, финансовому контролю, бухгалтерскому учету, аудиту, бухгалтерской экспертизе.

Методологическая основа исследования. В качестве методологической основы исследования использовались общенаучные и конкретные методы познания: научное абстрагирование и конкретизация, анализ и синтез, формализация, систематизация, моделирование, а также системный и логический подходы, типология, аналогия, табличный и графический методы, сравнение, видовая классификация, обобщение практического материала.

Информационная база исследования. Информационной базой диссертационной работы стали нормативно-правовые акты, затрагивающие сферу гражданского права и процесса, уголовного права и процесса, налогового и финансового права, бухгалтерского учета, финансового контроля и судебно-бухгалтерской экспертизы, аналитические и статистические обзоры, научные труды отечественных ученых в области организации и проведения финансово-экономических ревизий, аудиторских и налоговых проверок, бухгалтерских экспертиз, а также исследования по противодействию неправомерным проявлениям экономического характера, материалы научных конференций и семинаров, научных и методических рекомендаций как специального, так и общего доступа.

Научная новизна исследования заключается в разработке теоретических положений организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы и методических рекомендаций по совершенствованию организации, планирования и проведения экспертных бухгалтерских работ, направ-

ленных на повышение качества и результативности экспертной бухгалтерской деятельности и уровня противодействия экономической преступности, имеющих существенное значение для развития теории и практики финансового контроля.

Наиболее значимые научные результаты диссертационного исследования, обладающие научной новизной и выносимые на защиту, заключаются в следующем:

- разработано авторское определение понятия «эксперт-бухгалтер» в связи с отсутствием единого нормативного подхода, позволившее разграничить категории экспертов различных специальностей, обосновать предложения о включении сформулированного определения и внесении изменений о разграничении полномочий и специальных знаний экспертов экономической деятельности в ведомственный нормативный акт МВД России, отличающееся комплексностью и содержащее все необходимые элементы экспертной деятельности (назначенное в установленном порядке незаинтересованное лицо; наличие знаний в правовой сфере, бухгалтерском учете, финансовом контроле и анализе финансово-хозяйственной деятельности; компетенции для ответов на вопросы и дачи заключения и др.);

- дополнен перечень стадий проведения бухгалтерской экспертизы путем выделения из ранее известных версий четвертой стадии (реализации результатов экспертизы), ориентированной на предупреждение противоправных действий в сфере экономики, затрагивающих систему бухгалтерского учета и отчетности, обобщение экспертного опыта и формирование экспертных методик; для каждой стадии выделены реализующие ее функции бухгалтерской экспертизы и ожидаемые результаты, что позволяет обеспечить согласованность действий эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу;

- проведена группировка рабочей документации эксперта-бухгалтера на основную, вспомогательную и исходную, позволившая упорядочить экспертный документооборот, выделить этапы формирования рабочей документации,

включающие получение исходной информации, оформление организационно-распорядительных документов и обобщение результатов бухгалтерской экспертизы;

- подготовлена типовая форма программы бухгалтерской экспертизы, структура и содержание которой учитывают специфику проведения комплексных и комиссионных экспертиз, позволяют сократить сроки проведения экспертизы, обеспечить полноту подготовки ответов на поставленные вопросы по наиболее сложным способам противоправного воздействия на учетный процесс;

- разработана методика организации и проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной компьютерно-технической и бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования, ориентированная на использование авторской типовой формы программы и позволяющая оперативно выявлять, документировать и доказывать неправомерные действия в рассматриваемой сфере.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные организационно-методические положения бухгалтерской экспертизы способствуют повышению результативности экспертной работы, качества документирования и доказывания неправомерных экономических действий. В практической деятельности экспертно-криминалистических подразделений могут быть использованы следующие организационные и методические разработки: подготовленная типовая форма программы проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексных и комиссионных экспертиз; методика организации и проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной компьютерно-технической и бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования; выделенные этапы формирования рабочей документации эксперта-бухгалтера, согласованные со стадиями проведения бухгалтерской экспертизы. Применение на практике авторских разработок дает возможность

совершенствовать организационно-методическое обеспечение экспертных бухгалтерских работ.

Подготовленные и представленные научные результаты и разработки в области организации, планирования и проведения бухгалтерской экспертизы и контрольно-ревизионных действий могут быть применены в деятельности ревизионных и экспертно-криминалистических подразделений, а также следственных и оперативных аппаратов МВД России при доказывании, документировании, выявлении и предупреждении противоправных экономических действий, решении экспертно-бухгалтерских и контрольно-ревизионных задач. Материалы диссертации используются при преподавании в образовательных организациях дисциплин по финансовому контролю, ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизе.

Апробация и внедрение научных результатов. Теоретические положения, научные выводы и методические рекомендации исследования были обсуждены в 2017-2019 гг. на следующих научных форумах: 18-й межвузовской Всероссийской научно-практической конференции школьников, студентов и преподавателей, посвященной Дню радио и Дню Победы «Инновационные инфокоммуникации XXI века» (г. Хабаровск, Сибирский государственный университете телекоммуникаций и информатики, 5 мая 2017 г. и 4 мая 2018 г.), Всероссийской с международным участием научной конференции преподавателей, аспирантов и студентов «Телекоммуникационные технологии: Актуализация и решение проблем подготовки высококвалифицированных кадров в современных условиях» (г. Хабаровск, Сибирский государственный университете телекоммуникаций и информатики, 22 декабря 2017 г.), VI, VII, и VIII Международные научно-практические конференции «Апрельские научные чтения имени профессора Л.Т. Гиляровской» (Воронежский государственный университет, 2017-2019 гг.) и др.

Ряд научных положений применяются при преподавании учебных дисциплин «Контроль и ревизия», «Судебно-экономическая экспертиза» и «Бухгалтерская экспертиза» в ФГБОУ ВО «Воронежский государственный аграр-

ный университет имени императора Петра I»; «Теневая экономика» и «Судебная бухгалтерия» - в ФГКОУ ВО «Воронежский институт МВД России».

Отдельные научные выводы и результаты в качестве методических рекомендаций внедрялись и апробировались в деятельность экспертно-криминалистических подразделений и органов экономической безопасности и противодействия коррупции Главного управления МВД России по Воронежской области, что нашло отражение в двух актах внедрения.

Публикации. Всего по теме диссертационного исследования опубликовано 10 работ объемом 5,4 п.л. В научных изданиях, рекомендованных ВАК при Министерстве науки и высшего образования Российской Федерации, опубликовано 4 статьи.

Структура и объем диссертационного исследования определялись целью и задачами работы, которая включает три главы, заключение, список литературы, состоящий из 133 источников, 2 приложения. В работе содержится 15 рисунков, 15 таблиц и 2 формулы.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ПОЛОЖЕНИЯ ОРГАНИЗАЦИИ ПРОЦЕССА БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

1.1. Ретроспективный анализ развития бухгалтерской экспертизы в России

Современная бухгалтерская экспертиза в нашем государстве эволюционировала на всем протяжении развития российского общества. Модернизация отношений в сфере экономики, усложнение производственных отношений и деятельности производительных сил при ведении дел в хозяйственной сфере и учете результатов дали толчок к тенденции количественного и качественного роста противоправных экономических действий. Все это способствовало интенсификации использования бухгалтерского учета и повышению его роли при осуществлении финансового контроля финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов и ужесточению требований, которые предъявлялись к достоверности и качеству контрольных действий. Проведенный ретроспективный анализ показал, что на всех этапах развития система бухгалтерского учета фиксировала непосредственно факты хозяйственной жизни экономических субъектов, то есть отражала хозяйственные события, которые способны в дальнейшем могут создать или уже создали определенные последствия юридического характера. В некоторых хозяйственных ситуациях бухгалтерские документы и отчетные данные привлекались в качестве инструмента решения хозяйственных противоречий между сторонами конфликта. Таким образом, необходимость в экспертных бухгалтерских исследованиях возникла в связи с целесообразностью осуществления государственного контроля за рациональным распределением и использованием всех видов ресурсов и как инструмент обнаружения и профилактики неправомерных хозяйственных действий на различных уровнях государственного управления.

Поэтому в целях выявления современных тенденций организационно-методического развития бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, целесообразно обратиться к анализу исторического опыта становления и формирования отечественной экспертной бухгалтерской деятельности. Подобный анализ следует провести, по нашему мнению, путем поэтапного ретроспективного исследования развития отечественной экспертной деятельности.

Анализ развития отечественной бухгалтерской экспертизы был проведен в работах таких ученых, как: С.П. Голубятников [34], Н.Т. Белуха [30], А.Н. Белов [32], Ш.И. Алибеков [29], С.А. Звягин [39] и некоторых других.

В источниках научного и учебно-методического характера отдельные авторы (А.А. Белов [32], Н.Т. Белуха [33] и др.) этапы исторического развития бухгалтерской экспертизы сопоставляют с тенденциями становления бухгалтерского учета в России. Такой подход стал основным в течение определенного периода при проведении научных разработок, посвященных проблемам развития экспертной бухгалтерской работы.

Истоком зарождения финансово-контрольной и экспертной бухгалтерской деятельности в нашей стране считается Приказ счетных дел (создан в 1654 г.). Главной целью этого органа были «государственные описные, сыскные, счетные дела» [67, с. 5].

При царствовании самодержцев, относящихся к династии Дома Романовых, в стране впервые были образованы структуры государственного финансового контроля, что, безусловно, способствовало укреплению централизованной власти и авторитета монарха вообще и финансовой дисциплины в частности (царь Михаил Федорович, его сын – Алексей Михайлович («Тишайший»).

Государственно-политическое реформирование Петра I дало значительный толчок к развитию производительных сил, что позволило значительно увеличить поступления в государственную казну. В дальнейшем это способствовало образованию всероссийского рынка, а также улучшению качества и объема внешнеторговых отношений, что вызвало необходимость созда-

ния определенных дополнительных контролирующих структур и улучшения работы действующих.

В ходе петровских реформ зарождаются основы контроля и счетоводства на государственном уровне. Так, Правительствующий Сенат стал выполнять обязанности по государственному контролю и экспертизе [40]. После этого Сенат определяется как основное главное финансовое учреждение страны. В его структуру была включены: Ближняя Канцелярия (до 1719 г.), Ревизион-коллегия (с 1720 г.). Эти органы проверяли государственные ведомости прихода и расхода после их анализа Камер- и Штатс-конторами.

Государственные доходно-расходные счета опекались Ревизион-коллегией. Она же выносила вердикт по фактам правонарушений, связанных с учетом доходных и расходных операций. При этом работа Коллегии определенным образом дублировалась Сенатом, что вносило некоторую неразбериху при выполнении контрольных функций. Поэтому позже (в 1722 г.) формируется Ревион-контора на смену Ревизион-коллегии. Этот орган стал обладать большим статусом и полномочиями. Для новой структуры создается специальная Инструкция, определяющая ее полномочия и задачи, а также права, предопределившие в дальнейшем развитие системы государственного финансового контроля. Именно с этого момента и до реформы Александра I Сенат выполнял функцию главного государственного финансового органа в структуре органов государственного управления.

В годы правления Александра I было учреждено Главное управление ревизии государственных счетов в составе Министерства финансов, что поспособствовало не только дальнейшему развитию учета, но и совершенствованию государственного финансового контроля. Этими органами разрабатываются формы отчетов, а также порядок их экспертизы и проверки [37]. Однако со временем стала проявляться неэффективность работы Главного управления ревизии, выражавшаяся в основном в сопоставлении сводных отчетов, при котором незначительные расхождения в сводных суммах не вызывали подозрений и способствовали злоупотреблениям и хищениям средств.

Впоследствии это предопределило реструктуризацию управления – в 1836 г. оно преобразуется в другой орган, который стал называться «Государственный контроль». При Николае I новый контрольный аппарат стал осуществлять проверки отчетных документов, представляемых в сводном виде департаментами министерств и ведомств, а также главными управлениями. Он также проводит ревизии и экспертизу непосредственно приходных и расходных операций, а также частных счетов.

Александр II, заинтересованный вопросами государственных финансов и контроля за их расходованием, предпринял меры к улучшению качества контрольной деятельности и реформированию системы отечественного финансового контроля. Поэтому с целью изучения европейского опыта функционирования контрольных и экспертных органов в 1855 г. за границу направляются чиновники российских ведомств. Изученный опыт целого ряда зарубежных стран (Франции, Бельгии, Пруссии и Австрии) позволил подготовить специальный проект реорганизации отечественной государственной финансово-контрольной системы. Этот проект содержал следующие задачи: введение независимого экспертно-ревизионного наблюдения со стороны государственной контрольной структуры за исполнением бюджетов; составление реальных расходных финансовых смет по всем государственным органам (министерствам и ведомствам) с обеспечением их точного исполнения [40].

Подготовленная реформа не была реализована в полном объеме, но принесла определенные положительные результаты в деле развития государственной ревизионной экспертной деятельности.

Как известно, бухгалтерская экспертиза является неотъемлемой частью судебной бухгалтерии. Проведенное изучение трудов отечественных ученых в данной области дает основания утверждать, что в качестве процессуального инструмента бухгалтерская экспертиза стала использоваться в конце XIX века. Например, ст. 32б Устава уголовного судопроизводства России, датируемого 1864 г., давала основания для привлечения знаний государственных казначеев как сведущих специалистов при расследовании уголовных дел [32, с.

32]. В итоге реформа судебной системы 1864 г. впервые в истории России заложила основы судебной бухгалтерии.

С середины XIX в. начинается процесс развития бухгалтерского учета и экспертной бухгалтерской деятельности со взаимным проникновением и использованием передовых общих теоретических положений и практических решений. Вместе с тем некоторые авторы из числа российских теоретиков-процессуалистов того времени не в полной мере отражали значение заключения эксперта-бухгалтера, считая последнего только «справочным» свидетелем уголовного процесса. Такая точка зрения, по нашему мнению, не соответствовала позиции всесторонности и объективности формирования доказательственной базы по уголовным делам экономической направленности в связи с тем, что эксперт-бухгалтер в судебном процессе не являлся экспертом как таковым, а выступал лишь специалистом по определенным бухгалтерским вопросам. Следовательно, судебные работники, не имея специальных экономических и бухгалтерских знаний, возлагали на себя право по-своему трактовать результаты судебно-бухгалтерской экспертизы и выносить не всегда объективные судебные решения.

Конец XIX и начало XX вв. характеризуются признанием государством и его руководством значения бухгалтерского учета, контроля и экспертизы. По этому поводу российский ученый-юрист и видный государственный деятель В.К. Случевский писал, что использование и развитие бухгалтерской экспертизы является актуальным вопросом, а применение специальных знаний в бухгалтерской сфере при расследовании имущественных преступлений являлось объективной необходимостью. Без помощи привлекаемых специальных бухгалтеров нельзя было разобраться в документах организаций, в цифровом море, в отдельных операциях. Потребностям судебных и следственных органов бухгалтеры уже не отвечали [42, с. 4].

До революции 1917 г. в России было крайне мало профессионалов в сфере бухгалтерской экспертизы. После октябрьских событий каких-либо структур по проведению экспертных бухгалтерских работ не создавалось,

бухгалтерские экспертизы проводились нечасто и не были востребованы. Вместе с тем следует отметить, что именно в советский период теория и практика бухгалтерской экспертизы получила наибольшее развитие. После установления советской власти судебными и следственными органами при рассмотрении и расследовании гражданских и уголовных дел были востребованы результаты бухгалтерских экспертиз. В 1918 г. Совнарком РСФСР дал судам право судебным решением включать в состав суда специалистов-бухгалтеров, обладающих определенными знаниями (с правом соглашательного голоса), по гражданским делам [33, с. 25].

С введением новой экономической политики (НЭП) в 20-е годы меняется и бухгалтерская экспертиза, формируются ее научно-теоретические основы. Новая экономическая политика предусматривала использование экономических методов хозяйственного управления с учетом интенсификации рыночных механизмов, расширение масштабов использования товарно-денежных отношений. К специфике НЭПа следует отнести то, что в этот период происходит внедрение товарно-денежных отношений в экономику при развитии рыночных механизмов, создается возможность слияния ключевых элементов воспроизводственного процесса, открывается простор для предпринимательства и кооперации. Всё это проводилось при осуществлении контроля со стороны государства, структуры которого воздействовали на рыночные отношения. Также в этот период государство определяет меры наказания по отношению к предпринимателям, занимающимся сокрытием своей хозяйственной деятельности в части государственного надзора и контроля. Такие меры обоснованы тем, что в условиях смягчения централизованного государственного руководства и демократизации экономической деятельности, рыночной конкуренции отмечалась тенденция увеличения противоправных действий в экономической сфере.

Исследование и анализ исторических документов подтверждают, что судебно-следственные органы до 1925 г. определяли для проведения судебно-бухгалтерских экспертиз экспертов-бухгалтеров из состава региональных ра-

ботающих бухгалтеров, так как специалисты, сведущие в области судебной бухгалтерии, попросту отсутствовали. Циркуляр, подготовленный Народным комиссариатом юстиции (НКЮ) РСФСР 31.01.1924, определял, что при доказывании экономических и хозяйственных преступлений следственные работники придают мало значения созданию обоснованных доказательств, но усердствуют при получении от обвиняемых признательных показаний. Поэтому НКЮ для устранения этих недостатков дает указание применять судебно-бухгалтерские экспертизы как доказательство [16]. В рамках Циркуляра Москва и Петроград формируют общественные структуры с участием счетных специалистов, которые могут проводить судебно-бухгалтерские экспертизы по уголовным делам.

Особенно важным в тот период является создание Института государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ), датой образования которого считается 1925 г. Данный независимый орган финансового контроля был включен в структуру Народного Комиссариата Рабоче-Крестьянской Инспекции СССР. ИГБЭ включал в себя образование соответствующих учреждений на местах (в краях, республиках, губерниях, округах и уездах). К задачам нового органа относилось в том числе проведение по заявкам административных и судебных органов экспертных бухгалтерских исследований [16].

Сотрудники ИГБЭ в тот период при приеме на работу проходили через определенную систему квалификационного отбора, предусматривающую обязательный опыт практической работы по линии бухгалтерского счетоводства с учетом отраслевой специфики (торговля, промышленность, сельское хозяйство, кооперация, банковская деятельность и др.). Именно в тот период в работе ИГБЭ начали выделяться определенные направления экспертных работ – экономическое, бухгалтерское, техническое [55, с. 27]. Таким образом, можно считать, что в это время создается впервые разделение экспертной работы по видам деятельности экономического субъекта. При этом отдельным направлением считается применение знаний специалиста в сфере экономики и бухгалтерского учета в зависимости от целей и методов экспер-

тизы. Среди объектов экспертного бухгалтерского исследования на данном этапе развития чаще всего выступали:

– система учетных записей – по направлению счетно-бухгалтерской экспертизы;

– система показателей (производственных и экономических) деятельности субъекта – по направлению хозяйственно-бухгалтерской экспертизы [55, с. 28]

Однако подобное деление не было популярным и действенным. В дальнейшем работа ИГБЭ выявила еще ряд недостатков, среди которых основным признавался факт недостаточного участия его работников по причине отсутствия органов в райцентрах и крупных селах. Таким образом, основная деятельность ИГБЭ была сконцентрирована в крупных городах и областных (краевых, республиканских) центрах.

Но необходимо указать на то, что существование ИГБЭ не прошло бесследно в истории России. Данный опыт позволил заложить основу бухгалтерской экспертизы и дать определенный толчок для развития экспертной бухгалтерской деятельности.

Экономический кризис, разразившийся в мире в 1929–1933 гг., вызвал интерес к аудиторам и экспертам-бухгалтерам, а также показал необходимость использования их профессиональных знаний. По окончании кризиса во многих странах мира вводятся новые требования, обязательные при составлении годовых отчетов, касающиеся их содержательной части и публичности. В итоге аудит и бухгалтерская экспертиза превращаются в действенный инструмент борьбы против неправомерных действий в сфере экономики.

В 1930 году произошла реорганизация ИГБЭ, которое предусматривало смену названия организации. Новый орган стал называться «Объединение работников учета» (ОРУ). Затем его переименовали во Всесоюзное общество содействия социалистическому учету (ВОССУ). Необходимо иметь в виду, что проведенные преобразования оставляли неизменной структуру ИГБЭ. Бухгалтерские экспертизы далее проводились работниками ВОССУ, в струк-

туре которого работали эксперты-бухгалтеры, входящие в штат созданной организации. Таким образом, объединение в одной структуре профессионалов в области бухгалтерской экспертизы дало положительный результат. Это также дало возможность формировать постоянный кадровый состав и обеспечивать качество экспертной работы. Серьезным шагом в развитии уровня профессиональной подготовки стали впервые изданные методические пособия для экспертов-бухгалтеров, в которых нашли свое отражение наиболее значимые аспекты проведения бухгалтерской экспертизы. Стоит особо отметить работу Института уголовной политики. В 1935 г. он подготовил важный методический документ – Методику организации и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. На основании этого документа эксперты-бухгалтеры должны были участвовать в подготовке инструкций и методик по проведению бухгалтерских экспертиз. Такие методики до этого не использовались в отечественной экспертной практике [33, с. 27].

ВОССУ прекратило свое существование в 1936 г. Вопросами проведения бухгалтерских экспертиз стал ведать новый орган – Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы (ЦБСБЭ). Этот орган входил в состав Прокуратуры СССР и имел филиалы на местах. Такая реорганизация дала начало созданию в нашей стране специализированного органа, объединяющего профессиональных экспертов-бухгалтеров, основными задачами которого являлись: повышение квалификации экспертов, подготовка профессиональных кадров, проведение бухгалтерских экспертиз, разработка методологических и методических основ экспертной деятельности, обобщение положительного опыта. В 1937 г. ЦБСБЭ передается в состав Наркомата юстиции СССР. Постановлением Совета народных комиссаров Союза ССР 06.10.1938 бюро ликвидируется [18, с. 116]. В связи с этим с 15.11.1938 приказом Прокурора Союза ССР № 1713 следователям и прокурорам возвращается право самостоятельно искать и привлекать для участия в процессуальных действиях специалистов по бухгалтерскому учету – «в качестве экспертов для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, руководствуясь требованиями УПК,

привлекать, по усмотрению прокурора и следователя, наиболее квалифицированных бухгалтеров, вне зависимости от того, состояли ли они ранее членами бюро бухгалтерской экспертизы» [18, с. 116].

При назначении экспертиз следователям указывалось на соблюдение следующих требований: соблюдение методики производства экспертиз; возможность производства сложных экспертиз; обоснованность производства экспертиз и их результатов; правильность постановки вопросов для решения эксперта [18, с. 42].

Обобщая изложенное, можно сделать вывод о том, что до 1938 г. структуры, осуществляющие экспертную бухгалтерскую деятельность, зачастую переходили из одного ведомства в другое, что, безусловно, не самым лучшим образом сказывалось на качестве производства бухгалтерских экспертиз. Кроме того, с 1938 по 1952 г. в стране вообще отсутствовал орган, имеющий право проводить судебно-бухгалтерские экспертизы [45, с. 35]. Однако теоретические положения и инструкции в части проведения бухгалтерских экспертиз продолжали разрабатываться и в середине прошлого века.

В 1952 г. создается Бюро государственной бухгалтерской экспертизы (БГБЭ), входящее в структуру Министерства финансов СССР. Этот орган имел финансовые управления и филиалы в республиках, краях и областях, а также в городах Москва и Ленинград. Перед БГБЭ ставится задача проведения экспертных бухгалтерских работ в уголовном и гражданском процессах на основании постановлений (решений, определений) судов, следствия и прокуратуры [35, с. 292]. После пяти лет деятельности БГБЭ ликвидируется. Его филиалы при республиканских министерствах финансов продолжают свою работу, но уже в качестве самостоятельных единиц [33, с. 28]. Так, российское республиканское бюро с 1957 г. продолжает проведение бухгалтерских экспертиз по уголовным и гражданским делам, разрабатывает методики и методические рекомендации в части осуществления экспертных бухгалтерских исследований.

Затем республиканские БГБЭ из состава министерств финансов предаются в 1962 г. в структуру республиканских министерств юстиции. В ряде субъектов бюро продолжают деятельность в составе научно-исследовательских институтов и университетов. Такие бюро уже функционировали на основании законодательства союзных республик и согласно регламенту (положению) соответствующего экспертного учреждения, действующим инструкциям.

Вне всяких сомнений, деятельность экспертных учреждений на тот момент нуждалась в координации, которая способствовала бы выполнению ими возложенных на них обязанностей. С этой целью было инициировано формирование Центрального научно-исследовательского института судебной экспертизы (ЦНИИСЭ), вскоре ставшего всесоюзным (ВНИИСЭ). Новому органу подчинялась большая часть научно-исследовательских лабораторий и бюро судебных экспертиз, в структуру которых входили бюро бухгалтерских экспертиз.

Такая организация экспертной бухгалтерской деятельности значительно обогатила юридическую составляющую результатов экспертной бухгалтерской работы в части обоснованности выводов эксперта-бухгалтера. В своих работах С.П. Голубятников отмечал, что в 1965 г. в РСФСР функционировало около 70 бюро, осуществляющих экспертную бухгалтерскую деятельность [34, с. 14].

Образование в 1970 г. Министерства юстиции СССР и министерств юстиции союзных республик благотворно повлияло на развитие структур, способных осуществлять экспертную бухгалтерскую деятельность. В министерстве были сформированы отделы судебных экспертиз, которым подчинялись учреждения бухгалтерских экспертиз на местах (в краях и областях). Кроме того, научно-исследовательские криминалистические лаборатории МВД СССР стали включать в свой состав группы (отделы) бухгалтерских экспертиз. Проводившиеся преобразования завершились созданием в 1988 г. обо-

собленной экспертной структуры, которой стал «Всесоюзный научно-криминалистический центр» (ВНКЦ).

В начале девяностых годов БГБЭ передаются в состав Всесоюзного института судебных экспертиз, существовавшего при Министерстве юстиции РСФСР. Названный институт в 1991 г. стал уже называться «Всероссийский институт судебных экспертиз». Через четыре года он стал именоваться Российским федеральным центром судебной экспертизы (РФЦСЭ) при Минюсте Российской Федерации [61]. В органах внутренних дел в 1992 г. экспертно-криминалистические управления в свою очередь реорганизуются и получают наименование экспертно-криминалистических центров (ЭКЦ) при МВД России с соответствующими задачами и функциями по организации экспертно-криминалистической деятельности. Также в 1991–1993 гг. создаются региональные научно-исследовательские лаборатории судебной экспертизы, отделы которых становятся самостоятельными лабораториями.

С 1992 г. экономика России после распада СССР переходит к рыночному механизму управления, что, в свою очередь, потребовало пересмотра организации системы бухгалтерского учета, сложившейся ещё в период административно-командной экономики. В связи с этим начинается процесс перехода системы бухгалтерского учета на рыночную основу. Это фиксируют и изменения в законодательных актах и нормативной документации. Все это в конечном итоге привело к важным преобразованиям в системе бухгалтерского учета нашего государства, затронувшим его основы. Переход к рыночной экономике, конкурентные механизмы и определенные экономические свободы повысили значение бухгалтерского учета в проведении преобразований. Экономическая система требовала преобразований не только на макроуровне, но и в хозяйственной деятельности экономических субъектов, что также требовало изменений в бухгалтерском учете на микроуровне.

В настоящий момент отмечается развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы, связанное с установлением рыночных механизмов управления отечественной экономикой, необходимостью пристального фи-

нансового контроля за сбережением государственных ресурсов, противодействием неправомерному вмешательству в экономические процессы. Названные обстоятельства потребовали расширения диапазона действия бухгалтерской экспертизы при выявлении, расследовании и доказывании противоправных экономических действий, а также по их превенции.

На современном этапе развития отечественных правоохранительных органов бухгалтерские экспертизы по фактам противоправных действий в сфере экономики проводятся экспертами-бухгалтерами, входящими в состав соответствующих подразделений ЭКЦ МВД России. В ряде случаев к экспертизе могут быть допущены эксперты-бухгалтеры, не входящие в штат ЭКЦ МВД России.

Результаты исследований, проведенных автором, дают возможность констатировать, что появление в составе инструментов отечественного финансового контроля именно бухгалтерской экспертизы имеет объективные основания, что позволило сформировать специальные структуры, осуществляющие экспертные бухгалтерские работы. Их историческое развитие характеризуется определенными временными этапами, когда профессиональные знания экспертов-бухгалтеров не были востребованы, деятельность экспертных органов не велась.

Проведенный анализ архивных и научных источников позволил выделить этапы развития экспертной бухгалтерской деятельности во взаимосвязи со становлением и трансформацией учетных отношений, а также с экономической и политической обстановкой в государстве.

При анализе истории отечественной бухгалтерской экспертизы нами были выявлены определенные закономерности ее развития, а также специфические черты становления российской экспертной бухгалтерской деятельности. К выявленным закономерностям можно отнести следующие:

- в ходе формирования и развития российской бухгалтерской экспертизы четко можно выделить характерные этапы, которые отражают состояние

экспертной бухгалтерской деятельности, а также ее востребованность в обществе в тот временной период;

- при усложнении процедур экспертных действий появляется необходимость в повышении квалификации и компетентности экспертов-бухгалтеров;

- выявленные этапы состояния бухгалтерской экспертизы определенным образом соответствуют уровню правового реформирования в стране в это время, а также задачам, поставленным судебным и следственным органам;

- в ходе развития и становления бухгалтерская экспертиза все чаще используется именно в качестве инструмента противодействия экономическим преступлениям. При этом подавляющий объем всех бухгалтерских экспертиз по различным категориям дел проводится экспертными подразделениями Министерства юстиции и Министерства внутренних дел СССР (впоследствии – РСФСР и Российской Федерации).

Очевидно, что одной из первоочередных задач любого демократического государства выступает борьба с преступностью вообще и с экономической в частности. В настоящее время задачи по противодействию экономической преступности возлагаются на Министерство внутренних дел Российской Федерации в лице организаций, подразделений и должностных лиц территориальных органов внутренних дел Российской Федерации.

Особую роль в доказывании фактов противоправных деяний в сфере экономики приобретает бухгалтерская экспертиза, выступающая одним из видов финансового контроля и проводимая экспертами экспертно-криминалистических подразделений ОВД Российской Федерации [39, с. 50].

Осуществленный анализ исторического развития отечественной бухгалтерской экспертизы дал возможность увеличить количество этапов по сравнению с ранее проведенными исследованиями [77, с. 15], где авторами выделялось три исторических этапа становления экспертной бухгалтерской деятельности в России.

Считаем целесообразным представить процесс развития бухгалтерской экспертизы в нашей стране в составе шести этапов с учетом отмеченных ранее закономерностей и особенностей системы государственного финансового контроля, а именно:

1 этап (1654–1802 гг.) является первоначальным этапом образования и начала функционирования отечественной системы финансово-контрольной и экспертной работы.

2 этап (1802–1864 гг.) отмечается созданием теоретической базы бухгалтерской экспертизы, практическим использованием в правовой сфере знаний специальных ревизоров при экспертизе отчетов государственных структур.

3 этап (1864–1917 гг.) характеризуется образованием теоретических основ российской судебной бухгалтерии. Проведенная в 1864 г. судебная реформа дала возможность привлекать наиболее сведущих бухгалтеров в расследование противоправных экономических действий.

4 этап (1917–1962 гг.) обусловлен октябрьским (1917 г.) переворотом в стране и сменой политической власти. Этот период характеризуется авантюрными экономическими реформами, формированием нового экономического устройства и финансово-контрольной системы в стране. В это время в нашем государстве создаются различные экспертные бюро и институты, которые входили в структуру финансово-надзорных или правоохранительных органов.

5 этап (1962–1992 гг.) – в составе правоохранительных органов создаются первые в стране структуры экспертов-бухгалтеров именно для расследования и доказывания экономических преступлений и правонарушений (экспертно-криминалистические подразделения Министерства юстиции и Министерства внутренних дел СССР, РСФСР).

6 этап (1992 г. – по настоящее время) – современное состояние развития бухгалтерской экспертизы в нашей стране во взаимосвязи со становлением и трансформацией учетных отношений, ориентированной на повышение роли бухгалтерской экспертизы в противодействии экономическим правонарушениям, в разрешении хозяйственных споров.

Предложенные шесть этапов развития отечественной бухгалтерской экспертизы были сформированы с выделением определенных критериев градации, в том числе:

1. Специальный уровень профессиональных знаний ревизоров и экспертов-бухгалтеров на каждом этапе развития.

2. Анализ особенностей экспертной бухгалтерской работы в соответствующем временном диапазоне.

3. Определенный временной период, соответствующий особенностям функционирования системы государственного финансового контроля.

4. Стоящие перед финансово-контрольными и экспертными структурами и работниками задачи в определенный временной период.

5. Создание обособленных подразделений экспертно-бухгалтерских работников в структуре финансовых и правоохранительных органов для решения определенных задач.

Характеристика поэтапных проблем, направлений развития и инструментария бухгалтерской экспертизы представлена нами в таблице 1.1.1

Таблица 1.1.1

Сводная таблица поэтапных проблем, направлений развития и инструментария отечественной бухгалтерской экспертизы

Этап	Характеристика проблемы	Научные направления развития	Инструменты бухгалтерской экспертизы
1	2	3	4
1-й этап 1654–1802 гг.	Необходимость создания органов государственного финансового контроля, повышение эффективности контрольных функций, осуществляемых государственными контролерами.	Создание теоретических предпосылок формирования системы государственного финансового контроля, образование финансово-контрольных органов в государственных структурах, востребованность экспертов в финансовом контроле.	Применение экспертной деятельности в качестве инструмента противодействия хищениям государственных средств.

Продолжение таблицы 1.1.1

1	2	3	4
2-й этап 1802–1864 гг.	Необходимость проведения экспертных работ государственных финансовых отчетных документов. Проверка и анализ государственных доходно-расходных смет со стороны независимых финансовых экспертов.	Обращение к опыту проведения финансово-контрольных действий, имеющемуся в европейских странах. Формирование наблюдательной системы контроля за бюджетными доходами и расходами.	Исследование государственной финансовой отчетности; анализ исполнения государственных смет расходов; экспертиза частных счетов, конкретных приходных и расходных операций.
3-й этап 1864–1917 гг.	Проведение первых экспертных экономических исследований в соответствии с Уставом уголовного судопроизводства 1864 г. Обеспечение объективности и всесторонности расследования по уголовным делам экономического характера.	Использование передовых бухгалтерских научно-теоретических положений при проведении судебных экспертиз. Использование знаний сведущих бухгалтеров в уголовном судопроизводстве.	Компетентность бухгалтеров используется для решения правовых вопросов, исследования специальных экономических объектов в уголовном судопроизводстве, ликвидации пробелов в доказывании хозяйственных преступлений.
4-й этап 1917–1962 гг.	Нехватка профессиональных кадров в области судебной бухгалтерии и экспертов-бухгалтеров. Отсутствие учреждений по проведению судебно-бухгалтерских экспертиз. Усложнение процессуальных процедур в связи с изменением основ экономической деятельности.	Научная классификация экспертиз, использующих экономические и бухгалтерские знания. Необходимость совершенствования знаний и умений привлекаемых к судебному и уголовному процессу экспертов-бухгалтеров. Целесообразность методического обеспечения экспертных бухгалтерских исследований.	Привлечение к работе в ИГБЭ квалифицированных кадров, имеющих практический опыт работы бухгалтерского счетоводства. Создание первых инструкций и методических разработок по проведению судебно-бухгалтерских экспертиз.

Окончание таблицы 1.1.1

1	2	3	4
5-й этап 1962–1992 гг.	Повышение качества юридического обоснования заключений экспертов-бухгалтеров. Необходимость формирования специальных экспертно-бухгалтерских структур в составе правоохранительных органов для расследования и доказывания экономических правонарушений и преступлений.	Формирование научных основ организации и проведения бухгалтерской экспертизы с целью обеспечения социалистической законности. Развитие направления проведения сложных экспертных бухгалтерских исследований по многоэпизодным и квалифицированным противоправным экономическим действиям.	Разработка методик проведения комплексных и комиссионных судебно-бухгалтерских экспертиз. Введение плановых процедур в экспертно-бухгалтерской работе. Структурирование объектов и процедур экспертно-бухгалтерской деятельности, методов и методик экспертизы.
6-й этап 1992 г. – по настоящее время	Обеспечение развития теории и практики бухгалтерской экспертизы в современных условиях рыночной экономики. Востребованность специальных знаний экспертов-бухгалтеров при противодействии экономическим преступлениям и правонарушениям, при решении спорных вопросов между субъектами хозяйственных отношений, при рассмотрении дел экономического характера в судебных органах.	Теоретическое и практическое развитие бухгалтерской экспертизы, обусловленное радикальными изменениями в российском бухгалтерском учете, усложнением экспертных процедур. Необходимость совершенствования методических аспектов осуществления экспертных бухгалтерских исследования по противоправным действиям экономического характера.	Разработка и адаптация современных методик проведения бухгалтерской экспертизы по отдельным объектам бухгалтерского учета, направлениям учетной работы, отраслям хозяйствования. Подготовка элементов организации и планирования современной бухгалтерской экспертизы.

Проведенное структурирование временных этапов становления и развития бухгалтерской экспертизы в нашей стране позволило разработать соответствующую схему, отраженную на рисунке 1.1.1 данной работы.

В процессе поэтапного анализа развития отечественной экспертной бухгалтерской деятельности и ее становления получены научные результаты, на основании которых были сформулированы следующие научные выводы:

- процессы развития общественных отношений, производительных сил, трансформации форм собственности требуют модификации и совершенствования финансово-контрольной деятельности как на макро-, так и на микроуровне с целью сбережения государственных ресурсов и противодействия неправомерным вмешательствам в учетные и хозяйственные процессы;

- развитие бухгалтерской экспертизы в нашей стране находится в прямой зависимости от базовых основ действующей системы государственного финансового контроля и бухгалтерского учета;

- тенденция роста в количественном и качественном аспектах противоправных действий экономического характера вызывает потребность в использовании знаний и компетенций экспертов-бухгалтеров, сведущих как в сфере бухгалтерского учета, так и в области отраслей права, судебной бухгалтерии, финансового контроля и аудита;

- периоды становления основ бухгалтерской экспертизы, как правило, совпадают с реформами экономического и политического характера, проводимыми в нашем государстве;

- предмет, метод и объекты экспертного бухгалтерского исследования на протяжении исторических процессов трансформировались в соответствии с происходящими изменениями в политике и экономике. Так, предмет отечественной бухгалтерской экспертизы на выявленных этапах ее становления и развития варьировался от проверки и анализа исполнения финансовых смет для всех государственных органов (на ранних этапах) до комплекса теоретических и прикладных аспектов организационно-методического развития бухгалтерской экспертизы (на современном этапе). Объекты бухгалтерской экспертизы соответствовали уровню и положениям отечественного счетоводства, а затем – бухгалтерского учета, который находился в неразрывной связи с экономическими процессами и состоянием противодействия негативным проявлениям в экономике страны. Следует отметить, что объекты бухгалтерской экспертизы усложнялись в ответ на модификацию способов неправомерного воздействия на учетный процесс;

1-й этап 1654–1802 гг.	Первоначальный этап образования и начала функционирования отечественной системы финансово-контрольной и экспертной работы. Создание основ государственного счетоводства и контроля.
2-й этап 1802–1864 гг.	Создание теоретической базы бухгалтерской экспертизы, практическое использование в правовой сфере знаний специальных ревизоров при экспертизе отчетов.
3-й этап 1864–1917 гг.	Образование теоретических основ российской судебной бухгалтерии. Проведенная в 1864 г. судебная реформа дала возможность привлекать наиболее сведущих бухгалтеров в расследование противоправных экономических действий.
4-й этап 1917–1962 гг.	Обусловлен октябрьским (1917 г.) переворотом в стране и сменой политической власти. Этот период характеризуется авантюрными экономическим реформами, формированием нового экономического устройства и финансово-контрольной системы в стране. В это время в нашем государстве создаются различные экспертные бюро и институты, которые входили в структуру финансово-надзорных или правоохранительных органов.
5-й этап 1962–1992 гг.	В составе правоохранительных органов создаются первые в стране структуры экспертов-бухгалтеров именно для расследования и доказывания экономических преступлений и правонарушений (экспертно-криминалистические подразделения Министерства юстиции и Министерства внутренних дел).
6-й этап 1992 г.–по настоящее время	Современное состояние развития бухгалтерской экспертизы в нашей стране во взаимосвязи со становлением и трансформацией учетных отношений, ориентированной на повышение роли бухгалтерской экспертизы в противодействии экономическим правонарушениям, в разрешении хозяйственных споров между экономическими субъектами.

Рис. 1.1.1. Этапы становления и развития отечественной системы экспертной бухгалтерской деятельности

- развитие бухгалтерской экспертизы, а также её органов и структур создавало предпосылки для повышения компетентности и квалификационного уровня экспертов-бухгалтеров, совершенствования теоретических основ

экспертной работы, что в результате способствовало востребованности данного направления государственной финансово-контрольной деятельности. Любое государство в процессе своего исторического развития стремится повышать эффективность и результативность финансово-контрольной деятельности, что в конечном итоге должно сказаться на благосостоянии всех членов общества;

- современный этап развития бухгалтерской экспертизы характеризуется расширением диапазона применения экспертных бухгалтерских знаний не только в сфере противодействия экономической преступности, но и для разрешения хозяйственных споров.

Проведенное исследование исторического развития отечественной бухгалтерской экспертизы позволило выделить определенные закономерности в ее становлении, определить критерии разделения этого развития на отдельные этапы, характеризующие специфику использования специальных экономических и бухгалтерских знаний в правоохранительной и хозяйственной практике. Это позволило сформулировать некоторые научные выводы, которые обосновывают необходимость развития организационно-методических положений бухгалтерской экспертизы.

1.2. Выявление особенностей организации бухгалтерской экспертизы

При исследовании проблем организации и планирования бухгалтерской экспертизы мы придерживаемся точки зрения С.А. Звягина относительно того, что категории «судебно-бухгалтерская экспертиза» и «бухгалтерская экспертиза» являются тождественными, поскольку судебная экспертиза является разновидностью экспертной деятельности, но обладает специальными отличительными признаками, определенными процессуальным законодательством. Также судебная экспертиза является специальным исследованием, как и любая другая экспертная деятельность [39, с. 25].

Закономерное развитие экономических отношений, усложнение финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в современных рыночных реалиях самым непосредственным образом сказывается и на процессе проведения бухгалтерских экспертиз. Формирование современного правового поля неизбежно повлекло изменения в ведении бухгалтерского учета, связанные, прежде всего, с введением новых положений по бухгалтерскому учету, переходом на МСФО. Поэтому в настоящее время происходит объективное изменение и развитие методологии, методики бухгалтерской экспертизы, вызванное потребностями прикладного характера, связанными с разногласиями и противоречиями в хозяйственных правоотношениях между экономическими субъектами, а также с необходимостью противодействия экономическим правонарушениям и преступлениям.

В связи с вышеизложенным экспертные бухгалтерские процедуры неизбежно усложняются и модифицируются, что требует особой компетентности и подготовки привлекаемых экспертов-бухгалтеров, а также взвешенного подхода к процессу организации работы. Вместе с тем современные отечественные авторы, рассматривающие проблемы бухгалтерской экспертизы, недостаточно, на наш взгляд, уделяли внимание вопросам ее организации, несмотря на активное использование элементов организации в практической деятельности экспертов-бухгалтеров. Все это вызывает необходимость тщательного исследования и анализа вопросов организации процесса бухгалтерской экспертизы.

Анализ практики проведения бухгалтерских экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях МВД России позволил выявить обстоятельства, обусловившие необходимость выделения и научного осмысления такой категории, как «организация бухгалтерской экспертизы». К числу таких обстоятельств считаем возможным отнести следующие:

1) использование в ходе проведения экспертизы усложненных, новых и модифицированных экспертных процедур;

2) изучение, обработка и анализ различных источников информации (с преобладанием ее в электронном виде), увеличение объема исследуемой информации;

3) принятие в отдельных экспертных ситуациях сложных экспертных решений, а в некоторых случаях – в результате выбора альтернативного варианта;

4) рост числа бухгалтерских экспертиз в составе комиссионных и комплексных, сложность в координации и взаимодействии между членами группы экспертов;

5) организация процессуального и внепроцессуального взаимодействия эксперта-бухгалтера с уполномоченными органами (должностными лицами) при производстве исследований экспертом-бухгалтером;

6) необходимость проведения организационных процедур для достижения целей и решения задач экспертного бухгалтерского исследования;

7) анализ и обобщение экспертных результатов для формулирования выводов и формирования заключения эксперта-бухгалтера.

Также считаем целесообразным сформулировать определение категории «организация бухгалтерской экспертизы», ранее не рассматриваемой в научной и учебно-методической литературе. Бухгалтерская экспертиза, на наш взгляд, требует специальной организации в силу того, что она по сути своей является определенной системой.

Идея рассмотрения бухгалтерской экспертизы в качестве системы является, по нашему мнению, достаточно актуальной на современном этапе, так как бухгалтерская экспертиза обладает всеми необходимыми элементами любой системы, а именно – она имеет собственные принципы, задачи, функции, объекты, предмет, метод и т.п. В имеющихся немногочисленных трудах отечественных ученых, исследующих проблемы организационно-методического развития бухгалтерской экспертизы, приводятся доводы в пользу ее отнесения к системе. Так, в работах С.А. Звягина отмечается, что бухгалтерская экспертиза может быть рассмотрена в качестве системы в силу того, что она

может быть идентифицирована и выделена отдельно в составе процессуальных действий или государственного финансового контроля. Бухгалтерская экспертиза является самостоятельным звеном, имеющим обособленные функции и задачи, основывающиеся на присущих только ей принципах [39, с. 20].

Применение к бухгалтерской экспертизе утверждения о ее принадлежности к системе дает возможность рассматривать организационные аспекты ее назначения и проведения. Следовательно, мы можем с уверенностью утверждать, что с учетом современного состояния экспертной бухгалтерской деятельности существует практическая потребность формулирования понятия принципиально новой категории в системе экспертной деятельности – «организация бухгалтерской экспертизы».

Для дальнейшего исследования проблем организации процесса бухгалтерского экспертного исследования следует, на наш взгляд, предложить авторское определение категории «организация бухгалтерской экспертизы», под которой стоит понимать динамичный многоэтапный процесс обработки, анализа и изучения объектов бухгалтерской экспертизы, а также воздействия на ее систему с целью принятия экспертных решений и формулирования экспертных выводов, охватывающий все стадии проведения бухгалтерской экспертизы. В организации процесса бухгалтерской экспертизы принимают участие две категории субъектов: с одной стороны – это эксперт-бухгалтер, а с другой – орган (лицо), назначившее экспертизу, а также участвующие в деле лица (свидетели, подозреваемые, обвиняемые, эксперты других специальностей и т.п.).

Организационные аспекты экспертной работы очень важны для достижения целей и решения задач бухгалтерской экспертизы. Организация бухгалтерской экспертизы, безусловно, нуждается в определенной трансформации, что позволит повысить эффективность и результативность экспертной деятельности. Организацию бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, можно представить в виде процесса, включающего определенные виды (этапы) ра-

бот с присущими им функциями. В связи с этим можно констатировать, что процесс бухгалтерской экспертизы включает ряд компонентов, среди которых можно выделить специальные функции.

А. Файоль считающийся основоположником научного менеджмента, сформулировал пять функций управления. Он отмечал: «управлять – значит прогнозировать и планировать, организовывать, руководить командой, координировать и контролировать» [50].

С позиций американской школы научного менеджмента, а также с учетом мнений ряда зарубежных и отечественных специалистов в современной науке традиционно принято выделять следующие функции в управлении:

- функция планирования;
- функция организации;
- функция стимулирования;
- функция контроля [45, с. 53].

В сегодняшней ситуации организации экспертной работы специфика действия классических функций имеет свои особенности и обусловлена воздействием ряда факторов как внутреннего, так и внешнего характера. К внешним факторам можно отнести: систему государственного регулирования рыночных механизмов, состояние противодействия экономической преступности, порядок нормативного регулирования деятельности и др. Среди внутренних факторов следует выделить: характер и сложность расследуемого дела, уровень компетентности эксперта-бухгалтера, структуру конкретного экспертного учреждения и т.д. Таким образом, рассматриваемые функции, связанные с процессом организации бухгалтерской экспертизы, имеют целью обеспечение адаптации экспертной бухгалтерской деятельности к современным изменяющимся макро- и микроэкономическим условиям деятельности общества. Тем не менее функции бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, имея специфические черты, могут действовать самостоятельно, но во взаимном существовании и взаимообусловленности, регулируя и дополняя

друг друга. Все функции бухгалтерской экспертизы объединяются в целостную систему, организующую процесс проведения экспертных работ.

Таким образом, в отношении организации бухгалтерской экспертизы можно выделить определенные функции, которые реализуются на всех стадиях экспертной бухгалтерской деятельности в рамках конкретной экспертизы, в том числе:

- функция планирования;
- функция организации;
- функция мотивации;
- функция контроля;
- функция регулирования;
- функция координации;
- функция корректировки (в отдельных экспертных ситуациях);
- превентивная функция, или функция предупреждения противоправных действий экономического характера.

Функция планирования бухгалтерской экспертизы предусматривает выявление и использование наиболее эффективных способов применения экспертных методик и процедур как в комплексе, так и обособленно, в условиях ограниченных сроков проведения работ. Планирование, как нами уже отмечалось ранее, реализуется при формировании планирующей документации эксперта-бухгалтера, а именно – плана (плана-графика) и программы проведения бухгалтерской экспертизы, что способствует достижению поставленных целей и решению задач, а также соблюдению сроков выполнения задания.

Организация бухгалтерской экспертизы, по мнению ряда ученых, – это:

- устройство или система, которая определяет порядок каких-то видов работ;
- комплекс действий (процессов), способствующих взаимодействию между отдельными элементами (частями) чего-то цельного [56, с. 283].

Организационные аспекты бухгалтерских экспертных работ являются специальным видом деятельности, связанным с выявлением последовательности проведения экспертизы, изучением представленных объектов на основании выделенных временных и трудовых ресурсов с целью формулирования выводов и составления заключения.

При проведении бухгалтерской экспертизы постоянно осуществляется координирование деятельности между экспертом и органом (лицом), назначившим экспертизу, а также между членами группы экспертов при выполнении комплексных (комиссионных) действий. Это имеет важное значение для согласования и регулирования совместных действий, объединенных общими целями и задачами, отраженными в разработанном плане (плане-графике) и программе экспертных работ. Как индивидуальный субъект, эксперт-бухгалтер, самостоятельно корректирует элементы своей работы по внутренним критериям, ориентируясь на оценку полученных результатов [48, с. 11].

Исходя из общепринятых положений, контроль – это сопоставление или соизмерение полученных результатов с запланированными показателями. Применительно к бухгалтерской экспертизе контролем можно считать совокупность работ, связанных с наблюдением за выполнением экспертом-бухгалтером запланированных работ в установленные сроки с использованием надлежащих экспертных методик и процедур. В состав контрольной функции экспертных бухгалтерских работ целесообразно включить принятие экспертного решения, изучение и исследование предоставленных объектов, оценку и анализ экспертных выводов и т.д. Контрольная функция обеспечивает возможность внесения соответствующих корректировок в экспертную работу по мере уточнения задач или выявления дополнительных обстоятельств по делу.

Процесс проведения бухгалтерской экспертизы с учетом функции регулирования подразумевает неразрывную связь с функциями контроля и координации, так как именно через эту функцию происходит адаптация организационных аспектов экспертной работы к существующим государственным ре-

гуляторам экспертной деятельности, происходящим изменениям в бухгалтерском учете, к уровню противодействия экономическим правонарушениям. При регулировании деятельности появляется возможность своевременного реагирования системы бухгалтерской экспертизы на изменяющиеся параметры внутренней и внешней среды, что в конечном итоге помогает отклониться от заданных параметров организации экспертных работ в соответствии с реальной экспертной ситуацией.

Функция мотивации в процессе бухгалтерской экспертизы складывается из необходимости формирования побуждающих мотивов в деятельности конкретного эксперта-бухгалтера при выполнении служебных заданий. В работе экспертно-криминалистических подразделений МВД России мотивация основана не только на материальных выгодах, связанных с начислением и выплатой денежного содержания (заработной платы), но и на моральных аспектах экспертной деятельности, основанных на заинтересованности эксперта-бухгалтера в карьерном и профессиональном росте, признании в экспертной среде, накоплении и реализации экспертных знаний. Следовательно, названные мотивы способствуют побуждению эксперта-бухгалтера к выполнению экспертной работы на должном научном и профессиональном уровне с учетом существующих передовых подходов организации и проведения бухгалтерских экспертиз. Все это будет способствовать достижению экспертом-бухгалтером положительных результатов при выполнении служебных заданий, своевременному повышению квалификации и профессионального уровня.

Потребность в функции корректировки возникает в определенных экспертных ситуациях, когда внешние факторы требуют изменять порядок и сроки проведения бухгалтерской экспертизы. Такими факторами могут быть следующие: выявление новых обстоятельств расследуемого (рассматриваемого) дела, получение дополнительных объектов экспертизы в распоряжение эксперта-бухгалтера, изменение исходных обстоятельств дела и др. Такие корректировки процесса проведения бухгалтерской экспертизы осуществля-

ются непосредственно соответствующими постановлениями уполномоченного органа, а в отдельных случаях – согласовываются с экспертом-бухгалтером.

Исходя из материалов проведенного исследования, особого выделения заслуживает предложенная нами функция предупреждения противоправных действий экономического характера, или превентивная функция. Подобная функция процесса проведения бухгалтерской экспертизы наиболее актуальна в настоящее время, когда в правоохранительной деятельности особый акцент делается на предупреждении и профилактике неправомерной деятельности, в том числе и в экономической сфере. Эксперт бухгалтер при выявлении причин и условий совершения конкретного противоправного экономического действия предлагает профилактические меры в рамках уголовного (административного, гражданского, арбитражного) дела с предложением рекомендаций по его предупреждению. Следовательно, названная функция реализуется экспертом-бухгалтером при осуществлении экспертной работы на заключительной стадии проведения бухгалтерской экспертизы (реализация результатов бухгалтерской экспертизы), выделенной нами отдельно в других разделах работы.

С учетом выделенных функций бухгалтерской экспертизы можно сделать вывод о том, что процесс бухгалтерской экспертизы нуждается в особом порядке планирования, организации, мотивации, контроля, регулирования, координации, корректировки и предупреждения противоправной деятельности.

Процесс экспертного бухгалтерского исследования – это обособленный вид экспертной работы, которая осуществляется с применением специальных методов и приемов исследования объектов, с использованием орудий и предметов труда на всех этапах проведения исследовательских работ (организационный, технологический и заключительный) [33, с. 47].

Следовательно, на наш взгляд, организационный процесс экспертной бухгалтерской деятельности может быть структурирован в составе четырех стадий, находящихся в динамичном взаимодействии, а именно:

1) стадия подготовки;

2) стадия исследования объектов;

3) обобщение полученных экспертных результатов;

4) реализация результатов бухгалтерской экспертизы.

Деление единого процесса организации бухгалтерской экспертизы на отдельные взаимосвязанные и взаимозависимые между собой элементы целесообразно осуществлять при рассмотрении и изучении системы бухгалтерской экспертизы в качестве интегрированного процесса, выполняющего поставленные уполномоченным цели и решающего экспертные задачи.

Также необходимо иметь в виду, что в ходе рассмотрения организации бухгалтерской экспертизы разработанные нами стадии и функции в своей взаимосвязи отличаются определенной структурой, характерной для соответствующего блока. Поэтому в ходе проведенного исследования была выявлена определенная взаимосвязь между стадиями бухгалтерской экспертизы и ее функциями с получением результатов такого взаимодействия. Схема подобного взаимодействия отражена на рис. 1.2.1.

Стадия подготовки экспертных бухгалтерских работ призвана обеспечит эксперта-бухгалтера всем необходимым инструментарием для проведения исследования. На этой стадии он должен ознакомится с правоустанавливающими экспертными документами (решение, постановление, определение уполномоченного органа), изучить предоставленные ему для исследования объекты, осуществить выбор необходимой методики работы и подходящих процедур исследования.

Решение о привлечении того или иного эксперта-бухгалтера к проведению экспертных работ принимается в различных процессуальных ситуациях или уполномоченным органом, или руководством экспертного учреждения. В любом случае лица (органы), принимающие решение о назначении бухгал-

терской экспертизы, ориентированы на получение максимально достоверного результата и качество полученных ответов на поставленные вопросы. Уполномоченный орган в каждой экспертной ситуации должен, по нашему мнению, учитывать отдельные обстоятельства, в том числе:

- рациональный подход к определению сроков проведения бухгалтерской экспертизы;

- своевременность начала проведения бухгалтерской экспертизы;

- правильность и однозначность постановки вопросов перед экспертом-бухгалтером, невозможность их истолковать по-другому;

- полноту и качество экспертных объектов, предоставленных для осуществления экспертных бухгалтерских работ.

Рис. 1.2.1. Схема взаимодействия стадий и функций бухгалтерской экспертизы и ожидаемых результатов

Сроки назначения бухгалтерской экспертизы имеют важное значение в контексте обеспечения полноты информации и материалов, на основании которых эксперт-бухгалтер будет проводить исследование. Своевременность назначения экспертной работы также влияет на качество ее планирования. Подготовка к проведению бухгалтерской экспертизы помогает максимально реализовать запланированные мероприятия и работы.

При предварительном ознакомлении с представленными на исследование материалами и объектами эксперт-бухгалтер решает вопрос о возможности проведения экспертных работ и дачи заключения. Если поставленные на решение вопросы не входят в круг его компетенций, представленных объектов недостаточно для вынесения экспертного решения, формулирование полноценных выводов невозможно без проведения других экспертиз или финансово-экономической ревизии, эксперт-бухгалтер может отказаться от проведения бухгалтерской экспертизы. В случае согласия эксперт-бухгалтер продолжает изучение объектов, рассматривает их содержание и полноту во взаимосвязи с вынесенными уполномоченным органом (лицом) вопросами.

Если же будет установлено, что проведение бухгалтерской экспертизы требует больших временных и трудовых затрат, уполномоченный орган (лицо) принимает решение о привлечении других экспертов-бухгалтеров и создании многопредметной комиссии. Следовательно, комплексное или комиссионное исследование объектов экспертизы с привлечением эксперта-бухгалтера назначается уполномоченным органом или по инициативе одного из экспертов. В любом случае уполномоченный орган согласовывает назначение таких исследований.

При планировании экспертных бухгалтерских работ после ознакомления с представленными объектами эксперт-бухгалтер формирует экспертные версии и план (план-график) своей деятельности по рассматриваемому (расследуемому) делу. В случае, когда проводится комиссионная или комплексная экспертиза, на взаимное согласование со всеми участниками выносятся: цель экспертизы, объемы исследовательских работ и их последовательность с ори-

ентировкой на вынесенные уполномоченным органом (лицом) вопросы. В таких случаях один из экспертов может выступать в роли эксперта-организатора. С целью проведения бухгалтерской экспертизы в установленные сроки и в полном объеме эксперт-бухгалтер разрабатывает и согласовывает план (план-график) экспертных бухгалтерских работ. Наличие данного планирующего документа при проведении бухгалтерской экспертизы играет важную организующую роль, в том числе и для подготовки экспертных бухгалтерских работ. Впоследствии экспертом-бухгалтером по согласованию с уполномоченным органом (лицом) могут вноситься некоторые коррективы в организационно-плановые документы.

Особое значение при проведении бухгалтерской экспертизы имеет выбор соответствующей методики осуществления исследовательских работ и определенных процедур, что должно, безусловно, согласовываться с уполномоченным органом (лицом) и заданием. Следовательно, при проведении экспертизы на основании выданного задания, подготовленного плана-графика, эксперт выбирает необходимый экспертные процедуры и методику исследования, конкретизирует приемы осуществления работы [33, с. 51]. Цели и задачи экспертизы могут быть успешно достигнуты и решены в полном объеме только в том случае, если на стадии организации эксперт осуществит правильный выбор экспертный методики с соответствующим ее отражением в экспертном заключении [35, с. 131].

Стадия исследования при проведении бухгалтерской экспертизы включает, как правило, следующие виды работ: организация деятельности по выполнению плана (плана-графика), сформированного в установленном порядке; обеспечение эксперта-бухгалтера всеми необходимыми инструментами и средствами для решения задач; обеспечение контроля за ходом проведения экспертизы; корректировка мероприятий и обеспечение согласованности действий. На этапе организации исследовательского процесса эксперты лично выполняют исследовательские процедуры, широко используя при этом современные информационно-коммуникационные технологии.

Также стадия исследования осуществляется в режиме наблюдения за ним уполномоченного органа (лица), что предусматривает, по необходимости, определенное воздействие на этот процесс с целью безусловного обеспечения поставленных задач и получения ответов на вынесенные вопросы. Такая ситуация возможна, если будут соблюдены отдельные условия, среди которых мы выделяем следующие:

- своевременное возобновление экспертных бухгалтерских работ в случае возникновения перерывов или при приостановке экспертных бухгалтерских действий по различным причинам;

- полнота и достоверность получаемой экспертом-бухгалтером документации и информации, в том числе – дополнительно или по запросу эксперта-бухгалтера;

- структурирование экспертных мероприятий по этапам проведения бухгалтерской экспертизы;

- привлечение всех участников экспертной группы к обсуждению и выработке общих выводов по многопредметным экспертизам.

Итоговой стадией проведения бухгалтерской экспертизы считается выполнение контрольно-регулирующих действий в ходе исследовательских работ. Немаловажным элементом при исследовании общепризнанно считается постоянная работа по получению, обработке, хранению и изучению различной экспертной и связанной с ней информации, полученной от уполномоченного органа (лица), от экспертного учреждения или от третьих лиц.

От того, насколько своевременно поступает в распоряжение эксперта-бухгалтера рассматриваемая информация, а также ее качества и полноты, зависит результативность бухгалтерской экспертизы и качество работ. Следовательно, эффективный процесс сбора, учета, переработки и изучения поступающей эксперту-бухгалтеру информации обеспечивает качество работ по координации, контролю и регулированию бухгалтерской экспертизы.

В отдельных ситуациях эксперту-бухгалтеру необходимо результаты своей работы подвергать корректировке в зависимости от анализа и оценки

текущей ситуации и поступающей информации. Такие действия относятся к компетенции функции контроля, так как периодически эксперт-бухгалтер должен самостоятельно контролировать соблюдение срока проведения экспертных работ, что, по сути, является элементом внутреннего экспертного контроля. Подобный контроль, в свою очередь, способствует выявлению недостатков в текущей экспертной работе, отклонений в выполнении запланированных мероприятий и создает возможность регулировать и совершенствовать процесс проведения бухгалтерской экспертизы.

Своевременное проведение бухгалтерской экспертизы также обеспечивается соответствующей координацией работы уполномоченного органа и эксперта-бухгалтера, а также взаимодействием эксперта-бухгалтера с экспертами других специальностей и участвующими в деле лицами для достижения максимальных результатов.

Следовательно, исследовательский процесс проведения бухгалтерской экспертизы заключается в изучении экспертом-бухгалтером представленных уполномоченным органом (лицом) материалов и объектов с использованием выбранных им методик исследования и применением необходимых соответствующих процедур, что находит отражение в экспертном заключении. Дальнейший ход экспертных работ и полученные промежуточные выводы фиксируются в заключении эксперта-бухгалтера, предоставляются уполномоченному органу и используются при реализации результатов экспертной работы.

При обобщении полученных результатов осуществляется систематизация и группировка полученных результатов бухгалтерской экспертизы и отражение их в экспертном бухгалтерском заключении. Рассматриваемый процесс наиболее важен для каждой конкретной бухгалтерской экспертизы, потому что сформулированные экспертом-бухгалтером выводы не могут расходится с планирующей документацией и с информацией, полученной от других источников. Итоговый вариант экспертного заключения не может быть истолкован неоднозначно или вызывать сомнения у уполномоченного органа. Этап формирования заключения эксперта-бухгалтера очень важен именно с

точки зрения организации экспертных бухгалтерских работ в связи с тем, что по результатам этой работы формируется суждение уполномоченного органа о компетенции и уровне знаний привлеченного эксперта и качестве бухгалтерской экспертизы.

Каждая бухгалтерская экспертиза, инициированная правоохранительными органами, является процессуальным действием и имеет определенные регламентационные границы и рамки. Это относится и к заключению по результатам ее проведения. В соответствии с законодательством заключение обязательно включает формулирование выводов с предоставлением их органу, ее назначившему [43, с. 101]. Таким образом, итоговым документом бухгалтерской экспертизы является заключение эксперта-бухгалтера, оформленное в письменном виде, содержащее экспертные выводы по поставленным на решение вопросам с формулированием ответов на них. При проведении многопредметных экспертиз, в которых участвует эксперт-бухгалтер, каждый эксперт-участник формирует определенный раздел заключения по своему направлению деятельности, лично его подписывает с возложением на него соответствующей ответственности.

При формулировании выводов эксперт-бухгалтер может ссылаться лишь на документальные источники, которые относятся к расследуемому (рассматриваемому) делу и фиксируют факты хозяйственной жизни, ставшие объектом расследования уполномоченного органа (лица) и исследования эксперта. Помимо этого, при проведении бухгалтерской экспертизы он может, используя собственные специальные знания, выявить причины и обстоятельства, способствующие совершению неправомерных действий экономического характера, затрагивающие систему бухгалтерского учета и отчетности. После чего эксперт-бухгалтер вправе предложить комплекс мероприятий по предупреждению и устранению правонарушений и преступлений. Однако подобные предложения могут распространяться лишь на те факты хозяйственной жизни, которые нашли отражение в объектах исследования и деятельности исследуемого экономического субъекта. Кроме того, эксперт-бухгалтер дол-

жен при необходимости объяснить исследованные документальные источники информации заинтересованным лицам в соответствии с процессуальным законодательством.

Уполномоченный орган (лицо) после получения заключения эксперта-бухгалтера проводит анализ его содержания. При этом он сравнивает информацию заключения с другими процессуальными источниками, проверяет относительность, допустимость и достоверность имеющейся доказательственной информации. В случае несогласованности выводов эксперта-бухгалтера с другими процессуальными документами по делу уполномоченный орган берет на себя ответственность оценить экспертное заключение в соответствии с собственными убеждениями [35, с. 163]. В этом случае лицо, уполномоченное принимать такие решения, может мотивировать свой вывод путем разделения точки зрения одного участвующего в деле эксперта. Он также может назначить повторную или дополнительную экспертизу [58, с. 149]. После анализа полученного заключения уполномоченный орган может принять определенное решение:

- назначить дополнительное (повторное) экспертное бухгалтерской исследование;

- сформированное заключение составлено на должном качественном уровне;

- с указанием на неточности, которые устраняются путем допроса эксперта или самостоятельно, на выявленные нестыковки и упущения;

- уполномоченный орган в итоговых процессуальных документах отражает собственное несогласие с оформленными экспертом-бухгалтером выводами [55, с. 201].

Следовательно, экспертное бухгалтерское заключение является актуальным средством установления способа и обстоятельств совершения противоправных действий экономического характера, суммы материального ущерба и виновных лиц.

С материалами экспертного бухгалтерского заключения знакомятся лица, заинтересованные в исходе дела, в соответствии с процессуальным законодательством. С целью уточнения отдельных положений, а также для обоснования или разъяснения сформулированных экспертных выводов эксперт-бухгалтер может быть подвергнут допросу, что в конечном итоге станет причиной назначения дополнительной бухгалтерской экспертизы или отказа от ее назначения [35, с. 458].

Если экспертное заключение будет оценено уполномоченным органом (лицом) положительно, то наступает процесс реализации материалов заключения эксперта-бухгалтера. Например, судом заключение может оглашаться без личного участия эксперта, что на практике встречается довольно редко и являются исключением. Чаще всего эксперт участвует в заседании в обязательном порядке, что не является завершением его работы по конкретному делу.

Этап реализации экспертного заключения продолжается после его оглашения для разъяснения или дополнения. Эксперту могут быть заданы вопросы участниками процесса, на которые он отвечает устно, а при наличии дополнительных объектов по делу оформляет письменное экспертное заключение для передачи суду.

Поэтому, на наш взгляд, процесс реализации заключения эксперта-бухгалтера актуален и необходим в современных условиях предупреждения хозяйственных правонарушений и имеет не только экономическую, но и правовую направленность. Таким образом, в ходе отработки стадий проведения бухгалтерской экспертизы осуществляется реализация всех выделенных нами функций экспертной деятельности, но с учетом соответствующей стадии и получением определенного результата такого взаимодействия.

Резюмируя вышеизложенное, можно констатировать, что автор предложил использование в теории и практике бухгалтерской экспертизы такой категории, как «организация бухгалтерской экспертизы» с разработкой ее авторского определения. Также было выявлено, что организационные аспекты

реализуются на всех шести стадиях экспертной бухгалтерской работы с целью получения экспертных выводов и вынесения решений. Принятие за основу тезиса о возможности рассмотрения бухгалтерской экспертизы в виде системы дало возможность выделения восьми ее функций, соответствующих определенным стадиям проведения работ, и построения схемы взаимодействия стадий и функций бухгалтерской экспертизы. В конечном итоге для каждой стадии были выделены реализующие ее функции бухгалтерской экспертизы и ожидаемые результаты, что позволяет обеспечить согласованность действий эксперта-бухгалтера и органа (лица), назначившего экспертизу.

1.3. Эксперт-бухгалтер как субъект бухгалтерской экспертизы

Исторически складывающийся процесс усложнения производства бухгалтерской экспертизы требует всё более тщательного и взвешенного подхода к её организационным аспектам. Организационная стадия экспертной бухгалтерской работы рассматривается в современных условиях в основном с позиций взаимодействия эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом, назначившим экспертизу, в рамках процессуального поля. При этом недостаточно исследуются имеющиеся проблемы рациональной организации экспертной бухгалтерской деятельности, направленной на получение конечного результата [32, с. 24].

На практике перед уполномоченными органами и их должностными лицами (следователями, дознавателями, судьями и др.) остро встает проблема отбора эксперта-бухгалтера, которому будет поручено проведение судебно-бухгалтерской экспертизы, а также установление его компетентности и профессиональной подготовки.

Федеральным законом № 73-ФЗ определено: «должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях может занимать гражданин Российской Федерации, имеющий высшее профессиональное образование и прошедший последующую подготовку по конкретной экспертной специаль-

ности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Должность эксперта в экспертных подразделениях федерального органа исполнительной власти внутренних дел может также занимать гражданин Российской Федерации, имеющий среднее специальное образование. Определение уровня профессиональной подготовки экспертов при аттестациях на право самостоятельного производства судебной экспертизы осуществляется экспертно-квалификационными комиссиями в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Уровень профессиональной подготовки экспертов подлежит пересмотру указанными комиссиями каждые пять лет» [8].

С учетом требований указанной нормы права силовые ведомства для потребностей своих экспертных подразделений готовят инструкции и требования по аттестации подчиненных экспертов всех необходимых специальностей. В органах внутренних дел в настоящее время разработаны и действуют два Положения, а именно:

- об условиях аттестации экспертов, осуществляющих самостоятельно производство судебных экспертиз, а также об определении компетенций и профессиональной подготовки экспертов;

- о Центральной экспертно-квалификационной комиссии МВД России [13]. Аналогичные нормативные акты, регламентирующие порядок аттестации и определения уровня квалификации экспертов-бухгалтеров, применяются и в Министерстве юстиции РФ [12].

Проведенный анализ различных источников научного и учебно-методического характера позволил выделить наиболее общие критерии компетентности эксперта-бухгалтера: наличие специальной экспертной подготовки; высшее профессиональное или среднее специальное экономическое образование; знание нормативно-правовых актов, регламентирующих производство экспертиз в соответствующей структуре; знание частных методик и техники экспертных исследований; периодическое повышение квалифика-

ции; опыт практической работы в области учетной, контрольно-ревизионной работы, аудиторской деятельности, преподавания экономических дисциплин.

Предложенный перечень профессиональных компетенций может стать основой формулировки требований к умениям, знаниям, уровню квалификации эксперта-бухгалтера при разработке соответствующего профессионального стандарта.

В ряде научных публикаций авторы приводят отдельные требования к эксперту, отраженные в различных нормативных правовых актах. Впервые сравнение такого статуса, упомянутого в нормативных актах, было осуществлено в работах Л.В. Каширской, которая проводит сопоставление статуса эксперта, основываясь на нормах пяти источников права: ФЗ № 73-ФЗ [8] , АПК РФ [1], ГПК РФ [2], КоАП РФ и УПК РФ [7] [3; 42, с. 9]. По нашему мнению, подвергнутый сравнительному анализу перечень нормативных правовых актов требует дополнения еще двумя источниками, а именно – в сфере административного судопроизводства [4] и в области налогового законодательства [5].

Результаты проведенного сравнительного анализа представлены в таблице 1.3.1.

Таблица 1.3.1

Результаты сравнительного анализа статуса эксперта и требований, предъявляемых к нему, в соответствии с нормативными документами

Нормативный документ	Положение нормативного документа, отражающее статус эксперта и требования, предъявляемые к нему
1	2
Федеральный закон № 73-ФЗ (статьи 12, 13)	«…аттестованный работник государственного судебно-экспертного учреждения, производящий судебную экспертизу в порядке исполнения своих должностных обязанностей» [8]. «…имеющий высшее профессиональное образование и прошедший последующую подготовку по конкретной экспертной специальности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Должность эксперта в экспертных подразделениях федерального органа исполнительной власти внутренних дел может также занимать гражданин Российской Федерации, имеющий среднее специальное образование» [8].
УПК РФ (статья 57)	«…лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное в порядке, установленном настоящим Кодексом, для производства судебной экспертизы и дачи заключения» [7].

Продолжение таблицы 1.3.1

ГПК РФ (статья 79)	«…специальные знания в различных областях науки, техники, искусства, ремесла» [2].
АПК РФ (статья 55)	«…лицо, обладающее специальными знаниями по касающимся рассматриваемого дела вопросам и назначенное судом для дачи заключения в случаях и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом» [1].
КоАП РФ (статья 25.9)	«…любое не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве или ремесле, достаточными для проведения экспертизы и дачи экспертного заключения» [3].
НК РФ (статья 95)	«…специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта» [5].
КАС РФ (статья 49)	«…лицо, которое обладает специальными знаниями и которому в случаях и порядке, предусмотренных настоящим Кодексом, поручено провести экспертизу и дать заключение по вопросам, поставленным перед ним и требующим специальных знаний, в целях выяснения обстоятельств по конкретному административному делу» [4].

Анализируя положения рассмотренных нормативно-правовых актов, тем или иным образом регламентирующих положение эксперта или требования, предъявляемые к нему, считаем необходимым констатировать следующее:

1. По нашему мнению, ссылка в нормативных документах при отражении статуса эксперта на порядок, закрепленный в действующем законодательстве, является также неуместной. Считаем, что понятие эксперта и его правовой статус должны быть разработаны на основе единого системного подхода и сформулированы в наиболее универсальном виде, отвечающем потребностям практики.

2. В представленных источниках отмечаются разные характеристики статуса эксперта. Так, дача заключения экспертом упоминается в четырех источниках из семи. Специальные знания (познания) – в шести из семи. Постановка вопросов перед экспертом отражена в трех актах из семи и т.д. Результаты проведенного категориального анализа определений эксперта отражены в таблице 1.3.2.

Таблица 1.3.2

Результаты категориального анализа определений эксперта, приведенных в нормативных правовых актах

Нормативный документ	Элементы характеристики статуса эксперта					
	дача заключения	специальные знания	постановка вопросов в пределах компетенции	не заинтересованное в исходе дела лицо	совершеннолетнее лицо	назначение в установленном порядке
1	2	3	4	5	6	7
Федеральный закон № 73-ФЗ (статьи 12, 13) [8]	-	+	-	-	-	+
УПК РФ (статья 57) [7]	+	+	-	-	-	+
ГПК РФ (статья 79) [2]	-	+	-	-	-	-
АПК РФ (статья 55) [1]	+	+	+	-	-	+
КоАП РФ (статья 25.9) [3]	+	+	-	+	+	-
НК РФ (статья 95) [5]	+	+	+	-	-	-
КАС РФ (статья 49) [4]	+	+	+	-	-	+

Как видно из материалов таблицы 1.3.2, у законодателя нет единого мнения о статусе и определении эксперта. Такая же ситуация преобладает в учебно-методической и научной литературе. В связи с этим, по нашему мнению, назрела необходимость в выработке и уточнении единого общего подхода к формулированию понятия «эксперт».

С этой целью на основании проведенного анализа статуса эксперта и требований, предъявляемых к нему в соответствии с нормативными документами, нами сформулировано универсальное определение эксперта, отвечающее потребностям практики и требованиям законодательства, а именно: это назначенное в установленном порядке незаинтересованное лицо, имеющее знания в определенной сфере деятельности, а также компетенции для ответов на поставленные вопросы и дачи экспертного заключения.

С учетом результатов проведенного исследования, касающегося статуса и понятия эксперта, следует разработать определение категории «эксперт-бухгалтер», ориентированное на имеющиеся подходы в норма-

тивных правовых актах, источниках учебно-методического и научного характера.

Исходя из этого, считаем возможным предложить следующее определение эксперта-бухгалтера на основе разработанного определения эксперта: это назначенное в установленном порядке незаинтересованное лицо, имеющее знания в правовой сфере, бухгалтерском учете, финансовом контроле и анализе финансово-хозяйственной деятельности, достаточные для проведения экспертизы по поставленным уполномоченным органом (лицом) вопросам и дачи экспертного заключения.

Данное определение содержит все значимые атрибуты эксперта-бухгалтера (его независимость, уровень полномочий, спектр специальных знаний, которыми он должен обладать).

В связи с разработкой данного определения предлагается внести изменения в приказ МВД России от 09.01.2013 № 2 в части разграничений полномочий и специальных знаний экспертов экономической специальности, а именно – в приложение № 1 к приказу (Перечень экспертных специальностей, по которым в МВД России осуществляется аттестация экспертов, дающая право самостоятельно проводить судебные экспертизы, а также пересматривается уровень квалификации экспертов) [26].

Расширение перечня нормативных документов, определяющих статус эксперта, позволило не только расширить диапазон сравнения статусных требований, но и осуществить анализ различных критериев правового статуса эксперта, закрепленных в действующем законодательстве. Результаты проведенного анализа дают возможность разработать единый подход к статусу эксперта вообще и эксперта-бухгалтера в частности, и стать основой формулировки требований к умениям, знаниям, уровню квалификации эксперта-бухгалтера при разработке соответствующего профессионального стандарта.

Общеизвестно, что действующее российское законодательство предусматривает привлечение к экспертной деятельности как государственных, так и негосударственных экспертов, а также частных экспертов в той или иной

сфере деятельности для проведения соответствующих действий, связанных с выдачей ответов на поставленные вопросы, и оформления заключения по уголовным, гражданским или административным делам и в иных определенных законодательством случаях.

К сожалению, следует констатировать, что в настоящее время судебная экспертная деятельность в нашей стране не лицензируется, хотя в большинстве стран мира такое лицензирование широко практикуется. В связи с этим уполномоченные органы при назначении соответствующего эксперта, не входящего в состав государственного экспертного учреждения, испытывают определенные трудности при оценке его компетентности по поставленным вопросам.

Проблема лицензирования в судебной экспертной деятельности неоднократно поднималась и обсуждалась в различных источниках научного и учебно-методического характера. В соответствии с Федеральным законом № 99-ФЗ «О лицензировании отдельных видов деятельности» предусмотрено лицензирование некоторых сфер человеческой деятельности. Такие виды деятельности подробно изложены в ст. 12 указанного закона: «Перечень видов деятельности, на которые требуются лицензии» [9].

В указанном перечне судебно-экспертная деятельность как таковая не упоминается, но отсутствие такого вида деятельности в представленном перечне вовсе не означает, что все сферы экспертной работы освобождаются от лицензирования. К таким видам деятельности относятся три направления, которые изначально не являются экспертными, но существуют в прямой зависимости с судебно-экспертной работой. К таким направлениям относятся:

- медицинская деятельность;

- деятельность, связанная с оборотом наркотических и прочих запрещенных к открытому обороту препаратов;

- область, связанная с исследованием и хранением огнестрельного оружия и боеприпасов.

Судебно-экономическая экспертная деятельность, как мы видим, в сферу лицензирования не входит.

Подготовка государственных экспертов возлагается на соответствующие федеральные органы исполнительной власти в соответствии со ст. 11 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» [8]. Названные органы определяют пределы компетенции подконтрольных экспертов, порядок их допуска, повышения квалификации и др.

Вместе с тем компетенция негосударственных судебных экспертов определяется добровольной вневедомственной сертификацией в различных структурах, имеющих соответствующие лицензии и не имеющих их. Подобные структуры регистрируются в качестве некоммерческих партнерств, обществ с ограниченной ответственностью, автономных некоммерческих организаций и т.п. Почти все они предлагают услуги по проведению судебных экспертиз в различных сферах. Как правило, такие организации создают собственный порядок подготовки, обучения и сертификации судебных экспертов различных специальностей. Кроме того, отдельные структуры организуют добровольную сертификацию экспертов с формированием собственной системы и ее регистрацией в Росстандарте.

Так, «Палата судебных экспертов» некоммерческое партнерство (далее – НП «СУДЭКС») создало «Систему добровольной сертификации негосударственных судебных экспертов» и зарегистрировало эту систему, о чем свидетельствуют данные единого государственного реестра, который регистрирует имеющиеся системы добровольной сертификации Федерального агентства по техническому регулированию и метрологии (Росстандарта) [126].

В свою очередь, Российский федеральный центр судебной экспертизы при Министерстве юстиции РФ (РФЦСЭ) также создал и зарегистрировал в Росстандарте свою «Систему добровольной сертификации методического обеспечения судебной экспертизы» [127].

Подобных примеров можно привести множество. В процессе исследования проблемы сертификации нами сформирован перечень таких организаций, предлагающих услуги по сертификации судебных экспертов, в том числе и в сфере экономической деятельности.

Так, по данным Семнадцатого Арбитражного апелляционного суда в ныне действующий перечень (реестр) экспертных и оценочных учреждений на территории России входит 116 организаций [123]. Проведенное изучение и анализ представленных материалов позволил выявить в данном реестре 106 организаций, осуществляющих судебно-экспертную деятельность, 55 из которых представляют услуги в сфере экономического класса судебных экспертиз и готовы проводить судебно-бухгалтерские экспертизы.

Вообще, история сертификации в нашей стране берет начало с момента принятия 27.12.2002 Федерального закона № 184-ФЗ «О техническом регулировании» [10]. Таким образом законодательно было закреплено существование наравне с ведомственной (внутриведомственной) сертификацией судебно-экспертной деятельности добровольной (вневедомственной) сертификации. В результате этого параллельно стало действовать два порядка сертификации судебных экспертов:

- 1-й – действовавший до принятия Федерального закона № 184-ФЗ, предусматривающий ведомственную (внутриведомственную) сертификацию судебных экспертов государственных учреждений, входящих в штат названных структур;

- 2-й – позволяющий осуществлять на платной основе в соответствии с Федеральным законом № 184-ФЗ добровольную (вневедомственную) сертификацию всем желающим юридическим и физическим лицам.

Кроме того, перед принятием 27.12.2002 Федерального закона № 184-ФЗ «О техническом регулировании» Постановлением Госстандарта России от 30.07.2002 № 64 (впоследствии отменено) был утвержден перечень обязательной сертификации продукции, работ и услуг, в

состав которого, как и ранее, судебная экспертная деятельность не включалась.

Следовательно, правом сертификации судебных экспертов или продажи экспертных сертификатов (что впоследствии и стало обычной практикой) стало обладать любое лицо (физическое или юридическое), не всегда сведущее в экспертной работе, но заявившее об этом в своих правоустанавливающих документах. О качестве подготовки экспертов в подобных структурах можно судить по предложению оформить сертификат в течение 1–3 дней [125]. Таким образом, структуры, осуществляющие вневедомственную добровольную сертификацию судебных экспертов, зачастую стали продавцами сертификатов с целью извлечения максимальной прибыли при минимальных затратах на обучение, переподготовку и контроль качества.

Как уже отмечалось ранее, на сегодняшний день в нашей стране зарегистрировано и существует 55 вневедомственных структур, осуществляющих сертификацию и аккредитацию судебных экспертов различных, в том числе и экономических, специальностей. Проведенный анализ доступных источников информации позволил выделить среди этих организаций 15 субъектов, образовавших и зарегистрировавших в Росстандарте собственные системы добровольной сертификации судебных экспертов, включая экономическую сферу деятельности. Причем услуги таких организаций на рынке сертификации оцениваются, как правило, в два раза дороже стоимости аналогичных структур, не имеющих подобных систем.

Следует отметить, что наименование таких «систем» в различных организациях отличаются лишь набором слов, не меняя общей сути предлагаемых услуг. Сравнительный анализ таких организаций и систем, ими разработанных, приведен в таблице 1.3.3.

Таблица 1.3.3

Сравнительный анализ существующих структур добровольной сертификации судебных экспертов, в том числе и в экономической сфере, и систем, ими разработанных и зарегистрированных в Госстандарте

№ п\п	Наименование структуры	Наименование системы добровольной сертификации	Номер и дата регистрации системы	Электронный ресурс организации
1	2	3	4	5
1	«Палата судебных экспертов» – некоммерческое партнерство	Система добровольной сертификации негосударственных судебных экспертов	РОСС. RU. П1610. 04НЯ.01 22.12.2016	http://www.sudex.ru/sertifikaciya-sudebnih-expertov
2	Министерство юстиции Российской Федерации - Российский федеральный центр судебной экспертизы	Система добровольной сертификации методического обеспечения судебной экспертизы	РОСС. RU. В175.04ОЭ.00 02.03.2005	http://www.sudexpert.ru/standards/
3	Общество с ограниченной ответственностью «Национальные центр сертификации»	Система добровольной сертификации судебных экспертов и экспертных организаций	РОСС RU.31594.04ПАН0 07.12.2016	http://сертификация-судебных-экспертов.рф/?yclid=6296987804109403 51
4	Автономная некоммерческая организация Консалтинговый Центр «Независимая экспертиза»	Система добровольной сертификации «Консалтинговый Центр – Независимая экспертиза»	РОСС RU.И1263.04 ЖСР0 12.09.2014	http://anone.ru/sertifikatsiya_sudebnykh_ekspertov
5	Общество с ограниченной ответственностью «Центр реформ предприятий»	Система добровольной сертификации «Консалтинг, аудит, экспертиза, оценка»	РОСС.RU.311 85.04ЖНТ0 25.03.2014	http://sudexpert.umcin.ru
6	Некоммерческое партнерство «Судебно-экспертная палата»	Система добровольной сертификации экспертов, организаций и лабораторий, оказывающих услуги в области судебной экспертизы «СудЭксперт»	RU.И1124.04 ЖЛД0 05.11.2013	http://sudex.pro/sudexpert

Продолжение таблицы 1.3.3

1	2	3	4	5
7	Автономная некоммерческая организация «СЕРТИФИКАТ.РУ»	Система добровольной сертификации судебных экспертов «Сертификат.Ру»	РОСС RU.И864.04ФВН0 22.11.2011	http://www.sertifikat.ru/uslugi/sertifikaciya-sudebnykh-ekspertov-v-sisteme-dobrovolnoi-sertifik/
8	Некоммерческое партнерство «Саморегулируемая организация судебных экспертов»	Система добровольной сертификации деятельности экспертов в области судебной экспертизы	РОСС.RU.И993.04ОСЭ1 21.11.2012	http://sert.exprus.ru/?yclid=629548989354085341
9	ЧУ ООДПО «Международная академия экспертизы и оценки»	Система сертификации «Консалтинг, аудит, оценка, экспертиза»	РОСС RU.31185.04ЖНТ0 25.03.2014	http://maeo64.ru/akademiya/
10	Ассоциация судебных экспертов «Национальная палата судебной экспертизы»	Система добровольной сертификации судебных экспертов, организаций и лабораторий, оказывающих услуги в области судебной экспертизы	РОСС RU.Я664.04ВСД0 12.07.2010	http://www.np-sudexpertiza.ru/certification/
11	Некоммерческое партнерство «Национальная коллегия судебных экспертов»	Система добровольной сертификации экспертов и организаций, осуществляющих деятельность в области судебной экспертизы	РОССRU.И994.04ФЖЭО 29.11.2012	http://expert-rf.ru/sertifikaciya-sudebnyh-ekspertov
12	Автономная некоммерческая организация «Регистр системы сертификации персонала».	Система добровольной сертификации экспертов	РОСС RU.И848.03АЭ02 31.10.2011	http://rssp.gost.ru/index.php
13	Общество с ограниченной ответственностью «ЭКБ «Северо-Запад»	Система добровольной сертификации «СОЮЗ»	РОСС RU.3764.04СЗЭ0 31.03.2011	http://www.ruspro file.ru/id/2027841
14	Некоммерческое партнерство по повышению эффективности экспертного обеспечения судопроизводства «Коллегия судебных экспертов и экспертных организаций»	Система добровольной сертификации экспертов в области проведения судебных экспертиз и внесудебных исследований	РОСС RU.И702.04ЭВИ0 25.10.2010	http://www.list-org.com/company/6065381

Окончание таблицы 1.3.3

1	2	3	4	5
15	Автономная некоммерческая организация «Межрегиональный центр судебной экспертизы»	Система добровольной сертификации «Межрегиональный реестр судебной экспертизы»	РОСС RU.И876.04ФГГ0 13.12.2011	http://всевидыэкспертиз.рф/?yclid=6412540803950868 13

Проведенный анализ материалов таблицы 1.3.3 позволил сформулировать следующие выводы:

1) изначально претенденты на соискание сертификата судебного эксперта ставятся в неравные условия из-за разницы в стоимости оказываемых услуг, вследствие чего финансовые затруднения могут повлиять на качество подготовки судебного эксперта, его компетенцию, требования и критерии стандартизации;

2) потребитель услуг судебного эксперта может быть введен в заблуждение относительно его компетенции из-за разнообразия форм, методов и качества подготовки экспертов в различных структурах. По информации из открытых источников крайне затруднительно сформировать определенное суждение о качестве запрашиваемых работ и компетентности экспертов, получивших соответствующие сертификаты.

3) основной целью (явной и завуалированной) многих организаций в сфере сертификации судебной экспертной деятельности является получение дохода, но не повышение качества и статуса судебной экспертной деятельности;

4) в истории сертификации судебной экспертной деятельности в современной России прослеживаются определенные этапы развития, в той или иной степени влияющие на качество сертификации.

Результаты проведенного исследования наглядно иллюстрирует схема развития сертификации судебной экспертной деятельности в Российской Федерации в составе четырех этапов (рис. 1.3.1).

Остановимся более подробно на рассматриваемых этапах развития сертификации судебной экспертной деятельности в новейшей истории России.

1-й этап (декабрь 2002 г. – март 2005 г.) характеризуется принятием 27.12.2002 Федерального закона № 184-ФЗ «О техническом регулировании», который наравне с ведомственной сертификацией и аттестацией судебно-экспертной деятельности вводит добровольную (вневедомственную) сертификацию судебных экспертов. Новая система сертификация стала платной для всех желающих пройти сертификацию с оформлением необходимых документов.

Рис. 1.3.1. Схема развития сертификации судебной экспертной деятельности в новейшей истории России

Таким образом, возникла ситуация, когда любой желающий предприниматель или коммерческая группа, не всегда имеющие опыт экспертной работы или экспертную специальность, образование, авторитет в экспертной сфере, но желающие заработать на этом деньги, могли объявить о желании

сертифицировать судебную экспертную деятельность, оформив его в своих учредительных и уставных документах.

До марта 2005 г. особенного всплеска на рынке судебно-экспертных услуг не возникло в связи с тем, что востребованность данного вида деятельности оставляла желать лучшего. Кроме того, в силу сложившегося полувекового авторитета судебно-экспертной деятельности РФЦСЭ потребители неохотно пользовались услугами вновь создаваемых структур, формирование которых носило несколько экстенсивный характер.

2-й этап (март 2005 г. – октябрь 2009 г.) начинается с оживления деятельности РФЦСЭ, который 02.03.2005 создает собственную систему и собственную структуру для подготовки и дальнейшей добровольной сертификации судебных экспертов без разграничения их на государственных и частных.

Сформированная РФЦСЭ система подготовки и сертификации ведомственных и вневедомственных судебных экспертов интенсивно функционировала и развивалась.

При участии и соучредительстве РФЦСЭ 15.10.2008 создается новая структура по подготовке и сертификации экспертов, относящихся к негосударственным структурам – «Палата судебных экспертов имени Ю.Г. Корухова», некоммерческое партнерство, которое становится крупным игроком на рынке рассматриваемых услуг и успешно занимает совместно с РФЦСЭ одно из лидирующих мест в системе добровольной вневедомственной подготовки, обучения и сертификации специалистов судебно-экспертной деятельности.

3-й этап (октябрь 2009 г. – сентябрь 2014 г.) отличается всплеском образования многочисленных организаций и физических лиц, предлагающих свои услуги в сфере сертификации судебно-экспертной деятельности зачастую без обучения и подготовки специалистов. В ряде случаев их функции ограничивались лишь продажей сертификатов.

Подобная ситуация на рынке сертификации судебной экспертной деятельности приводит к обесцениванию процесса сертификации и пониже-

нию статуса судебного эксперта. Эта и ряд других причин приводят к тому, что два основных учредителя «Палаты судебных экспертов» – РФЦСЭ и Федеральный центр судебно-медицинской экспертизы – выходят из состава учредителей партнерства [120], в связи с чем его статус значительно понижается.

К концу этого периода государственные структуры уже никоим образом не вмешиваются в рыночный процесс оказания услуг по сертификации судебно-экспертной деятельности в нашей стране.

4-й этап (сентябрь 2014 г. – по настоящее время) интересен тем, что наступает ситуация, характеризующаяся переизбытком игроков на рынке оказания услуг в сфере сертификации судебной экспертной деятельности. Отдельные участники рынка даже предлагают помощь в создании новых экспертных учреждений [118].

Ряд незначительных и более крупных структур не выдерживают конкуренции и прекращают свое существование в рассматриваемой сфере деятельности. Происходит спад и в процессе регистрации новых систем добровольной сертификации каких-либо сторон судебно-экспертной деятельности – в этот период регистрируется только две системы из 15 существующих.

Вместе с тем на рынке сертификации судебной экспертной деятельности интенсифицируются структуры по продаже сертификатов в кратчайшие сроки с минимальными затратами.

Объективная оценка ситуации в рассматриваемой сфере требует законодательных перемен в регулировании данного вида деятельности – в Государственной Думе Российской Федерации планируется рассмотреть законопроект о судебно-экспертной деятельности [114].

Проведенное исследование и анализ этапов развития сертификации судебно-экспертной деятельности свидетельствуют об актуальности проблемы формирования единого в масштабах страны механизма сертификации в сфере судебной экспертизы, что позволит создать систему сертифицированных

экспертов и экспертных методик совместно с едиными квалификационными требованиями к экспертам соответствующих специальностей во всех вневедомственных и ведомственных структурах независимо от их принадлежности или форм собственности. Всё это действительно даст возможность получать достоверные результаты по различным категориям экономических вопросов в области уголовного, гражданского и административного процессов.

Изучение проблемы сертификации судебной экспертной деятельности и полученные в ходе исследования результаты дали возможность предложить систему подготовки, стандартизации и контроля качества судебной экспертной деятельности (рис. 1.3.2).

Рис. 1.3.2. Схема системы профессиональной стандартизации и контроля качества экспертной бухгалтерской деятельности

Как видно из представленной схемы, во главе предлагаемой системы со всеми полномочиями и функциями стоит РФЦСЭ. В настоящий момент, на

наш взгляд, не существует альтернативного варианта на роль базовой структуры для выполнения обозначенных задач.

Данный тезис подтверждает анализ развития сертификации в нашей стране, проведенный автором. Тем более, в определенный момент (на 2-м этапе развития сертификации) данная организация уже осуществляла параллельное ведение сертификации государственных и частных судебных экспертов, успешно справляясь с такой задачей. Кроме того, процесс сертификации судебно-экспертной деятельности в нашей стране крайне нуждается в контроле со стороны государственного органа, которым может являться РФЦСЭ. Государство должно быть заинтересовано в подобном контроле, так как рассматриваемая сфера деятельности прямо и косвенно влияет на экономическую безопасность, состояние противодействия экономической преступности, уровень доверия общество к государственной политике и др.

Предлагаемое реформирование системы сертификации судебной экспертной деятельности нуждается, безусловно, в закреплении на федеральном уровне путем принятия закона о регулировании судебной экспертной деятельности.

Таким образом, в данном разделе нами на основании сравнительного анализа статуса эксперта и требований, предъявляемых к нему, в соответствии с нормативными правовыми актами, а также в результате категориального анализа определений эксперта, приведенных в нормативных правовых актах, разработаны авторские определения эксперта и эксперта-бухгалтера, максимально отвечающие потребностям практики и требованиям законодательства, содержащие все необходимые статусные элементы экспертной деятельности.

Проведенный сравнительный анализ существующих структур добровольной сертификации судебных экспертов, в том числе и в экономической сфере, и систем, ими разработанных и зарегистрированных в Росстандарте, дал возможность получить определенные научные результаты,

заключающиеся в выделении четырех этапов процесса сертификации деятельности в сфере судебной экспертизы в новейшей истории нашей страны. Кроме того, был предложен ряд мер по модернизации системы сертификации и подготовки судебных экспертов, а также контроля качества экспертной деятельности.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ЕЕ ПЛАНИРОВАНИЕ

2.1. Порядок формирования рабочей документации эксперта-бухгалтера

Современное состояние бухгалтерской экспертизы характеризуется усложнением экспертных процедур и совершенствованием методик, применяемых экспертами-бухгалтерами. Такая ситуация сложилась в качестве адекватной реакции на модификацию способов совершения неправомерных действий в сфере экономики. Все это также требует изменений в системе документооборота бухгалтерской экспертизы – трансформации ранее действующих документов и формирования новой документации бухгалтерской экспертизы. Отдельные ученые, проводившие научные исследования по проблемам трансформации документов бухгалтерской экспертизы, вносили предложения по созданию и использованию ряда экспертных документов, отвечающих современным тенденциям развития экспертных бухгалтерских исследований. Например, Л.В. Каширская предложила применять при проведении экспертных бухгалтерских работ в бюджетной сфере технологические карты [42, с. 87]. Мы в своих научных работах рекомендовали к использованию программу бухгалтерской экспертизы [75, с. 24] и т.п.

Сложившаяся ситуация обусловила необходимость разработки и введения в научный оборот новой категории – «документация бухгалтерской экспертизы». Использование данной категории в теории и практике бухгалтерской экспертизы вызвано причинами методического и прикладного характера.

К таким причинам относятся такие, как:

- усложнение процесса проведения бухгалтерской экспертизы;

- модификация методической базы при организации и проведении экспертного исследования;

- применение высоких компьютерных технологий как в системе самого бухгалтерского учета, так и при производстве бухгалтерской экспертизы;

- видоизменение способов противоправных действий, связанных с вмешательством в хозяйственную деятельность экономического субъекта, в том числе в учетный процесс, а также способов сокрытия следов неправомерных действий;

- изменение законодательства в сфере регулирования хозяйственных отношений, правоохранительной деятельности, бухгалтерского учета и экспертизы;

- трансформация целей и задач, стоящих перед бухгалтерской экспертизой в юридической практике.

Прежде чем исследовать категорию документации бухгалтерской экспертизы, предлагаем рассмотреть понятие документации. В соответствии со словарем С.И. Ожегова «документация – совокупность документов, составленных по определенной форме и содержащих предусмотренную информацию» [49, с. 124]. Таким образом, данное понятие очень точно походит для выбранной нами формулировки той массы документов, которые используются в работе эксперта-бухгалтера и постоянно внедряются в экспертную бухгалтерскую деятельность. Механизм документооборота в экспертной бухгалтерской работе подготовлен и представлен нами в виде схемы (рис. 2.1.1).

Для ввода в научный и практический оборот категории «документация бухгалтерской экспертизы» необходимо обратиться, на наш взгляд, к опыту аудиторской деятельности, как наиболее близкому к экспертизе виду финансового контроля. Материалы проведенного анализа определений документации аудитора отражены в таблице 2.1.1.

Проведенные сравнение и анализ различных подходов к определению аудиторской документации, а также изучение потребностей экспертной практики позволили сформулировать определение документации бухгалтерской экспертизы с авторских позиций. На наш взгляд, документация бухгалтерской экспертизы – это совокупность рабочих документов, полученных или разработанных экспертом-бухгалтером в связи с осуществлением экспертных бух-

галтерских исследований. Рабочие документы бухгалтерской экспертизы могут быть подготовлены и на электронных носителях, и в бумажном виде.

Рис. 2.1.1. Схема документооборота экспертной бухгалтерской деятельности

Таблица 2.1.1

Сравнительный анализ определений аудиторской документации

№№ пп	Определение аудиторской документации	Источник приведенного определения
1	2	3
1	Помогает аудитору при планировании и выполнении аудита. Это облегчает контроль и анализ работ, выполненных ассистентами, оценку полученных аудиторских доказательств и формирование выводов до завершения составления аудиторского отчета.	Руководство Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации [134].

Продолжение таблицы 2.1.1

1	2	3
2	«...Записи, отражающие выполненные аудиторские процедуры, полученные аудиторские доказательства, сделанные аудитором выводы».	Международные стандарты аудита № 230 [19].
3	«Рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме».	Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита» [20].
4	«Совокупность материальных носителей информации, которая отражает совокупность выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором, которая составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки».	Вареня В. [111]
5	«Письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором».	Вареня В. [111]
6	«Совокупность информации на материальных носителях, составляемой аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки и содержащей сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения, а также для осуществления текущего и последующего контроля качества аудита».	Аудиторская документация. Глоссарий [109].
7	«Рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита».	Ирлица Л.В. [117]

В связи с этим предлагается рассматривать документацию бухгалтерской экспертизы в зависимости от роли в процессе бухгалтерского исследования в составе трех групп:

1) основные рабочие документы;

2) вспомогательные рабочие документы.

3) исходные.

При этом основные рабочие документы бухгалтерской экспертизы будут включать:

- решение, постановление или определение о назначении экспертизы, вынесенное уполномоченным органом или лицом;

- задание на проведение бухгалтерской экспертизы, выданное экспертным учреждением;

- планирующие документы по проведению бухгалтерской экспертизы;

- заключение бухгалтерской экспертизы.

К вспомогательным рабочим документам, по нашему мнению, необходимо отнести:

- нормативные, аналитические и справочные документы, находящиеся в распоряжении эксперта-бухгалтера;

- документы, созданные в ходе переписки органа (должностного лица), назначившего экспертизу, и эксперта-бухгалтера;

- программу проведения экспертных бухгалтерских работ.

К исходным, прежде всего, стоит отнести все надлежащим образом изъятые и приобщенные в качестве доказательств по делу документы и иные носители информации (в том числе и в электронном виде), содержащие информацию о финансово-хозяйственной деятельности и др., а также документы, связанные непосредственно с назначением бухгалтерской экспертизы.

Предложенное деление обусловлено, прежде всего, тем, что в группу основных рабочих документов входят именно те документы, которые фиксируют совершение процессуальных действий и принятие процессуальных решений. Важно отметить, что эти документы одновременно служат и средством реализации участниками производства своих прав и законных интересов. Документы этой группы отличаются более детальной правовой регламентацией.

Вспомогательные рабочие документы имеют менее детальную регламентацию, они прямо не предусмотрены процессуальными правовыми нормами, однако их создание или использование в ходе бухгалтерской экспертизы позволяет более полно и всесторонне обеспечить ее проведение.

Так, в ходе проведения бухгалтерской экспертизы эксперт может самостоятельно обратиться к различным аналитическим или справочным материалам, полученным от экспертного учреждения либо самостоятельно.

К примеру, это могут быть комментарии к ПБУ, комментарии к процессуальным законодательным актам, разъяснения, письма или аналитические обзоры Министерства финансов Российской Федерации, Федеральной налоговой службы Российской Федерации по отдельным вопросам ведения хозяйственной деятельности, а также обзоры судебной практики и научные статьи по вопросам назначения и проведения бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, использование предложенной нами классификации позволит расширить и углубить представление о сущности исследуемой предметной области, повысит теоретический уровень ее разработанности.

Хронологический процесс получения (оформления) и обращения эксперта-бухгалтера к тем или иным документам представлен нами в виде таблицы. Документы расположены в порядке их оформления или поступления в распоряжение эксперта-бухгалтера (табл. 2.1.2).

Таблица 2.1.2

Процесс получения (оформления) и обращения эксперта-бухгалтера к рабочим документам

№№ пп	Основной документ	Вспомогательный документ	Исходные документы (источники информации для оформления основного (вспомогательного) документа)
1	2	3	4
1	Решение или постановление о назначении экспертизы, вынесенное уполномоченным органом или лицом	-	Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера.
2	-	Задание на проведение бухгалтерской экспертизы, выданное экспертным учреждением	Документы уполномоченного органа, связанные с назначением бухгалтерской экспертизы. Персональные данные экспертов-бухгалтеров экспертного учреждения. Планирующая документация экспертного учреждения.

Продолжение таблицы 2.1.2

1	2	3	4
3	План бухгалтерской экспертизы (план-график)	-	Документы уполномоченного органа, связанные с назначением бухгалтерской экспертизы. Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера. Сведения об эксперте-бухгалтере (стаж работы, квалификация, экспертная специальность). Нормативно-справочная документация.
4	-	Программа проведения бухгалтерской экспертизы	План бухгалтерской экспертизы (план-график). Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера. Сведения об эксперте-бухгалтере (стаж работы, квалификация, экспертная специальность). Нормативно-справочная документация.
5	-	Документы, созданные в ходе переписки органа (лица), назначившего экспертизу, и эксперта-бухгалтера	Документы уполномоченного органа, связанные с назначением бухгалтерской экспертизы. Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера. Нормативно-справочная документация.
6	-	Нормативные, аналитические и справочные документы, находящиеся в распоряжении эксперта-бухгалтера	Планирующая документация экспертного учреждения. Нормативно-справочная документация. Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера.
7	Заключение бухгалтерской экспертизы	-	Документы уполномоченного органа, связанные с назначением бухгалтерской экспертизы. Персональные данные экспертов-бухгалтеров экспертного учреждения. Материалы дела о совершенном противоправном действии экономического характера. Нормативно-справочная документация.

Главная цель документации экспертного бухгалтерского исследования, по нашему мнению, – это своевременное проведение бухгалтерской экспертизы с максимальным результатом на должном уровне для формулирования выводов эксперта-бухгалтера и составления заключения. Документирование экспертных бухгалтерских работ позволяет достигать максимального экспертного результата и контролировать процесс экспертизы.

Изучение материалов экспертной практики показало, что документация бухгалтерской экспертизы может быть использована:

- для формулирования выводов эксперта-бухгалтера и составления заключения;

- для качественного и профессионального исследования объектов бухгалтерской экспертизы с целью формирования неопровержимых доказательств противоправных действий экономического характера, ответа на поставленные перед экспертизой вопросы;

- при планировании экспертных бухгалтерских работ, в том числе в составе комплексных и комиссионных экспертиз;

- для соблюдения установленных сроков и рационального использования полученной информации и представленных объектов;

- с целью проведения контрольных мероприятий как со стороны уполномоченных органов, назначивших экспертизу, так и со стороны руководства экспертного учреждения.

Исследование и анализ источников научно-методического и практического характера дали возможность разработать требования, которые могут предъявляться к рабочим документам, оформленным в связи с проведением бухгалтерской экспертизы. Среди таких требований мы предлагаем выделить следующие:

1. Рабочая документация должна содержать информацию, понятную для лиц, не имеющих специальных бухгалтерских знаний.

2. К сроку передачи экспертного бухгалтерского заключения уполномоченному органу (лицу) все рабочие документы эксперта-бухгалтера должны быть оформлены в полном объеме или получены.

3. Рабочая документация должна содержать установленные реквизиты, быть составлена по утвержденной форме и соответствовать требованиям деловой документации.

4. Документы эксперта-бухгалтера систематизируются и оформляются так, чтобы быть согласованными с другим материалам дела, поставленными на решение вопросами, заданием на проведение экспертизы.

5. При оформлении рабочих документов должны соблюдаться сроки их оформления, согласованные со сроками проведения и окончания бухгалтерской экспертизы.

6. Рабочие документы должны содержать информацию, отражающую применяемые экспертом методы исследования объектов, проведенные экспертные процедуры, процесс планирования экспертных работ, временные рамки и основные результаты экспертизы.

7. Сведения и материалы, имеющиеся в рабочей документации бухгалтерской экспертизы, должны излагаться четко и ясно, их форма и содержание должны быть понятны и очевидны органу (лицу), назначившему экспертизу, с однозначным толкованием.

Также следует иметь в виду, что на практике на содержание и форму документации эксперта-бухгалтера могут влиять определенные факторы, к которым мы предлагаем отнести следующие:

- выбранные экспертом-бухгалтером методы исследования объектов, а также экспертные процедуры;

- специфика отрасли хозяйствования, а также характер производственной и коммерческой деятельности организации;

- полнота и качественное состояние ведения бухгалтерского учета экономического субъекта;

- условия проведения экспертных бухгалтерских работ, вид экспертизы (первичная, комиссионная, комплексная, повторная, дополнительная);

- содержание и сложность вопросов, вынесенных на решение экспертизы уполномоченным органом (лицом);

- предъявляемые уполномоченным органом (лицом) особые требования к экспертным выводам, содержанию и форме заключения.

С введением в научный оборот категории документации бухгалтерской экспертизы встает вопрос о разработке задач, которые выполняет рассматриваемая категория в различных экспертных ситуациях. Изучение и анализ практических материалов проведения бухгалтерских экспертиз экспертами ЭКЦ ГУ МВД России по Воронежской области позволил нам выделить четыре задачи, которые присущи рабочим документам эксперта-бухгалтера и которые позволяют достигнуть цели экспертной бухгалтерской работы.

К таким задачам считаем возможным отнести следующие:

1) повышение эффективности и оптимального применения экспертных методов исследования;

2) упрощение проведения контрольных мероприятий уполномоченным органом;

3) обеспечение соблюдения сроков проведения экспертизы, ее качества и полноты;

4) обоснование выбора и использования экспертных процедур, методов и методик при проведении бухгалтерской экспертизы.

Схематично названные задачи рабочих документов бухгалтерской экспертизы представлены нами на рис. 2.1.2.

Опираясь на выделенные задачи, выполняемые рабочими документами эксперта-бухгалтера, основную цель, с которой они разрабатываются, можно определить в целом то назначение, которое несет документация экспертного бухгалтерского исследования. Такое назначение наиболее полно представляет разработанная нами модель предназначения документации бухгалтерской экспертизы (рис. 2.1.3).

Рис. 2.1.2. Задачи рабочих документов бухгалтерской экспертизы

Анализируя представленную схему, предлагаем выделить четыре этапа создания документации экспертных работ с наполнением их мероприятиями, присущими каждому конкретному этапу:

1. Обеспечение экспертными документами процесса организации (подготовки) экспертизы:

- документальное сопровождение контрольных мероприятий со стороны уполномоченного органа;

- обоснование соответствующими документами выбранных экспертом-бухгалтером процедур и методик исследования объектов;

- документальное оформление плана (плана-графика) и программы экспертного исследования;

- изучение, оценка и анализ экспертом-бухгалтером документов, назначающих бухгалтерскую экспертизу.

Рис. 2.1.3. Обоснование предназначения документации экспертного бухгалтерского исследования

2. Документальное сопровождение исследовательской стадии экспертных работ:

- корректировка выбранной методики и процедур бухгалтерской экспертизы с учетом исследования представленных объектов;

- документальное оформление результатов исследования с целью формулирования выводов и ответа на поставленные вопросы.

3. Документирование процесса обобщения результатов бухгалтерской экспертизы:

- документирование экспертных выводов и ответов в соответствии с полученным заданием;

- согласование с уполномоченным органом полученных экспертных результатов;

- консультирование по вопросам, связанным с оформлением результатов проведенной экспертизы;

- оформление заключения бухгалтерской экспертизы.

4. Документальное оформление результатов бухгалтерской экспертизы:

- внесение в экспертное заключение предложений по предупреждению противоправных экономических действий;

- представление экспертного заключения уполномоченному органу (лицу), назначившему экспертизу;

- выдача письменных ответов на вопросы по предоставленному экспертному заключению.

Рассмотрение в комплексе процесса движения документации эксперта-бухгалтера, её назначения, целевой функции, решаемых с ее помощью задач свидетельствует, по крайней мере, о наличии классификационных признаков группировки этой документации. В связи с этим, по нашему мнению, остро стоит вопрос о практической целесообразности группировки экспертной бухгалтерской документации в зависимости от степени использования в экспертной работе на основные и вспомогательные документы. Кроме названного признака автор предлагает выделить и другие, что позволит сформировать классификацию рабочих документов бухгалтерской экспертизы, а именно:

1. По способу образования:

- полученные от органа (лица), назначившего экспертизу, и экспертного учреждения;

- сформированные самим экспертом-бухгалтером;

- полученные от третьих лиц.

2. В зависимости от роли в процессе экспертного бухгалтерского исследования:

- основные;
- вспомогательные;
- исходные.

3. По характеру имеющейся информации:

- имеющие нормативно-справочное и правовое назначение;
- представляющие данные о подконтрольном экономическом субъекте;
- планирующие;
- подтверждающие использование методики и процедур экспертизы;
- отражающие результаты экспертизы и обосновывающие выводы эксперта-бухгалтера.

4. По форме представления:

- на бумажных носителях;
- на электронных носителях.

5. По методу составления:

- в распечатанном виде;
- оформленные от руки.

Разработанная классификация наглядно представлена на рисунке 2.1.4.

Проведенное исследование практических материалов проведения экспертных бухгалтерских работ и научных разработок в данной области знаний дало возможность построить схему документооборота при проведении бухгалтерской экспертизы и предложить авторской определение категории «документация бухгалтерской экспертизы». Также был уточнен процесс получения (оформления) и обращения эксперта-бухгалтера к своим рабочим документам, определена основная цель оформления экспертной бухгалтерской документации и задачи, выполняемые документацией эксперта-бухгалтера; требования, предъявляемые к документам экспертизы; этапы формирования рабочей документации бухгалтерской экспертизы с ее классификацией.

Рис. 2.1.4. Схема классификации документации бухгалтерской экспертизы

2.2. Планирование бухгалтерской экспертизы экспертом-бухгалтером

В настоящее время объективным является процесс усложнения экспертных процедур, что, безусловно, вызывает необходимость пересмотра вопросов, связанных с организацией и планированием бухгалтерской экспертизы. Однако, несмотря на подобные тенденции, проблемы планирования про-

изводства бухгалтерской экспертизы в современной научной и методической литературе до настоящего времени остаются не в полной мере изученными, что обуславливает дальнейшие научные исследования в этой предметной области. Важно отметить, что отдельные вопросы планирования экспертной бухгалтерской работы в определенной степени оговариваются в ведомственных нормативных правовых актах, однако при этом, имеются отдельные организационные аспекты, которые в нынешней практической ситуации требуют доработки и решения в научной и практической плоскостях. Востребованность таких разработок в сфере организации работы эксперта-бухгалтера обусловлена целым рядом обстоятельств, которые вызывают необходимость создания научных основ планирования экспертной бухгалтерской деятельности по фактам экономических правонарушений, в том числе:

- увеличение количества проведения комплексных и комиссионных экспертных действий с участием экспертов-бухгалтеров по неправомерным экономическим действиям;

- модификация методов сокрытия фактов подлогов и фальсификаций в учетном процессе со стороны должностных лиц экономических субъектов;

- усиление контроля со стороны органов и лиц, назначающих экспертное исследование, за сроками проведения экспертных бухгалтерских работ с целью обеспечения унификации правовых проблем обеспечения противодействия неправомерным проявлениям в сфере экономических отношений;

- интенсивное применение информационных технологий как в учетном процессе, так и при совершении неправомерных действий с использованием системы бухгалтерского учета и отчетности.

Вопросы планирования бухгалтерской экспертизы неоднократно поднимались в научных работах отечественных ученых на различных этапах развития нашего общества. В частности, проблемы организации и планирования бухгалтерской экспертизы рассматривались С.П. Голубятниковым [34], Н.Т. Белухой [33], Е.С. Дубоносовым [35], С.А. Звягиным [40], В.В. Шадриным [58].

Однако необходимо учесть, что в работах перечисленных авторов вопросы организации и планирования экспертной бухгалтерской работы исследовались исключительно с процессуальной точки зрения, то есть в свете взаимоотношения эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа (лица) с целью обеспечения необходимого экспертного результата. Вместе с тем актуальные в настоящее время проблемы организационно-методического характера в контексте развития и модификации учетного процесса и мер противоправного воздействия на него со стороны недобросовестных должностных лиц экономических субъектов и пользователей учетно-экономической информацией исследовались недостаточно, несмотря на крайнюю практическую востребованность разработок в данной области знаний.

Прикладная значимость вопросов планирования бухгалтерской экспертизы предопределена расширением круга задач, решаемых в процессе проведения экспертных экономических исследований по противоправным действиям в хозяйственной сфере, а также при решении имущественных противоречий в рамках административного и гражданского права.

Для тщательного научного исследования организационно-плановых аспектов проведения бухгалтерской экспертизы считаем целесообразным провести анализ понятийного аппарата, охватывающего вопросы планирования работы эксперта-бухгалтера как самостоятельно, так и в составе комиссий экспертов. Плановые аспекты экспертной бухгалтерской деятельности также недостаточно освещались в учебно-методических и научно-практических рекомендациях, подготовленных в целях обеспечения учебного процесса и для практического использования практикующими экспертами-бухгалтерами. На наш взгляд, под планированием процесса проведения бухгалтерской экспертизы следует понимать осмысление экспертом-бухгалтером представленных документов-оснований для проведения экспертных бухгалтерских работ (постановление, решение, задание и др.) с целью обеспечения их качественного выполнения в установленные процессуальные сроки и составления экспертного заключения.

При исследовании теоретических основ организационной стадии бухгалтерской экспертизы следует, на наш взгляд, обратить внимание на разработку и научное осмысление таких категорий, входящих в сферу планирования экспертной деятельности, как план (план-график) проведения работ; функции экспертного планирования, а также цели и задачи; сущность и элементы экспертного бухгалтерского планирования. К сожалению, подобный категориальный аппарат в настоящее время мало изучался или выходил за сферу научных интересов исследователей и, как правило, не формулировался.

План (план-график) производства экспертных работ является, по нашему мнению, краткосрочным планом. Безусловно, организационно-плановые мероприятия бухгалтерской экспертизы, как и любых экспертных действий, должны проводиться в комплексе, так как между ними существует определенная взаимосвязь, последовательность выполнения и, как следствие, взаимозависимость. Такое взаимодействие мероприятий и их согласованность при надлежащей организации и планировании позволяют получить максимально эффективные результаты и выполнить стоящие перед экспертизой задачи.

Таким образом, план-график или план проведения экспертных бухгалтерских работ можно считать официальным документом, который должен содержать следующие элементы:

- поставленные на решение бухгалтерской экспертизы вопросы;
- цели и задачи экспертизы – как конечные, так и промежуточные;
- процессуальные и не процессуальные способы координации совместной деятельности эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом (лицом);
- порядок процессуального и не процессуального взаимодействия между экспертом-организатором и экспертами, входящими в состав комиссии экспертов одной или нескольких специальностей;
- алгоритм работы группы экспертов или эксперта-бухгалтера самостоятельно при возникновении ранее неизвестных обстоятельств.

В ряде научных работ бухгалтерская экспертиза небезосновательно рассматривается в качестве системы [39, с. 20]. Поэтому процесс управления бухгалтерской экспертизой и ее организации как системы требует первоначальной постановки цели. В связи с этим функция планирования при организации бухгалтерской экспертизы является основной и служит базой для проведения всех экспертных бухгалтерских действий в дальнейшем. Экспертная бухгалтерская работа на основе запланированных мероприятий обеспечивает достижение поставленных целей и выполнение экспертных задач именно в соответствии с планом-графиком или планом бухгалтерской экспертизы.

Значение планирования в экспертной бухгалтерской работе реализуется посредством определения и подбора в конкретной экспертной ситуации необходимых экспертных процедур, а также при проектировании и предвидении порядка и сроков их применения на определенных стадиях процесса проведения бухгалтерской экспертизы.

Использование элементов планирования при проведении бухгалтерской экспертизы дает следующие преимущества:

- способствует равномерности распределения экспертных работ на протяжении отведенного срока проведения экспертизы (в том числе при проведении комплексных и комиссионных экспертиз);

- повышает качество проведения экспертных бухгалтерских работ и результативность экспертных исследований, дает возможность выносить суждение о профессионализме и компетентности привлеченного к исследованию эксперта-бухгалтера;

- позволяет координировать действия экспертов, осуществляющих работу в составе комиссий (комплексных и комиссионных экспертиз), обеспечивает согласованность действий между экспертом-бухгалтером и экспертным учреждением, а также уполномоченным органом, назначившим экспертизу;

- дает возможность использования в экспертной бухгалтерской работе передовых и новационных методик и процедур исследования, а также видов и форм финансово-контрольных действий.

Экспертные бухгалтерские действия в каждой конкретной экспертной ситуации базируются на полученных документах-основаниях, которыми в первую очередь являются постановление или решение уполномоченного органа или судебной инстанции. На основании отмеченных документов экспертным учреждением составляется задание для проведения экспертных бухгалтерских работ, которое совместно с решением (постановлением) уполномоченного органа (лица) являются основополагающими документами каждой бухгалтерской экспертизы. Поэтому оформление плана-графика или плана бухгалтерской экспертизы будет являться логическим продолжением документов-оснований и одной из главных целей планирования экспертной бухгалтерской работы. В связи с этим, по нашему мнению, сущность планирования бухгалтерской экспертизы состоит именно в оформлении и согласовании планирующей документации, то есть – плана-графика или плана проведения экспертных бухгалтерских работ, который, как уже отмечалось нами ранее, обеспечивает выполнение экспертного задания, формулирование ответов на поставленные вопросы и составление экспертного заключения.

Для успешного решения экспертных задач, поставленных перед экспертом-бухгалтером, поставленную цель или цели, на наш взгляд, следует разбить на подцели для разграничения сложных и многоэтапных заданий. Подобных подцелей, исходя из анализа практических материалов проведения экспертных бухгалтерских работ, может быть две, а именно: соблюдение сроков, отведенных для проведения бухгалтерской экспертизы; получение достоверных и качественных экспертных результатов, обеспечивающих решение вынесенных на экспертизу уполномоченными органами вопросов.

Как показывает практика, планирование экспертных бухгалтерских работ может характеризоваться ситуацией, когда обозначенные нами подцели взаимно дополняют одна другую. Такой вариант, на наш взгляд, является

наиболее приемлемым при проведении бухгалтерской экспертизы по противоправным экономическим действиям. Однако практика показывает, что в процессе планирования эксперт-бухгалтер может столкнуться с ситуацией, когда одна подцель может быть реализована только за счет другой, или когда между этими подцелями отсутствует взаимосвязь (на практике подобные ситуации встречаются редко).

Существование обозначенных комбинаций подцелей требует научного подхода к исследованию каждой из комбинаций. Первой рассмотрим комбинацию, когда подцели бухгалтерской экспертизы дополняют друг друга и одна подцель способствует достижению другой. Схема такого варианта согласования подцелей отражена на рис. 2.2.1.

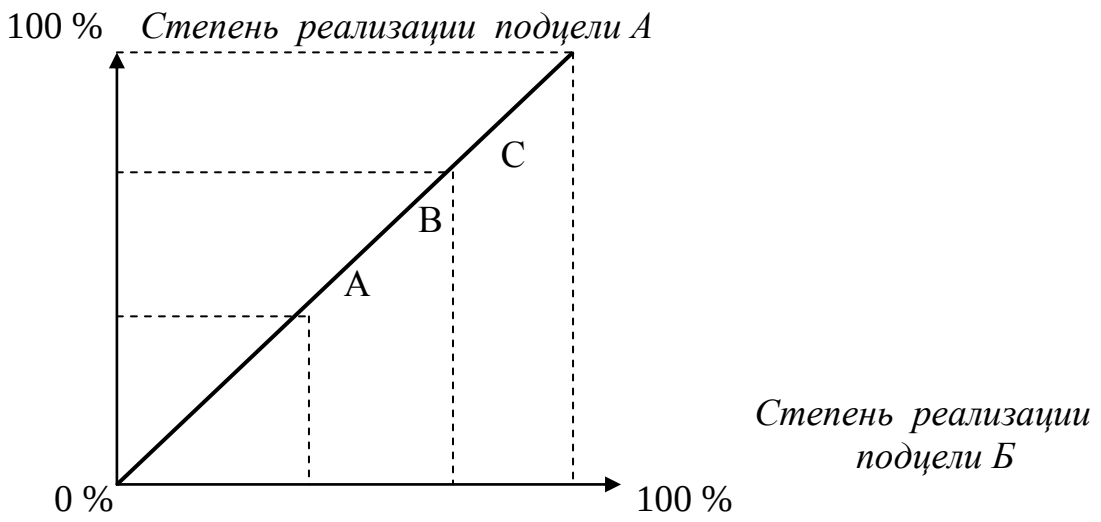

Рис. 2.2.1. Вариант комбинации подцелей экспертной бухгалтерской работы, когда они дополняют друг друга

Как показывает анализ материалов проведения бухгалтерских экспертиз, в практических ситуациях возможно объективное продление сроков проведения экспертных работ. Подобный вариант вполне реален, когда продление сроков вызвано необходимостью обеспечить полноту экспертных бухгалтерских работ и качество экспертных результатов. Следовательно, в такой экспертной ситуации возникает противоречие между подцелями бухгалтерской экспертизы: достижение какой-либо подцели производится за счет дру-

гой. Представленный нами рисунок 2.2.2 демонстрирует возможный вариант противоречий между подцелями экспертной бухгалтерской работы.

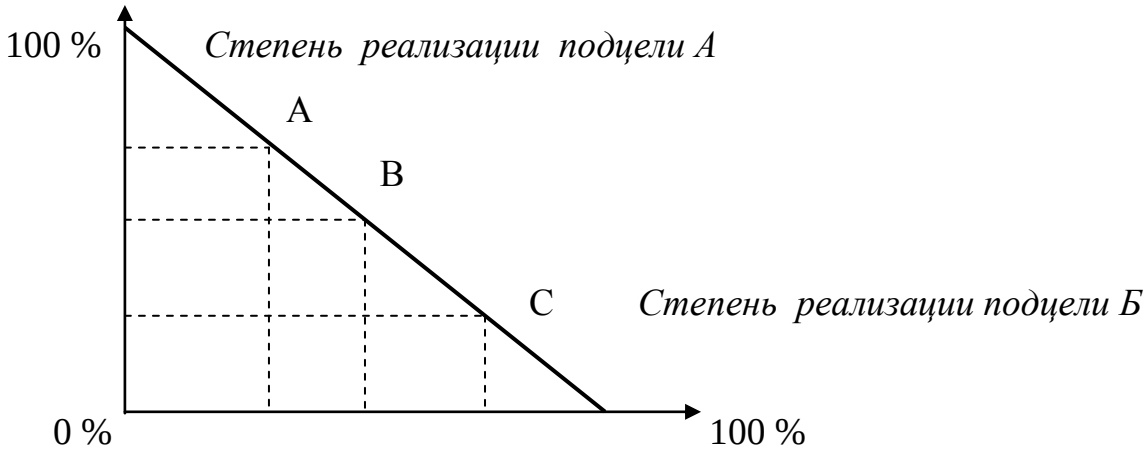

Рис. 2.2.2. Вариант комбинации подцелей бухгалтерской экспертизы при их конкуренции

Проведенный анализ материалов практики производства бухгалтерских экспертиз показал, что вариант, связанный с отсутствием взаимосвязи между подцелями экспертных действий, в практике проведения экспертных бухгалтерских работ объективно существовать не может.

Таким образом, планирование экспертных бухгалтерских работ в обязательном порядке предусматривает составление плана или плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы (в зависимости от специфики экспертной деятельности или в соответствии с форматом экспертного учреждения) и в ряде случаев – программы комплексной (с участием эксперта-бухгалтера) или комиссионной бухгалтерской экспертизы.

Работы по планированию экспертной бухгалтерской деятельности могут, по нашему мнению, включать проведение таких мероприятий:

- подготовка графиков работ по отдельным направлениям бухгалтерской экспертизы;

- осуществление подготовительных действий и организационных мероприятий;

- выработка стратегии действий эксперта-бухгалтера (группы экспертов) при возникновении вновь открывшихся обстоятельств;

- уточнение сроков проведения экспертизы и согласование их с уполномоченным органом;

- организация процессуального и не процессуального взаимодействия с уполномоченным органом (должностным лицом) в процессе бухгалтерской экспертизы;

- проведение инструктивных совещаний с членами комиссионной (комплексной) экспертизы.

Представленный нами перечень работ по планированию экспертных действий составляет основу плановых мероприятий и не является исчерпывающим. Он может корректироваться и дополняться в зависимости от конкретной экспертной ситуации.

Как любой процесс планирования, планирование бухгалтерской экспертизы будет включать входные и выходные данные. При этом в состав входных данных мы предлагаем включить:

1. Документы и другие объекты – носители информации, имеющие значение для разрешения дела, полученные экспертом-бухгалтером от уполномоченного органа (ретроспективная информация).

2. Поставленные на разрешение эксперта-бухгалтера вопросы и информацию о сроках проведения экспертного бухгалтерского исследования. Такие данные по отношению к исследуемому периоду деятельности подконтрольного экономического субъекта будут являться информацией о прошедшем, в связи с чем она может быть названа условно-ретроспективной.

В свою очередь к выходным данным процесса планирования бухгалтерской экспертизы следует отнести перспективную информацию, отраженную в форме плана-графика либо плана бухгалтерской экспертизы, а в отдельных экспертных ситуациях – программе бухгалтерской экспертизы. Эти документы могут также являться результатом планирования экспертных действий.

Полученные в ходе проведенного нами исследования результаты дают возможность включения в понятийный аппарат теоретических основ бухгал-

терской экспертизы двух новых категорий при планировании работ: глубины планирования и глубины ретроспекции. Данные категории требуют пристального научного внимания с точки зрения их разработки применительно к экспертной бухгалтерской деятельности.

Оценивая проделанную работу, можно констатировать, что в качестве глубины планирования бухгалтерской экспертизы следует понимать период времени, отведенный на проведение экспертных работ и охваченный соответствующим планом (планом-графиком). Применительно к правоохранительной деятельности на проведение бухгалтерской экспертизы отводится до 15 дней с правом последующего продления срока. Когда экспертные бухгалтерские работы имеют сложный характер или должностными лицами предприняты изощренные способы сокрытия следов, когда проведение бухгалтерской экспертизы связано с большими исследуемыми периодами финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных экономических субъектов (до 5 лет), сроки проведения экспертных действий неоднократно продлеваются и могут достигать полугода.

Проведенное исследование практических материалов осуществленных экспертных бухгалтерских действий дало возможность определить и сформулировать обстоятельства и факторы, которые в той или иной степени влияют на глубину планирования бухгалтерской экспертизы, т.е. на сроки ее проведения, а именно:

- наличие в деле эпизодов противоправных экономических действий с широким кругом контрагентов и фирм-«однодневок»;

- сокрытие следов неправомерных действий с использованием современных информационных технологий и элементов мошенничества;

- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета (отставание, запущенность и т.п.) и системы внутреннего контроля исследуемого экономического субъекта;

- ненадлежащее качество материалов и документов, представленных для исследования;

- искусственные затруднения со стороны должностных лиц экономических субъектов при проведении следственных и экспертных действий;

- получение органом (лицом), назначившим экспертное бухгалтерское исследование, дополнительной информации, влияющей на суждение эксперта-бухгалтера;

- необходимость проведения финансово-экономической ревизии или других финансово-контрольных мероприятий для решения вопросов бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, под глубиной ретроспекции при планировании бухгалтерской экспертизы нами предлагается понимать прошедший временной период, который охватывает бухгалтерская экспертиза своим исследованием для решения поставленных вопросов, формулирования экспертных выводов и дачи заключения. Как правило, предельная величина глубины планирования бухгалтерской экспертизы ограничена сроками хранения документации экономического субъекта (финансовой, бухгалтерской и иной хозяйственной). В связи с этим глубина планирования ориентирована только на исследование документов, отражающих в той или иной степени факты хозяйственной жизни, результаты которого могут быть положены в основу выводов эксперта-бухгалтера.

Следовательно, на параметры глубины ретроспекции бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, будут влиять следующие факторы и обстоятельства: совершение правонарушений в течение длительного времени, охватывающего максимальные сроки хранения бухгалтерской документации; участие в противоправной схеме значительного числа должностных лиц – представителей экономического субъекта, обладающих значительным опытом работы; наличие определенной периодичности (повторяемости) противоправных действий в деятельности экономического субъекта; выявление фактов манипуляции с учетными и отчетными документами, обнаруженных предыдущими финансово-контрольными мероприятиями.

Сумма величин глубины ретроспекции и глубины планирования отражает размер такого показателя, как временной сдвиг (ВСИ) информации входа и выхода. Определение подобного показателя нами предлагается отразить формулой 2.2.1:

$$ВСИ=ГП+ГР, \quad (2.2.1)$$

где: *ГП* – глубина планирования (срок проведения экспертных бухгалтерских работ); *ГР* – глубина ретроспекции (временной период, исследуемый экспертом-бухгалтером).

В целях получения однозначных и сопоставимых экспертных результатов, как планируемых, так и фактических, предлагается выражать отраженные в формуле величины в календарных днях. Тем более, что предлагаемая единица измерения уже используется в экспертной практике, имеется в ряде официальных документов, регламентирующих экспертную деятельность.

Кроме того, для иллюстрации соотношения и взаимосвязи рассматриваемых показателей, а также их анализа в теории и практике бухгалтерской экспертизы нами разработана схема взаимосвязи и соотношения показателей планирования бухгалтерской экспертизы (рис. 2.2.3).

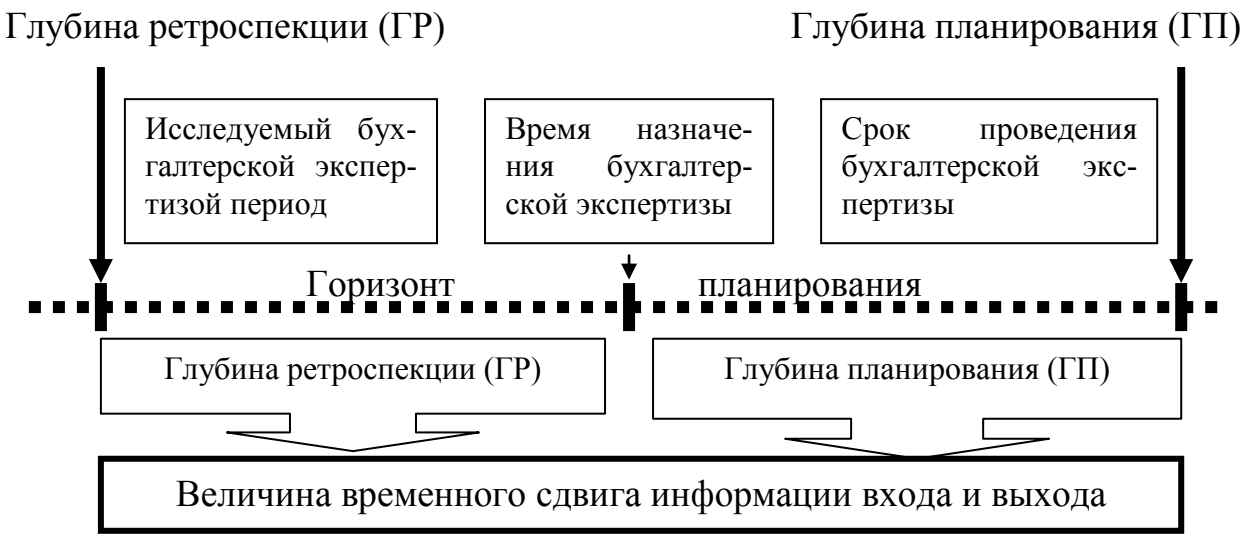

Рис. 2.2.3. Показатели планирования бухгалтерской экспертизы, их соотношение и взаимозависимость

Последующее изучение динамики рассматриваемых показателей планирования бухгалтерской экспертизы в различных экспертных ситуациях и под влиянием определенных факторов дало возможность выявить некоторую взаимосвязь и взаимозависимость этих величин от ряда внутренних и внешних обстоятельств. Результаты проведенного анализа изменения показателей планирования экспертных бухгалтерских работ в связи с воздействием внешних и внутренних факторов нашли отражение в таблице 2.2.1.

Также следует иметь в виду, что приведенные в таблице внешние и внутренние факторы, воздействующие на показатели планирования бухгалтерской экспертизы, могут дополняться и изменяться. Данный перечень и параметры анализа могут корректироваться в зависимости от изменения экспертной ситуации, поставленных на решение экспертизы вопросов, особенностей совершения противоправных экономических действий.

Для учета и анализа динамики показателей планирования назрела необходимость в выделении особого показателя, фиксирующего изменения планирующих величин. В качестве такого показателя предлагается ввести коэффициент временного сдвига ($K_{вс}$). Он определяется как отношение глубины планирования (*ГП*) к глубине ретроспекции (*ГР*) (формула 2.2.2).

$$K_{вс} = \frac{ГП}{ГР}, \qquad (2.2.2)$$

где: *ГП* – глубина планирования (срок проведения экспертных бухгалтерских работ); *ГР* – глубина ретроспекции (временной период, исследуемый экспертом-бухгалтером).

Величина рассматриваемого коэффициента показывает отношение сроков проведения экспертных бухгалтерских работ к периоду времени, исследованному в процессе проведения бухгалтерской экспертизы. При этом срок проведения экспертных бухгалтерских работ определяется с даты назначения бухгалтерской экспертизы до даты подписания и представления заключения эксперта-бухгалтера уполномоченному органу. Использование этого коэффициента на практике продемонстрировало, что его значение может колебаться

от 0,01 до 1,0. Увеличение коэффициента временного сдвига может происходить в случае удлинения срока проведения экспертных бухгалтерских работ или при уменьшении периода деятельности экономического субъекта или его должностных лиц, который подвергается экспертному бухгалтерскому исследованию. А в случае уменьшения сроков проведения бухгалтерской экспертизы или увеличения исследуемого временного периода значение коэффициента будет понижаться. Следовательно, рассматриваемый нами коэффициент свидетельствует об усложнении процесса бухгалтерской экспертизы и применяемых экспертных процедур и мы можем говорить о нем, как о коэффициенте сложности экспертных бухгалтерских работ. То есть, чем ниже коэффициент, тем более трудоемким является процесс проведения бухгалтерской экспертизы.

Следовательно, если бухгалтерская экспертиза проводится по неправомерным действиям экономической направленности, затрагивающим систему бухгалтерского учета и отчетности, которые были совершены одним должностным лицом в течение небольшого временного периода без применения мер сокрытия следов правонарушения, то величина коэффициента временного сдвига будет стремиться к 1,0. Такая же динамика коэффициента будет наблюдаться при увеличении сроков проведения экспертных работ и исследуемого временного периода. Как правило, величина коэффициента подвергается изменениям при возникновении диспропорций между двумя показателями, определяющими его величину – глубиной планирования и глубиной ретроспекции.

Например, эксперту-бухгалтеру дано задание провести экспертизу в течение 30 дней, исследуя представленные объекты за период деятельности экономического субъекта сроком в 300 дней.

Коэффициент временного сдвига ($K_{вс}$) будет составлять:

$$K_{вс} = \frac{30}{300} = 0{,}1.$$

При увеличении сроков проведения экспертизы, в установленных случаях дополнительно на 30 дней, величина коэффициента временного сдвига увеличится в 2 раза:

$$K_{вс} = \frac{60}{300} = 0,2.$$

Таблица 2.2.1

Результаты анализа изменения показателей планирования экспертных бухгалтерских работ в связи с воздействием внешних и внутренних факторов

Изменяющие значение показателей планирования экспертных бухгалтерских работ факторы	Показатели планирования экспертных бухгалтерских работ		
	глубина планирования (ГП)	глубина ретроспекции (ГР)	временной сдвиг информации (ВСИ)
1	2	3	4
Согласованность и синхронизация действий эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа	-	не подвергается изменению	-
Совершение экономического правонарушения изощренным способом с сокрытием следов противоправной деятельности	+	+	+
Фальсификация и вуалирование бухгалтерских отчетных данных	+	+	+
Представленные на исследование объекты оформлены и сформированы в дела	-	не подвергается изменению	-
Уровень квалификации и компетентности эксперта-бухгалтера соответствует материалам дела и заданию	-	не подвергается изменению	-
Низкое качество объектов исследования (документов и материалов) для проведения бухгалтерской экспертизы	+	не подвергается изменению	+
Расширенный круг участников противоправных экономических действий экономического субъекта	+	+	+
Несогласованность поставленных на решение эксперту-бухгалтеру вопросов со стороны уполномоченного органа	+	не подвергается изменению	+
Совершение экономического правонарушения одним лицом без сокрытия следов противоправной деятельности	-	не подвергается изменению	-

Продолжение таблицы 2.2.1

1	2	3	4
Совершение экономических правонарушений должностными лицами неоднократно в течение исследуемого периода	+	+	+
Неполное и нерегулярное ведение бухгалтерского учета должностными лицами экономического субъекта	+	не подвергается изменению	+
Для проведения бухгалтерской экспертизы необходимо осуществление дополнительных финансово-контрольных действий и экспертиз других видов	+	не подвергается изменению	+
Должностные лица, причастные к экономическому правонарушению, предприняли максимальные меры к сокрытию следов	+	не подвергается изменению	+
Получение органом (лицом), назначившим экспертное бухгалтерское исследование, дополнительной информации, влияющей на суждение эксперта-бухгалтера	+	+	+
Уровень квалификации и компетентности эксперта-бухгалтера не соответствует материалам дела и заданию	+	не подвергается изменению	+

С помощью плановых процедур бухгалтерской экспертизы решаются определенные задачи, к которым предлагается отнести следующие:

- подготовить стратегию экспертных бухгалтерских действий в определенных экспертных ситуациях и в случае возникновения непредвиденных обстоятельств по расследуемому делу;

- определить основные направления проведения экспертных бухгалтерских работ, соответствующих поставленным целям и задачам бухгалтерской экспертизы;

- обеспечить соблюдение сроков проведения бухгалтерской экспертизы;

- равномерно распределить трудовые и временные затраты в процессе экспертных действий, скорректировать их в зависимости от меняющейся объективной действительности.

Применение планирования в экспертной бухгалтерской работе позволяет достичь таких положительных результатов, как:

- соблюдение разумного срока проведения экспертизы обуславливающего оптимальные временные и трудовые затраты;

- прогнозирование появления проблемных ситуаций либо их своевременное выявление с оперативным принятием соответствующих мер, направленных на их устранение;

- ориентация усилий эксперта (либо группы экспертов) на выполнение экспертных работ по наиболее сложному направлению в ходе производства бухгалтерской экспертизы;

- эффективная реализация целей и задач бухгалтерской экспертизы;

- слаженность действий членов экспертной группы в случае проведения комплексных (комиссионных) экспертиз;

- обеспечение внутреннего контроля со стороны администрации экспертного учреждения за работой эксперта-бухгалтера.

Проведенное нами исследование позволило представить процесс планирования бухгалтерской экспертизы в виде десяти этапов. Содержание каждого из представленных этапов сформулировано исходя их практико-ориентированного подхода и учета специфики деятельности экспертно-криминалистических подразделений МВД России:

1. На первом этапе осуществляется ознакомление с решением о назначении бухгалтерской экспертизы (как правило, в форме постановления или определения, вынесенного уполномоченным органом или должностным лицом), а также с поручением (заданием) о производстве бухгалтерской экспертизы. На данном этапе эксперт-бухгалтер, а в случае назначения комплексной или комиссионной экспертизы эксперт-организатор, определяет цели и задачи планирования, формирует предварительное экспертное мнение.

2. На втором этапе на основании определенных целей экспертизы происходит выявление соответствующих им подцелей, а также определение плановых заданий, факторов и условий, способных повлиять на ход и качество планирования.

3. Содержание третьего этапа планирования связано с составлением проекта плана (плана-графика) производства бухгалтерской экспертизы с оп-

ределением предпочтительных кандидатур экспертов для формировании комиссии экспертов, выбор (назначение) эксперта-организатора.

4. На данном этапе планирования происходит подробное ознакомление с материалами (носителями информации), представленными для исследования с уточнением системы подцелей экспертизы и задач планирования.

5. Пятый этап планирования характеризуется учетом факторов внутренней и внешней среды, способных оказать влияние на качество разрешения поставленных перед экспертом вопросов и срок производства экспертных работ.

6. Прогнозирование динамики факторов и обстоятельств, способных оказать влияние на качественные и количественные показатели экспертного результата.

7. Подготовка предварительной модели экспертной бухгалтерской работы с последующей ее модернизацией по необходимости.

8. Подготовка планирующей экспертной документации на основе модели бухгалтерской экспертизы.

9. Доведение планирующей документации (плана или плана-графика) до уполномоченного органа (лица) с последующим согласованием.

10. Формирование в отдельных ситуациях программы экспертных бухгалтерских работ с ее последующей реализацией.

Кроме того, по нашему мнению, отдельного научного осмысления и исследования заслуживает предлагаемая нами категория «функции планирования бухгалтерской экспертизы». В первую очередь нами предлагается сформулировать определение рассматриваемой категории. С учетом результатов проведенного исследования под функциями планирования бухгалтерской экспертизы предлагается понимать элементы планирования экспертной бухгалтерской работы, направленные на предвидение развития событий в рамках бухгалтерской экспертизы с целью формулирования экспертных выводов и заключения в установленные процессуальные сроки.

В качестве основных функций планирования экспертных бухгалтерских работ нами предлагаются следующие:

1) снижение сложности – состоит в предвидении и прогнозировании условий и факторов, которые могут помешать проведению экспертных бухгалтерских работ и получению необходимого результата, основанного на профессиональном опыте и компетентности эксперта-бухгалтера;

2) мотивация – с помощью процесса планирования необходимо инициировать эффективное использование временных и рудовых ресурсов;

3) прогнозирование – в ходе планирования целесообразно предвидеть состояние как внутренней, так и внешней среды экспертной деятельности путем непрерывного и систематического анализа всех обстоятельств. Умелое прогнозирование повышает качество планирования;

4) оптимизация – планирование бухгалтерской экспертизы должно обеспечить выбор наилучших альтернатив использования тех или иных методов исследования или принятия экспертных решений, что в данном виде деятельности имеет решающее значение;

5) функция координации – план работы эксперта-бухгалтера должен способствовать формированию устойчивой обратной связи с органом (лицом), назначившим экспертизу, а также с другими участниками экспертной работы при проведении комплексной или комиссионной экспертизы;

6) функция упорядочения – способствует образованию единого подхода и порядка действий всех лиц, связанных тем или иным образом с экспертной деятельностью;

7) функция документирования – имеет важное значение с точки зрения грамотного и своевременного оформления всех видов работ, определенных плановым заданием.

В результате проведенного исследования нами сформулирована целесообразность научной разработки организационно-плановых аспектов производства бухгалтерской экспертизы. В развитие данных аспектов нами был дополнен понятийный аппарат, характеризующий процесс организации бух-

галтерской экспертизы: планирование бухгалтерской экспертизы, план (план-график) ее проведения, функция планирования, глубина планирования, глубина ретроспекции. По каждой категории были сформулированы авторские определения, условия и особенности прикладного применения.

Кроме того, в ходе исследования обозначенной проблемы были выявлены: функции планирования бухгалтерской экспертизы; показатели планирования экспертных бухгалтерских работ и факторы, влияющие на их изменение; задачи, решаемые в процессе планирования; сущность, цели, задачи и элементы экспертного бухгалтерского планирования; содержание и структура плана-графика проведения экспертных бухгалтерских работ; преимущества, которые дает использование элементов планирования при проведении бухгалтерской экспертизы; цель и подцели применения плановых процедур в экспертной работе, их возможные комбинации; выходные и входные величины, этапы процесса планирования. Также был проведен анализ изменения показателей планирования под воздействием различных обстоятельств и условий.

Предложенные научные разработки были адаптированы и внедрены в практическую деятельность экспертно-криминалистических подразделений ГУ МВД России по Воронежской области, занятых в сфере проведения экспертных экономических работ, с оформлением соответствующего акта внедрения.

2.3. Условия и порядок разработки программы бухгалтерской экспертизы

В процессе организационного обеспечения экспертных бухгалтерских работ, проводимых в рамках комплексных или комиссионных исследований, на практике приобретает важное значение процесс планирования и прогнозирования мероприятий, осуществляемых в целях получения максимального и достоверного результата деятельности. Применяемые для организации и

структурирования таких экспертных работ планы-графики или планы не всегда способствуют достижению целей и решению поставленных задач в силу того, что определенные в них сроки носят декларативный характер, по одним и тем же видам экспертных работ назначается несколько исполнителей, запланированные мероприятия не согласовываются по времени и срокам с исполнителями и т.п.

Проведенный в ходе исследования опрос экспертов-бухгалтеров экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел показал их высокую заинтересованность в возможности оптимизации процесса планирования подобного рода экспертиз. Помимо этого, опрошенные нами эксперты поддержали идею дополнительной разработки к имеющемуся плану (плану-графику) отдельного документа, носящего организационно-плановый характер, позволяющего детально определить направления работы отдельно взятого эксперта (или группы экспертов) с указанием в нем применяемых методов и экспертных процедур, а также содержащий источники получения информации. В качестве такого документа, по нашему мнению, может быть использована предлагаемая рядом авторов программа экспертных работ, формируемая в рамках производства комплексных либо комиссионных экспертиз.

Например, при расследовании некоторых категорий дел, связанных с преступными посягательствами в сфере экономики, в том числе и при применении различными лицами, связанными трудовыми отношениями с экономическим субъектом, изощренных способов совершения и последующего укрывательства своих противоправных действий, возникает необходимость привлечения к производству экспертизы экспертов смежных с экономикой специальностей, выступающих носителями профессиональных знаний и компетенций (например, в сфере компьютерных технологий, о области товароведения и т.п.). В ряде случаев при расследовании экономических преступлений привлекаются специалисты, способные провести инженерно-технические, почерковедческие, компьютерно-технические экспертизы, заключения кото-

рых совместно с заключением эксперта-бухгалтера образуют состав комплексной (многопредметной) экспертизы.

При разбирательстве по отдельным делам, связанным со злоупотреблениями в различных сферах и отраслях экономической деятельности (нарушения законодательства о налогах и сборах, преступные посягательства на права кредиторов, злоупотребления при проведении процедуры несостоятельности (банкротства) и др.), компетентными органами могут быть назначены комиссионные бухгалтерские экспертизы, в состав комиссий которых входят эксперты-бухгалтеры, обладающие знаниями в той или иной области бухгалтерского учета и имеющие значительный практический опыт проведения экспертиз.

Вопросы, связанные с разработкой и оформлением программы экспертных бухгалтерских работ в составе многопредметных экспертиз, в настоящее время являются малоисследованными как в научном, так и в учебно-методическом аспектах. В отдельных работах отмечается декларация факта наличия такого документа или раскрывается возможное содержание. Например, в публикациях Л.В. Каширской [85] и Е.Р. Россинской [54] рассматривается наполнение программы определенными элементами. Так, Л.В. Каширская указывает, что оформление экспертной бухгалтерской программы в нынешних условиях – это «выбор основных направлений и методов проверки финансовой отчетности с применением соответствующих тестов и аналитических проверочных процедур» [42, с. 135].

В работах Е.Р. Россинской отмечается, что «план-график бухгалтерской экспертизы служит основой для составления программы. Программа может определять объемы и виды работ, а также порядок применения экспертно-бухгалтерских процедур, которые требуются с целью формулирования экспертом-бухгалтером объективных экспертных выводов о состоянии системы бухгалтерского учета в исследуемом экономическом субъекте. Кроме того, программа может считаться перечнем инструкций, которыми руководствуется

эксперт-бухгалтер в своем исследовании и контрольно-проверочным инструментом со стороны уполномоченного органа» [54, с. 128].

Дополнительно Е.Р. Россинская приводит форму программы экспертных бухгалтерских исследований, содержащую графы или разделы, в том числе: исполнители, набор экспертных процедур, сроки и наименование работ [54, с. 128]. Представленная форма программы бухгалтерской экспертизы лишь дополняет форму плана-графика одним разделом – экспертными процедурами. Проведенный опрос практикующих экспертов-бухгалтеров и анализ практических материалов экспертных бухгалтерских работ показал, что данная форма требует дополнения путем включения в ее структуру таких необходимых разделов, как объекты исследования, применяемые методы экспертизы, порядок и форма представления материалов по направлениям исследования, действия экспертов в случае получения дополнительной информации или изменения обстоятельств проведения экспертных бухгалтерских работ.

Следовательно, по нашему мнению, указанные позиции авторов недостаточно отражают современные потребности практической деятельности экспертно-криминалистических структур силовых ведомств в части организации многопредметных экспертиз и не учитывают главной цели составления таких программ, а именно – подготовка и выдача конкретного и обоснованного задания каждому эксперту в составе комиссии по его направлению с определением сроков работ и представления результатов, процедур и методов исследования, порядка действия экспертов в меняющихся параметрах деятельности.

Вместе с тем, учитывая мнения указанных авторов, а также в связи с практической востребованностью имеется необходимость в категориальном анализе понятия программы. С.И. Ожегов в словаре русского языка дает следующее определение программы – «это план деятельности, работ» [49, с. 540]. Для проведения полного на сегодняшний день категориального анализа рассматриваемого понятия обратимся к опыту аудиторской деятельности, так как этот независимой финансово-контрольной деятельности более

рагламентирован и разработан в категориальном смысле в отличие от бухгалтерской экспертизы. Однако результаты категориального анализа отразили наличие расхождений в подходах к категории «программа аудита». Результаты анализа представлены нами в таблице 2.3.1.

Таблица 2.3.1

Сравнительный анализ определений программы в аудиторской деятельности

№ пп	Определение программы аудита	Источник приведенного определения
1	2	3
1	«Определяет характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы».	Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности. Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита» [21].
2	«Документ, составляемый аудитором при проведении аудиторской проверки, определяющий последовательность, совокупность приемов и методов аудиторской проверки, состав исполнителей и сроки проведения проверки. П.а. – часть документирования аудиторской проверки, является внутренним документом аудитора. Содержание программы опирается на внутрифирменные правила (стандарты)».	Финансово-кредитный энциклопедический словарь. Колл. авторов под общ. ред. А.Г. Грязновой, 2004 г. [54].
3	«Совокупность методов и приемов аудита, оформленная документально в установленной форме. Программа аудита включает в себя перечень аудиторских процедур, применяемых в конкретной аудиторской проверке, а также их характер, сроки, объем и конкретных исполнителей».	Финансовый словарь проекта «Финам» [132].
4	«Документ, определяющий характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для выполнения общего плана аудиторской проверки и контроля ее качества».	Пупшис Т., Галузина С. [51].
5	«Формализованная и документально оформленная совокупность методов и приёмов аудита, включающая список процедур для каждой конкретной аудиторской проверки. В понятие «программа аудита» также входят сроки исполнения всех процедур».	Пупшис Т., Галузина С. [51].
6	«Перечень аудиторских процедур».	Басалай С. И., Хоружий Л. И. [34].
7	«Документ, содержащий перечень задач в определенной последовательности их выполнения, с помощью которых получаются достаточные и надежные аудиторские доказательства в соответствии с целью проверки».	Радська В.В. [122].
8	«Развитие плана аудита, представляет собой перечень аудиторских процедур, которые необходимы для каждой конкретной части проверки».	Шеремет А.Д. Суйц В.П. [59, с. 95].

Принимая во внимание результаты проведенного сравнительного анализа понятий, используемых в аудиторской деятельности, а также учитывая имеющиеся теоретические разработки в области организации бухгалтерской экспертизы, ориентируясь на потребности практики организации и проведения бухгалтерских экспертиз, считаем возможным сформулировать авторское определение программы бухгалтерской экспертизы. Так, под программой бухгалтерской экспертизы следует понимать формализованную и документально оформленную систему методов проведения экспертных бухгалтерских работ и экспертных процедур, а также последовательность их применения, ответственных исполнителей работ, формы и сроки представления результатов, трудозатраты по отдельным элементам многопредметной экспертизы.

Таким образом, данная программа является естественным и логическим продолжением плана-графика экспертных бухгалтерских работ, представляющим исчерпывающий набор процедур и методов экспертных исследований, позволяющих реализовать плановые задания по отдельно взятому участку многопредметной экспертизы.

Для рассмотрения категории «программа бухгалтерской экспертизы» в качестве направления планирования экспертной деятельности существует ряд предпосылок, а именно: усложнение вопросов и заданий, которые ставятся перед экспертами-бухгалтерами в соответствии с решением (определением, постановлением) соответствующих органов; модификация и трансформация методов совершения неправомерных экономических действий в нынешних условиях; увеличение доли многопредметных экспертиз в общем количестве экспертных исследований по экономическим преступлениям и правонарушениям; применение средств компьютерной техники должностными лицами экономических субъектов в учетной работе и при сокрытии следов противоправной экономической деятельности.

Помимо этого, в ходе планирования экспертных бухгалтерских работ и подготовки планирующей документации, на наш взгляд, следует учитывать ряд обстоятельств, которые мы предлагаем разделить на шесть групп:

1. Особенности финансово-хозяйственной деятельности исследуемого экономического субъекта:

- порядок ведения бухгалтерского учета и нормативные документы, его регламентирующие;

- специфические элементы организационной структуры экономического субъекта;

- имеющиеся сведения о неправомерной экономической деятельности должностных лиц, к причастности совершенным ранее противоправным деяниям в экономической сфере.

2. Состояние системы бухгалтерского учета в экономическом субъекте:

- уровень организации и ведения учета фактов хозяйственной жизни, составления отчетности;

- признаки запущенности (отставания) в учете исследуемого субъекта, а также степень их возможного влияния на криминальную ситуацию;

3. Характерные черты совершенных противоправных действий:

- периодичность неправомерных действий в сфере экономической деятельности;

- функциональные обязанности и полномочия, а также степень участия каждого должностного лица (лиц) в совершении противоправного деяния;

- методы выполнения незаконных операций в финансово-хозяйственной деятельности;

- общее состояние контрольной среды в исследуемом экономическом субъекте, наличие предпосылок для совершения правонарушений и злоупотреблений экономического характера.

4. Условия и темпоральные рамки использования экспертных бухгалтерских методов и процедур:

- наличие специфических отраслевых и организационно-экономических особенностей хозяйствования, оказывающих влияние на учетный процесс;

- воздействие на систему экспертных бухгалтерских действий использованных информационно-компьютерных технологий и степени компьютеризации учетного процесса исследуемого субъекта;

- выявление направлений учета и отчетности экономического субъекта, нуждающихся в первоочередном экспертном исследовании;

- выбор методов исследования и экспертных процедур, а также сроков их применения.

5. Процесс взаимодействия и координации деятельности при проведении экспертизы:

- организация взаимодействия эксперта-бухгалтера с другими экспертами и специалистами, а также иными заинтересованными участниками производства по делу;

- порядок и параметры осуществления взаимодействия с уполномоченным органом, качество документооборота;

- наличие обмена информацией с экспертным подразделением по особенностям производства конкретной бухгалтерской экспертизы.

6. Соблюдение процессуального порядка и сроков осуществления экспертных бухгалтерских работ:

- наличие оснований и соблюдение порядка представления мотивированного ходатайства или рапорта о продлении проведения экспертизы на определенный срок;

- обеспечение контроля выполнения плана и программы экспертизы, актуализация планирующей документации.

Уполномоченный орган, исходя из требований нормативных документов, обязан предоставить эксперту-бухгалтеру всю необходимую информацию об экономическом субъекте и должностных лицах, участвующих в хозяйственной деятельности, для формулирования выводов и составления заключения. Кроме того, эксперты-бухгалтеры должны иметь возможность получения дополнительной информации как в части нормативного обеспечения экспертной работы, так и по линии оперативно-следственной работы.

В процессе проведения экспертно-бухгалтерских исследований планирующая документация бухгалтерской экспертизы может подвергаться корректировке или уточнению в ответ на изменяющуюся экспертную или следственную ситуацию. Процесс планирования бухгалтерской экспертизы, как показал анализ практических материалов, является динамичным и постоянным в течение всего срока экспертных работ и реагирует на дополнения и трансформации в уголовном, гражданском или административном процессе. Кроме того, корректировки в процесс планирования могут вноситься и по результатам экспертных бухгалтерских работ. Такие изменения могут иметь место только при наличии обстоятельной мотивации и документального оформления причин и обстоятельств с обязательным уведомлением должностных лиц экспертного учреждения и уполномоченного органа. Внесенные корректировки отражаются в рабочей документации бухгалтерской экспертизы.

В ходе разработки планирующей и программной бухгалтерской документации следует соблюдать, на наш взгляд, ряд принципов подготовки подобных документов, а именно: оптимальность – определение и принятие наиболее верного экспертного решения в части формирования планово-программных заданий; обоснованность – работы, предусмотренные в плане-графике и в программе, должны базироваться на документах, материалах и фактах, выявленных в процессе разработки или расследования дела; непрерывность проведения экспертных исследований означает, что задания и виды работ работы каждому эксперту согласованы между всеми участниками группы и с уполномоченным органом; комплексность экспертных работ – этапы и временные периоды взаимоувязаны с перечнем проводимых мероприятий и объемами экспертной работы, задания и требования доведены до исполнителей. Все перечисленные принципы могут быть реализованы только при наличии документальных оснований, выраженных в разработке и оформлении соответствующей планирующей документации бухгалтерской экспертизы.

По нашему мнению, позиции и элементы программы экспертных бухгалтерских работ должны быть согласованы и детализировать мероприятия, содержащиеся в плане-графике. Обязательным реквизитом программы, на

наш взгляд, должны быть процедуры проведения экспертизы, ориентированные на метод экспертного исследования и на сроки окончания работ, что позволяет достигнуть максимального и качественного результата бухгалтерской экспертизы. Объем и перечень экспертных работ может варьироваться. Это зависит от видов и структуры представленных на исследование документов и материалов, а также временного периода, который должен исследовать эксперт-бухгалтер.

Документация, формируемая в ходе проведения бухгалтерской экспертизы, включая программу экспертных бухгалтерских работ, является основополагающим элементом, который дает возможность достигнуть необходимых результатов экспертной бухгалтерской деятельности.

Как показали результаты проведенного исследования по материалам бухгалтерских экспертиз, проведенных отделом судебно-экономических экспертиз Экспертно-криминалистического центра при Главном управлении МВД России по Воронежской области (ЭКЦ ГУ МВД России по ВО), временные затраты на осуществление процесса планирования бухгалтерских экспертиз составляют до 10% времени, затраченного на осуществление экспертного бухгалтерского исследования. При проведении бухгалтерской экспертизы в рамках комплексных и комиссионных экспертиз эти затраты времени увеличиваются в среднем до 15–17%.

По нашему мнению, включение в перечень планируемых мероприятий составления программы бухгалтерской экспертизы может увеличить время на проведение планирования до 20% от общего экспертного времени. Основная причина изменения времени планирования, на наш взгляд, может заключаться в тщательном распределении обязанностей между членами экспертной группы, подборе процедур и методов исследования, согласовании сроков по различным видам и направлениям экспертной работы.

Программу бухгалтерской экспертизы предлагается подписывать руководителем экспертной группы многопредметной экспертизы и утверждать должностным лицом уполномоченного органа.

В конечном итоге программа бухгалтерской экспертизы должна представлять собой документ, подписанный и утвержденный соответствующим образом и содержащий следующие элементы:

1) общие трудозатраты по проведению бухгалтерской экспертизы;

2) затраты времени по видам и направлениям запланированных работ по этапам проведения многопредметной экспертизы;

3) применяемые экспертные процедуры по каждому виду и направлению деятельности;

4) методы исследования, согласованные с уполномоченным органом и с экспертным учреждением;

5) порядок работы эксперта при корректировке или уточнении задания в ответ на изменяющуюся экспертную или следственную ситуацию;

6) форма и сроки подготовки и представления органу (лицу), назначившему экспертизу, заключений и иных отчетов.

Для иллюстрации элементов программы и их взаимосвязи мы посчитали возможным представить их в виде схемы (рис. 2.3.1).

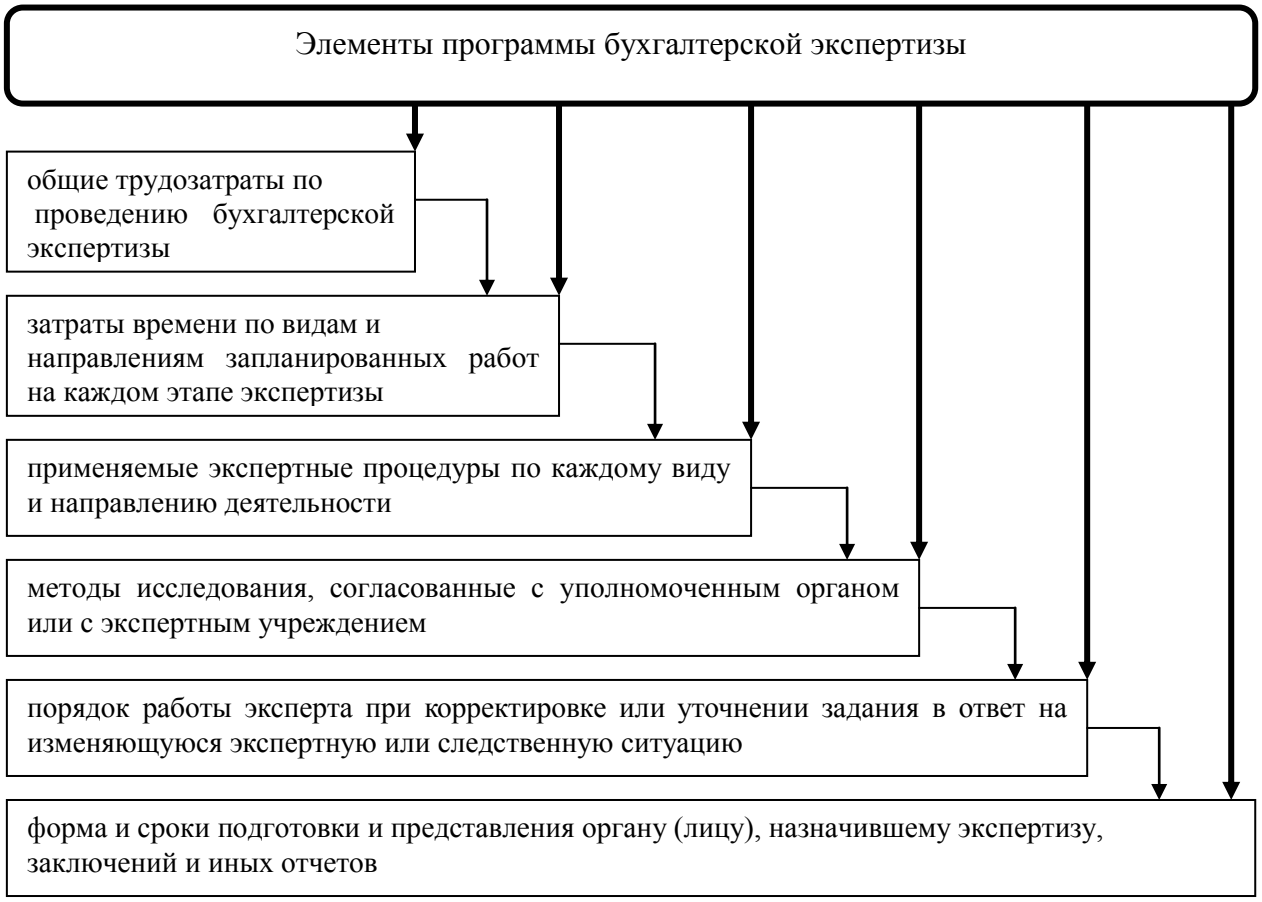

Рис. 2.3.1. Элементы программы бухгалтерской экспертизы и их взаимодействие

Руководитель экспертной группы должен доводить до сведения всех ее членов информацию о возложенных на них обязанностях и предусмотренных сроках.

При составлении программы бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, следует выявить наиболее важные участки экспертизы, имеющие определяющее значение для достижения ее цели и формирования квалифицированного экспертного заключения. Особое внимание также следует обратить на направления, исследование которых осуществляется наиболее часто в экспертной деятельности (кассовые операции, движение материальных ценностей, расчеты и т.п.). При этом в программе следует предусмотреть возможность применения экспертной выборки.

Как мы уже отмечали ранее, программа бухгалтерской экспертизы должна являться официально оформленным документом, содержащим перечень экспертных процедур, необходимых для выполнения экспертных работ. Для удобства каждую проводимую экспертную процедуру целесообразно обозначить номером, чтобы иметь возможность в процессе работы ссылаться на них в своем экспертном заключении по направлению исследования.

Выводы эксперта-бухгалтера по каждому разделу экспертной программы, документально отраженные в соответствующем заключении, являются фактическим материалом для составления общего заключения комплексной (комиссионной) экспертизы, а также основанием для формирования объективной доказательственной базы по совершенным противоправным действиям экономического характера.

Вместе с тем следует отметить, что невозможно разработать универсальные программы экспертной бухгалтерской деятельности, так как практические ситуации по различным действиям неправомерного характера, совершенным в разных отраслях экономики, на предприятиях разнообразных организационно-правовых форм, вносят определенные коррективы в разработанные шаблоны и модели. В своем исследовании автором была разработана типовая форма программы бухгалтерской экспертизы, на основании которой

в зависимости от текущей ситуации и конкретного дела об экономических правонарушениях и злоупотреблениях с последующей доработкой эксперт-бухгалтер будет строить планирование собственной работы в составе комиссионной или комплексной экспертизы.

На наш взгляд, примерная программа бухгалтерской экспертизы может быть представлена в форме таблицы, в которой отражены все составные части и элементы, предложенные нами в данном разделе работы (табл. 2.3.2).

Таблица 2.3.2

Примерная форма программы экспертных бухгалтерских работ в составе многопредметной экспертизы

Направление (раздел) комплексной (комиссионной): Бухгалтерская экспертиза									
№№ пп	Планируемые виды экспертных работ	Применяемые экспертные процедуры	Объект исследования	Используемые методы исследования	Источники информации	Исследуемый период	Период проведения	Исполнитель	Трудозатраты (ч/час)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
1	Ознакомление с постановлением о на	Нормативно-правовые,	Постановление, вынесенное	Документальные	Постановление, задание	01.01.2017-30.06.2018	03.09.-04.09.2018 г.	Эксперт-бухгалтер	16
	значении экспертизы и с заданием на ее проведение	организационные, моделирования, логические, аналитические, расчетно-вычислительные.	следователем Ивановым И.И., задание на производство экспертизы, утв. руком эксп. учреждения						

Продолжение таблицы 2.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
2	Знакомство с предоставленными на исследование материалами дела, предварительное формирование суждения об их достаточности для дачи заключения	Организационные, нормативно-правовые, логические	Материалы дела, предоставленные следователем Ивановым И.И.	Документальные	Бумажные и магнитные носители, предоставленные уполномоченным органом	01.01. 2017-30.06. 2018	05.09. - 07.09. 2018 г.	Эксперт - бухгалтер	24
3	Исследование предоставленных материалов, определение необходимости в получении дополнительных документов и источников информации. Подготовка ходатайства о предоставлении дополнительной	Нормативно-правовые, организационные, моделирования, логические, аналитические, расчетно-вычислительные.	Материалы дела, предоставленные следователем Ивановым И.И.	Документальные, расчетно-аналитические	Бумажные и магнитные носители, предоставленные уполномоченным органом	01.01. 2017-30.06. 2018	10.09. - 12.09. 2018 г.	Эксперт - бухгалтер	24

Продолжение таблицы 2.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	информации и материалов дела								
4	Определение методов, методик, процедур, экспертных действий, необходимых для дачи заключения	Нормативно-правовые, организационные, моделирования, логические, аналитические, расчетно-вычислительные.	Материалы дела, предоставленные следователем Ивановым И.И.	Документальные, расчетно-аналитические	Бумажные и магнитные носители, предоставленные уполномоченным органом	01.01.2017-30.06.2018	13.09.-14.09.2018 г.	Эксперт-бухгалтер	16
5	Исследование материалов дела, подготовка ответов на поставленные вопросы	Моделирования, нормативно-правовые, аналитические, расчетно-вычислительные, логические	Материалы дела, предоставленные следователем Ивановым И.И.	Документальные, расчетно-аналитические	Бумажные и магнитные носители, предоставленные уполномоченным органом	01.01.2017-30.06.2018	17.09.-21.09.2018 г.	Эксперт-бухгалтер	40

Окончание таблицы 2.3.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
6	Обсуждение выводов, полученных каждым из экспертов, их сопоставление, устранение возможных противоречий	Нормативно-правовые, аналитические, расчетно-вычислительные, логические	Выводы экспертов	Обобщения, систематизации и реализации результатов	Материалы дела, предоставленные уполномоченным органом	01.01. 2017-30.06. 2018	24.09. - 25.09. 2018 г.	Эксперт - бухгалтер, члены экспертной группы	16
7	Составление заключения, участвующими экспертами и его утверждение руководителем экспертного учреждения	Организационные, нормативно-правовые, аналитические, логические	Выводы экспертов	Обобщения, систематизации и реализации результатов	Материалы дела, предоставленные уполномоченным органом	01.01. 2017-30.06. 2018	26.09. - 27.09. 2018	Эксперт - бухгалтер, члены экспертной группы	16
Итого трудозатрат по направлению (разделу): 152 ч/часа.									
Всего трудозатрат по комплексной (комиссионной) экспертизе: 758 ч/часов.									
Примечание 1. Порядок работы эксперта при корректировке или уточнении задания в ответ на изменяющуюся экспертную или следственную ситуацию. Действия согласовываются с руководителем экспертной группы и органом (лицом), назначившим экспертизу в соответствии с Наставлением по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России (приказ МВД России от 11.01.2009 № 7).									
Примечание 2. Форма подготовки и представления органу (лицу), назначившему экспертизу, заключений и иных отчетов. Подготовленные заключения и отчеты экспертов представляются в установленном порядке до 24.09.2018. Отчеты представляются с законченными приложениями, содержащими необходимые обоснования рассчитанных экспертами показателей.									

Разработанная форма примерной программы бухгалтерской экспертизы успешно апробирована и внедрена в практическую деятельность экспертно-криминалистических подразделений ГУ МВД России по Воронежской области, занятых в сфере проведения экспертных экономических работ, с оформлением соответствующего акта внедрения.

В данном разделе работы на основании проведенного анализа научных источников и практических материалов проведения экспертных бухгалтерских работ нами предложено авторское определение программы бухгалтерской экспертизы, отражающее особенности работы эксперта-бухгалтера в составе многопредметных экспертиз, представлены основные элементы программы с разработкой ее примерной формы.

Предложенная автором форма и структура программы впервые содержит в себе неучтенные ранее в работах других авторов такие поля (столбцы), как «объект исследования», «методы исследования», а также «источник информации».

Кроме того, были определены обстоятельства, которые целесообразно учитывать при осуществлении планирования экспертных бухгалтерских работ, подготовке плана и программы; разработаны принципы планирования экспертной бухгалтерской деятельности, которых необходимо придерживаться при подготовке и разработке программы многопредметной экспертизы с участием эксперта-бухгалтера.

ГЛАВА 3. МЕТОДИЧЕСКОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

3.1. Элементы процесса методического обеспечения бухгалтерской экспертизы и их взаимосвязь

Процесс проведения бухгалтерской экспертизы, как любое действие, включает ряд элементов. В отдельных научных публикациях и учебно-методических изданиях этот процесс представляется в виде отдельных стадий или этапов. Среди научных работников и практиков не существует единого и универсального подхода к количеству таких элементов и к определению их качества (стадии, этапы, сегменты и т.п.). Категориальная неоднозначность и неопределенность в последовательности действий эксперта-бухгалтера порождают проблемы в организации экспертных бухгалтерских работ, в определении сроков проведения бухгалтерской экспертизы, при планировании экспертных действий, а также при организации и проведении комплексных и комиссионных экспертиз.

Выявление элементов процесса проведения бухгалтерской экспертизы, упорядочение их применения в практической деятельности, определение порядка их взаимодействия позволит достичь следующих результатов:

1. Повысить эффективность экспертных бухгалтерских действий (или процедур).

2. Соблюсти сроки проведения бухгалтерской экспертизы.

3. Актуализировать категориальный аппарат процесса бухгалтерской экспертизы.

4. Определить последовательность действий эксперта-бухгалтера при проведении исследования.

5. Упорядочить процесс планирования бухгалтерской экспертизы.

6. Улучшить организационные параметры проведения комплексных и комиссионных экспертиз с участием эксперта-бухгалтера.

7. Обобщить подходы по выявлению и использованию элементов процесса бухгалтерской экспертизы.

Изучение научной, научно-методической литературы и материалов практики проведения экспертных действий позволило нам представить процесс бухгалтерской экспертизы в составе десяти элементов:

1. Субъект бухгалтерской экспертизы (эксперт-бухгалтер).
2. Информационная база экспертной деятельности (бухгалтерские документы, информация правоохранительных органов, факты хозяйственной жизни и др.).
3. Сроки проведения экспертизы.
4. Планирование бухгалтерской экспертизы.
5. Объект бухгалтерской экспертизы (противоправные действия экономического характера).
6. Экспертное решение.
7. Экспертные методики.
8. Экспертные процедуры и операции.
9. Экспертные выводы.
10. Экспертное заключение.

Схематично структурные элементы процесса функционирования и организации бухгалтерской экспертизы представлены на рис. 3.1.1.

В результате выявления элементов процесса бухгалтерской экспертизы актуальной, на наш взгляд, является постановка задачи по разработке определения процесса бухгалтерской экспертизы, ранее не рассматриваемого в научных и учебно-методических работах. Следовательно, в авторской редакции определение процесса бухгалтерской экспертизы может быть представлено в следующем виде: это совокупность логически взаимосвязанных между собой экспертных действий, осуществляемых экспертом-бухгалтером в определенной последовательности и сочетании, направленных на формулирование выводов и дачу экспертного заключения.

Рис. 3.1.1. Организационный механизм бухгалтерской экспертизы

При этом один из элементов системы организации бухгалтерской экспертизы заслуживает, на наш взгляд, отдельного рассмотрения, дополнительного изучения и авторской разработки в силу его отсутствия в теоретических материалах, но явного присутствия в практической плоскости проведения экспертных бухгалтерских действий. Это элемент процесса бухгалтерской экспертизы – экспертные бухгалтерские операции.

На основании изучения практических материалов судебно-бухгалтерских экспертиз в системе органов внутренних дел и проведенного автором опроса практикующих экспертов-бухгалтеров к операциям процесса бухгалтерской экспертизы могут быть отнесены следующие:

- постановка задачи перед экспертом-бухгалтером уполномоченными органами;

- сбор информации по поставленным вопросам и изучение представленных на экспертизу материалов;

- диагностика экспертной ситуации и выбор соответствующей экспертной методики;

- подготовка экспертного решения и выводов по поставленным на экспертизу вопросам;

- согласование подготовленных выводов с органом (лицом), назначившим экспертизу (в необходимых случаях);

- принятие экспертного решения, формулирование выводов и составление экспертного заключения;

- реализация экспертного заключения уполномоченными органами как доказательства совершения (или несовершения) противоправного экономического действия, а также на предмет предупреждения правонарушений и преступлений в соответствии с рекомендациями эксперта-бухгалтера.

Более наглядно рассматриваемые операции процесса бухгалтерской экспертизы представлены на рис. 3.1.2.

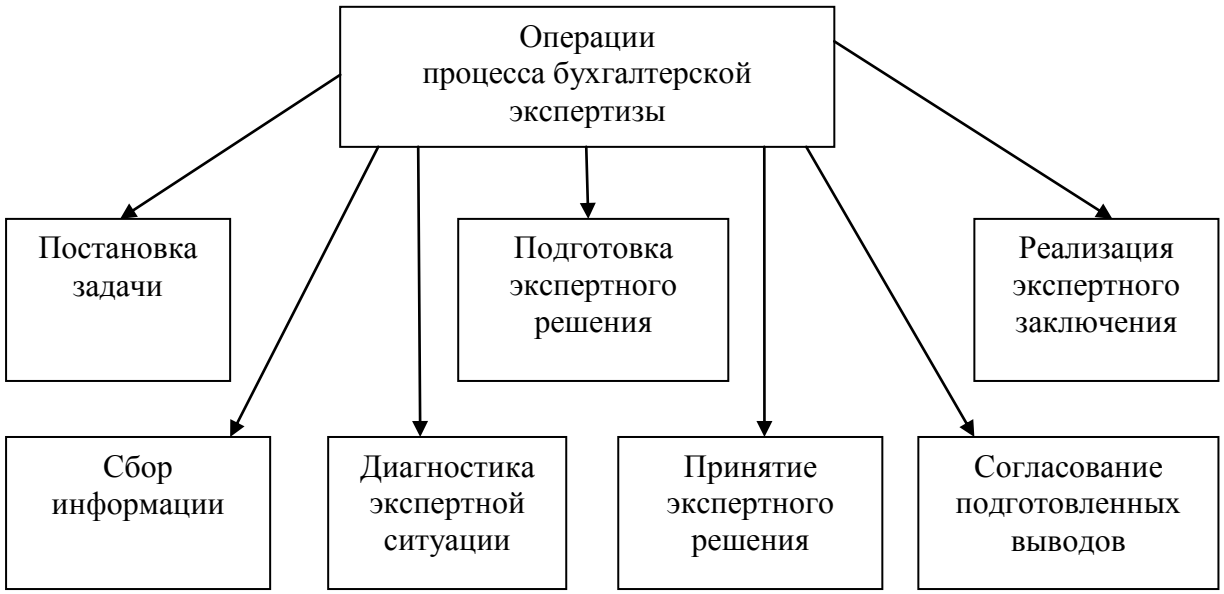

Рис. 3.1.2. Операции процесса бухгалтерской экспертизы

В связи с предложением перечня операций и разработкой определения процесса бухгалтерской экспертизы возникает проблема формирования и ка-

тегорирования так называемых «экспертных действий». В различных источниках такие действия (периоды, части процесса) представляются в виде стадий или этапов. При этом среди авторов нет четкого разграничения между названными категориями, как нет и единства мнений. Проведенный анализ различных подходов наглядно иллюстрируют материалы таблицы 3.1.1.

Как видно из приведенной таблицы, большинство современных авторов и организаций придерживаются мнения, что последовательные действия процесса бухгалтерской экспертизы следует рассматривать в качестве стадий (11 из 18, или 61%). Причем в ходе анализа рассматривались не только точки зрения ученых и педагогов, но и позиции структур, оказывающих услуги на рынке экспертной бухгалтерской деятельности (Институт судебных экспертиз и криминалистики, Томский центр экспертиз и др.).

Таблица 3.1.1

Категориальный анализ последовательных действий в процессе проведения бухгалтерской экспертизы

№ пп	Источник (автор), рассматривающий последовательные экспертные действия	Позиция источника в отношении категорирования действий	
		«стадия»	«этап»
1	Алексеева Л.Ф. [108]	+	
2	Алибеков Ш.И. [29, с. 28]	+	
3	Белуха Н.Т. [33, с. 62]	+	
4	Вержбицкая И.В. [112]		+
5	Голубятников С.П. [34, с. 333]	+	
6	Дрога А.А. [115]		+
7	Дубоносов Е.С. [36, с. 68]	+	
8	Еремин С.Г. [37, с. 338]	+	
9	Звягин С.А. [38, с. 58]	+	
10	Институт судебных экспертиз и криминалистики [116]		+
11	Каширская Л.В. [85]		+
12	Левданская Н.Е. [47, с. 18]		+
13	Романов В.В. [124]		+
14	Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д. [54, с. 114]	+	
15	Смольянинова И.С. [129]	+	
16	Томский центр экспертиз [130]	+	
17	Фиапшева Н.М. [131]	+	
18	Экспертиза и оценка [133]		+

Таким образом, можно констатировать, что среди ученых и практиков нет единого мнения относительно того, что принимать в качестве условного периода процесса проведения бухгалтерской экспертизы – «стадию» или «этап». При этом явного преобладания какой-либо позиции над противоположной не наблюдается.

Для прояснения ситуации и выработки единого подхода обратимся к неоспоримым источникам – классическим словарям русского языка и иностранных слов. Так, в соответствии со словарем русского языка С.И. Ожегова «стадия – период, ступень в развитии чего-нибудь» [49, с. 678], а «этап – отдельный момент, стадия в развитии какого-нибудь процесса. Отдельная часть пути. Пройденный этап – о том, что сделано, осталось позади» [49, с. 810].

Если же использовать Словарь иностранных слов, на основании того, что рассматриваемые понятия были заимствованы из других языков, то ситуация выглядит следующим образом:

- «стадия» [гр. stadion] – период, определенная ступень в развитии чего-либо, фаза развития» [52, с. 470];

- «этап» [фр. etape] – отдельный момент, стадия в развитии чего-либо» [52, с. 594].

Таким образом, мы видим, что оба источника при упоминании того и другого термина отдают предпочтение категории «стадия», так как она фигурирует и при толковании понятия «этап», несмотря на то, что принципиальной разницы между рассматриваемыми терминами в представленных словарях не существует. Следовательно, с учетом проведенного категориального анализа периодов процесса бухгалтерской экспертизы по имеющимся позициям ученых и практиков (табл. 3.1.1), а также на основании изучения понятий «стадия» и «этап» в словарях русского языка и иностранных слов мы склоняемся к выводу, что наиболее предпочтительной категорией по отношению к периоду (части) процесса бухгалтерской экспертизы выступает понятие «стадия».

В связи с этим имеется крайняя необходимость формулирования определения стадии процесса бухгалтерской экспертизы. Такая необходимость вызвана тем, что в учебно-методических и научных источниках практически не встречаются определения рассматриваемой категории. В отдельных публикациях можно увидеть лишь попытки идентификации категории «стадия процесса бухгалтерской экспертизы».

В подтверждение данного тезиса представляем результаты анализа, проведенного по материалам публикаций в научных изданиях и практических разработках структур, функционирующих в сфере проведения бухгалтерских экспертиз (табл. 3.1.2).

Таблица 3.1.2

Результаты анализа категории «стадия процесса бухгалтерской экспертизы» по материалам публикаций в научных изданиях и практических разработках структур, функционирующих в сфере проведения бухгалтерских экспертиз

Автор (источник) расшифровки категории	Идентификация категории «стадия процесса бухгалтерской экспертизы»
1	2
Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д.	«Каждая стадия выполняет определенные функции и обеспечивает решение промежуточных задач. Содержание этих стадий осуществляется в процессе судопроизводства и состоит в организации, производстве экспертного исследования и подготовке заключения экспертом-бухгалтером для решения задач судебно-бухгалтерской экспертизы» [55, с. 114].
Вержбицкая И.В.	«Всю работу эксперта-бухгалтера по производству судебно-бухгалтерской экспертизы можно разделить на четыре этапа» [112].
Томский центр экспертиз	«Стадии экспертного исследования – следующие друг за другом во времени основные этапы процесса экспертного исследования, различающиеся своими промежуточными целями, подзадачами экспертного исследования и комплексами средств достижения этих целей, комплексом методов экспертизы» [130].

Продолжение таблицы 3.1.2

1	2
Звягин С.А.	«Процесс экспертного бухгалтерского исследования, как и любой исследовательский процесс, можно традиционно разделить на три стадии» [39, с. 147].
Голубятников С.П.	«Работу эксперта-бухгалтера по проведению бухгалтерской экспертизы можно разделить на три основные стадии» [53, с. 333].
Институт судебных экспертиз и криминалистики	«Производство экспертизы состоит из нескольких этапов» [116].
Романов В.В.	«Производство экспертизы состоит из нескольких этапов» [124].
Нечитайло Ф.С.	«Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами. Поводится экспертиза с использованием организационных методических и технических приёмов, объединяемых в едином процессе экспертного исследования. Каждый динамический процесс совершается с участием орудий труда, предметов труда и самого труда, которые используются на организационной, технологической и заключительной стадиях этого процесса» [119].

На основании анализа приведенных позиций относительно категории стадии бухгалтерской экспертизы можно сделать вывод о том, что данное направление экспертной бухгалтерской деятельности остается в настоящий момент малоизученным и нуждается в тщательной разработке. В связи с этим актуальным представляется формулирование нами авторского определения стадии процесса бухгалтерской экспертизы, под которой предлагается понимать периоды (этапы) процесса бухгалтерской экспертизы, последовательно сменяющие друг друга и характеризующиеся определенными целями, задачами, функциями, операциями, средствами и методами.

Научную разработку стадий (этапов) проведения бухгалтерских экспертиз, назначаемых по фактам противоправных действий в сфере экономики, считаем необходимым осуществить через призму научных взглядов

ученых-экономистов, а также сформированных в ходе практической детальности позиций представителей структур, осуществляющих экспертную бухгалтерскую деятельность на платной основе. Сравнительный анализ различных точек зрения по количеству, содержанию и последовательности стадий (этапов) процесса бухгалтерской экспертизы представлен в таблице 3.1.3.

Таблица 3.1.3

Сравнительный анализ позиций по количеству, содержанию и последовательности стадий (этапов) процесса бухгалтерской экспертизы

Автор (источник)	Количество, содержание и последовательность стадий (этапов) процесса бухгалтерской экспертизы
1	2
Юридическая помощь, бухгалтерская экспертиза	«Этап 1. Ходатайство о назначении бухгалтерской экспертизы. Этап 2. Оформление постановления судьи о проведении экспертизы. Этап 3. Постановка задач эксперту. Этап 4. Предоставление необходимых документов. Этап 5. Согласование сроков проведения с заказчиком. Этап 6. Анализ предоставленных материалов. Этап 7. Оформление отчета о проделанной работе» [110].
Нечитайло Ф.С.	«Процесс экспертного исследования охватывает следующие стадии: организационную, исследовательскую, обобщения и реализации результатов экспертизы» [119].
Российская Е.Р., Эриашвили Н.Д.	«Можно выделить четыре основных стадии судебно-экспертного исследования: 1) подготовительную (организационную); 2) раздельного исследования объектов экспертизы; 3) сравнительного исследования объектов экспертизы; 4) обобщения, оценки результатов исследования и формулирования выводов» [55, с. 114].
Звягин С.А.	«...Три стадии: организационную, исследовательскую, обобщения и реализации результатов» [39, с. 147].
Вержбицкая И.В.	«Всю работу эксперта-бухгалтера по производству судебно-бухгалтерской экспертизы можно разделить на четыре этапа: 1-й этап – предварительное ознакомление с материалами дела; 2-й этап – производство экспертного исследования, разрешение поставленных перед экспертизой вопросов; 3-й этап – составление заключения судебно-бухгалтерской экспертизы; 4-й этап – дача заключения судебно-бухгалтерской экспертизы» [112].
Томский центр экспертиз	«Выделяют следующие стадии производства экспертизы: 1. Подготовительная стадия. 2. Аналитическая стадия. 3. Синтезирующая стадия. 4. Сравнительная стадия. 5. Формулирование выводов» [130].

Продолжение таблицы 3.1.3

1	2
Смольянинова И.С.	«Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы и стадии проведения: 1. Организационная стадия делится на две части: 1 часть – Подготовительная работа. 2 часть – Организационно-методическая подготовка экспертизы. 2. Исследовательская стадия. 3. Обобщение и реализация результатов экспертизы. 1 часть – Обобщение результатов. 2 часть – Реализация результатов» [129].
Голубятников С.П.	«Работу эксперта-бухгалтера по проведению бухгалтерской экспертизы можно разделить на три основные стадии: предварительное ознакомление с материалами дела; исследование материалов дела и разрешение вопросов; составление заключения экспертом и сдача его следователю» [53, с. 334].
Институт судебных экспертиз и криминалистики	«Производство экспертизы состоит из нескольких этапов: Первый этап (организационный). Второй этап (исследовательский). Третий этап (заключительный)» [116].
Каширская Л.В.	«Предлагаются следующие этапы бухгалтерской экспертизы: подготовительная деятельность до начала ее проведения; планирование; осуществление проверки в соответствии с разработанным планом и программой; контроль за качеством бухгалтерской экспертизы; окончание бухгалтерской экспертизы» [85].
Дрога А.А.	«Этапы производства судебно-бухгалтерской экспертизы: 1. Первый этап (организационный). 2. Второй этап (исследовательский). 3. Третий этап (заключительный)» [115].
Левданская Н.Е.	«Можно выделить шесть основных этапов осуществления СБЭ: 1. Подготовка к проведению экспертизы в экспертном учреждении; 2. Подготовка к проведению экспертизы в лаборатории бухгалтерских экспертиз; 3. Организационно-методическая подготовка к проведению экспертизы; 4. Проверка хозяйственных и финансовых операций в соответствии с вопросами, поставленными перед экспертом; 5. Обобщение и оформление материалов экспертизы; 6. Реализация результатов экспертизы» [47, с. 18].
Романов В.В.	«Производство экспертизы состоит из нескольких этапов. Первый этап (организационный). Второй этап (исследовательский). Третий этап (заключительный)» [124].

Как мы видим, представленные материалы свидетельствуют о значительных расхождениях в мнениях авторов и организаций по многим позициям – количеству, содержанию и последовательности стадий (этапов) процесса бухгалтерской экспертизы (например, количество стадий (этапов) колеблется от 3 до 7 и т.п.). Во многих случаях авторы отождествляют стадии (этапы) и виды работ, выполняемые экспертом-бухгалтером, в результате чего происхо-

дит необоснованное дробление периодов процесса проведения бухгалтерской экспертизы на отдельные действия.

Все выявленные расхождения не могут положительно сказаться на формировании научных и методических основ экспертной бухгалтерской работы. В связи с этим на основании проведенного анализа позиций различных источников научно-методического и практического характера нами предлагается рассматривать процесс проведения бухгалтерской экспертизы в составе четырех стадий, а именно:

1. Организационно-методическая (подготовительная).

2. Исследовательская.

3. Обобщения результатов.

4. Реализации результатов.

В наших выводах мы опирались на научные разработки основоположников теории бухгалтерской экспертизы (С.П. Голубятникова [53], Н.Т. Белухи [33] и др.), которые мотивированно обосновывали наличие трех традиционных стадий проведения бухгалтерской экспертизы: организационной, исследовательской, обобщения и реализации результатов. На наш взгляд, нынешние условия противодействия неправомерным экономическим действиям предполагают и требуют мобилизации работы по максимальному использованию результатов экспертной бухгалтерской работы, а также по предупреждению фактов нарушения законности, на что и должна быть направлена заключительная стадия бухгалтерской экспертизы – реализация результатов.

Поэтому мы посчитали возможным выделение четвертой стадии в составе процесса бухгалтерской экспертизы. Значительного пересмотра требует, по нашему мнению, и содержание каждой стадии процесса. Следовательно, в нашем понимании стадии и работы внутри стадий процесса проведения бухгалтерской экспертизы будут представлены следующим образом:

1. Организационно-методическая (подготовительная) стадия:

- получение экспертом-бухгалтером постановления и задания на проведение экспертизы;

- уяснение и уточнение целей и задач бухгалтерской экспертизы;

- анализ вопросов, поставленных на решение экспертизы, на предмет компетентности эксперта-бухгалтера и возможности реализации знаний и опыта;

- предварительное ознакомление с полученными материалами дела, их изучение, проверка полноты представленных данных;

- согласование сроков проведения экспертизы с органом (лицом), назначившим экспертизу;

- первоначальное выдвижение экспертных версий по рассматриваемому делу;

- выбор методики бухгалтерской экспертизы, а в ряде случаев – отдельных методов исследования;

- выявление необходимости дополнительного запроса материалов для проведения экспертизы, восстановления бухгалтерского учета или проведения документальной ревизии;

- расчет времени, необходимого для осуществления экспертных действий;

- составление плана проведения бухгалтерской экспертизы, а при необходимости – программы экспертного исследования.

2. Исследовательская стадия:

- анализ общих и частных признаков объектов представленных на исследование, с учетом поставленных задач;

- решение первичных диагностических задач посредством изучения признаков, свойств и состояния имеющихся материалов дела;

- построение (реконструкция) типовой модели противоправного действия (процесса, события, способа совершения);

- установление причинно-следственных связей с выдвинутыми экспертными версиями (гипотезами) и реальным установленным состоянием объектов экспертизы;

- применение выбранной методики бухгалтерской экспертизы, а в ряде случаев – отдельных методов исследования;

- выполнение экспертных процедур;

- сравнительное исследование состояние отдельных объектов и сопоставление полученных результатов с общими гипотезами и установленными фактами, с действующим законодательством;

- оценка результатов аналитической работы, формирование оснований для формулирования выводов эксперта;

- описание процесса экспертного исследования с научным объяснением установленных фактов, событий, решений;

- представление ходатайства (при необходимости) о проведении экспертиз по другим специальностям с целью получения согласованных ответов на поставленные перед экспертизой вопросы.

3. Обобщение результатов бухгалтерской экспертизы:

- группировка и систематизация результатов проведенного исследования;

- составление ведомостей, расчетов, графиков, таблиц, схем, необходимых для иллюстрации полученных результатов, помещение их в качестве приложения по усмотрению эксперта;

- оценка всех полученных результатов и формулирование выводов;

- согласование полученных результатов с материалами дела, постановлением (решением, определением) уполномоченного органа, результатами других (смежных) экспертиз;

- подготовка ответов на вопросы уполномоченного органа и формулирование экспертных выводов;

- подготовка заключения бухгалтерской экспертизы и его оформление.

4. Реализация результатов бухгалтерской экспертизы:

- определение действий и видов работ по профилактике экономических правонарушений и преступлений, исследованных в процессе бухгалтерской экспертизы;

- формулирование и изложение в заключении экспертом-бухгалтером мероприятий (рекомендаций), направленных на предупреждение противоправных экономических действий;

- передача утвержденного по результатам проведенной экспертизы заключения назначившему её органу (лицу);

- оценка экспертного заключения уполномоченными органами на предмет полноты и качества ответов на поставленные вопросы;

- использование и реализация материалов экспертного бухгалтерского заключения в рамках предварительной проверки, соответствующего процесса или в судебном рассмотрении.

Структуру и последовательность прохождения стадий процесса бухгалтерской экспертизы демонстрирует рис. 3.1.3.

Таким образом, в представленном разделе работы нами обосновано выделение элементов процесса бухгалтерской экспертизы в самостоятельную категорию, осуществлена разработка таких элементов с построением схемы и определением их взаимосвязи, а также формулированием авторского определения процесса бухгалтерской экспертизы, в котором акцентировано внимание на последовательности и сочетании экспертных действий.

Представленные нами стадии проведения бухгалтерской экспертизы построены таким образом, что они последовательно сменяют друг друга и характеризуются определенными целями, задачами, функциями, операциями, средствами и методами. Каждую стадию также идентифицируют определенные действия и виды работ эксперта-бухгалтера, отвечающие потребностям данного периода экспертной деятельности.

Рассмотрение процесса бухгалтерской экспертизы в определенной последовательности действий, образующих сменяющие друг друга стадии, позволяет достигнуть, на наш взгляд, следующих практических результатов:

- соблюдение процессуальных сроков проведения бухгалтерской экспертизы;

- решение вопросов, поставленных перед экспертом-бухгалтером;

- обеспечение качества и полноты проведенного исследования;

- обоснование выбора и последующего применения экспертных процедур и методик при проведении бухгалтерской экспертизы;

- превенция последующих злоупотреблений и противоправных деяний со стороны экономических субъектов.

1-я стадия – организационно-методическая (подготовительная)	- получение постановления (решения, задания) на экспертизу; - уяснение и уточнение целей и задач; - анализ вопросов, поставленных на решение; - предварительное ознакомление с материалами дела; - согласование сроков проведения экспертизы; - первоначальное выдвижение экспертных версий; - выбор методики бухгалтерской экспертизы; - дополнительный запрос материалов; - расчет времени для осуществления экспертных действий; - составление плана проведения бухгалтерской экспертизы.
2-я стадия – исследовательская	- анализ общих и частных признаков объектов исследования; - решение простых диагностических задач; - построение типовой модели противоправного действия; - установление причинно-следственных связей с выдвинутыми экспертными версиями и реальным состоянием объектов; - применение выбранной методики бухгалтерской экспертизы; - выполнение экспертных процедур; - сравнительное исследование состояние отдельных объектов и сопоставление результатов с общими гипотезами и фактами; - оценка результатов аналитической работы; - описание процесса экспертного исследования; - представление ходатайства о проведении экспертиз других специальностей.
3-я стадия – обобщение результатов	- группировка и систематизация результатов; - составление ведомостей, расчетов, графиков, таблиц, схем; - оценка полученных результатов и формулирование выводов; - согласование полученных выводов с материалами дела, с другими экспертизами и с поставленными вопросами; - формулирование ответов на поставленные вопросы; - структурирование и составление экспертного заключения.
4-я стадия – реализация результатов	- определение действий и видов работ по профилактике экономических правонарушений и преступлений; - формулирование и изложение в заключении мероприятий по предупреждению противоправных экономических действий; - передача готового экспертного заключения уполномоченному органу (лицу); - оценка экспертного заключения уполномоченными органами; - использование и реализация материалов заключения.

Рис. 3.1.3. Стадии процесса бухгалтерской экспертизы и соответствующие им работы и действия эксперта-бухгалтера

Одновременно с конкретизацией элементов процесса бухгалтерской экспертизы предложено введение в его состав такого элемента, как экспертные бухгалтерские операции, с определением их структуры и построением схемы.

Результаты проведенного изучения категории «стадия процесса бухгалтерской экспертизы» по материалам публикаций в научных изданиях и практических разработках структур, функционирующих в сфере проведения бухгалтерских экспертиз, позволили предложить авторское определение стадии процесса бухгалтерской экспертизы, отличающееся от известных вариантов полнотой охвата всех характеризующих признаков.

На основании сравнительного анализа позиций по количеству, содержанию и последовательности стадий (этапов) процесса бухгалтерской экспертизы предложено рассматривать процесс проведения бухгалтерской экспертизы в составе четырех стадий (организационно-методическая (подготовительная), исследовательская, обобщения результатов, реализации результатов). Представленная классификация стадий ориентируется на классическую позицию известных авторов с дополнением их версии четвертой стадией, ориентированной на обеспечение конечного результата и предупреждение противоправных действий в сфере экономики. Определен перечень действий и работ эксперта-бухгалтера, отвечающих потребностям каждого периода экспертной деятельности.

3.2. Экспертное решение как элемент методического обеспечения организации бухгалтерской экспертизы

Теоретические разработки и материалы практики организации и проведения бухгалтерских экспертиз свидетельствуют о том, что в настоящее время усложняются вопросы организации и методического обеспечения экспертных бухгалтерских работ. Современный период также характеризуется «качественным» ростом противоправных экономических деяний, процесс до-

казывания по которым практически невозможен без использования результатов бухгалтерских экспертиз. При организации экспертных бухгалтерских действий, исследовании представленных материалов и формулировании выводов эксперт-бухгалтер структурирует и принимает экспертные решения, направленные на достижение поставленных целей и выдачу экспертного бухгалтерского заключения. Поэтому принимаемые в процессе экспертной работы решения, становятся важным актом в ходе организационно-практической экспертной деятельности.

В самом общем виде вопросы принятия экспертных бухгалтерских решений рассматривались в работах многих известных ученых, исследующих организационно-методические проблемы бухгалтерской экспертизы, – Ш.И. Алибекова [29], А.Н. Белова [32], Н.Т. Белухи [33], С.П. Голубятникова [34], С.А. Звягина [38], Ж.А. Кеворковой [43] и др.

К сожалению, проблема формирования, формулирования и вынесения экспертного бухгалтерского решения остается малоизученной, несмотря на наличие явных признаков востребованности разработок в данной сфере экспертной бухгалтерской работы со стороны экспертных и оперативно-следственных структур органов внутренних дел, функционирующих в области противодействия неправомерным экономическим действиям.

В связи с этим остаются неразработанными следующие вопросы, касающиеся экспертного бухгалтерского решения:

1) выявление условий, которые влияют на качество и своевременность принятия решения эксперта-бухгалтера;

2) формирование и принятие экспертных бухгалтерских решений на определенных стадиях проведения экспертизы;

3) специфика выбора экспертного решения при наличии нескольких вариантов;

4) классификация видов экспертных решений в зависимости от экспертной ситуации и др.

В тех случаях, когда рассматривается решение какой-либо проблемы, термин «решение» используется в трех значениях:

1) найденный, но еще не осуществленный вариант действий;

2) сам процесс решения проблемы, т.е. устранение некоторых препятствий и трудностей на этом пути;

3) итоги деятельности.

Исследование вопросов, связанных с экспертным бухгалтерским решением, следует начинать с формулирования определения рассматриваемой категории. К сожалению, в научно-методических и учебных работах по тематике, связанной с бухгалтерской экспертизой, данная категория не рассматривалась, несмотря на то, что она упоминается практически во всех разработках и трудах по судебной экспертной деятельности. В связи с чем определений и трактовок категории «экспертное решение» при анализе данного вопроса нами не выявлено. Для выработки определенного подхода к категории «экспертное решение» обратимся к результатам анализа категории «решение» в других областях знаний (табл. 3.2.1)

Таблица 3.2.1

Сравнительный анализ понятий различных видов категории «решение» в источниках открытого доступа

№ пп	Вид решения	Формулировка категории	Источник информации
1	2	3	4
1	Управленческое решение	«Важнейший вид управленческого труда, а также совокупность взаимосвязанных, целенаправленных и логически последовательных управленческих действий, которые обеспечивают реализацию управленческих задач».	Кабушкин Н.И. [83]
		«Директивный выбор целенаправленного воздействия на объект управления, который базируется на анализе ситуации и содержит программу достижения цели».	А.Н. Асаул, И.П. Князь, Ю.В. Коротаева [31]

Продолжение таблицы 3.2.1

1	2	3	4
2	Техническое решение	«Устройство, сооружение, изделие, являющееся конструктивным элементом или совокупностью конструктивны элементов, находящихся в функционально-конструктивном единстве; способ, процесс выполнения взаимосвязанных действий над материальным объектом и с помощью материальных объектов».	Словари и энциклопедии на Академике. Большой энциклопедический политехнический словарь. http://dic.academic.ru/dic.nsf/polytechnic/9384/ТЕХНИЧЕСКОЕ
3	Математическое решение	«Определение искомого ответа, удовлетворяющего условиям поставленной задачи, а также процесс его нахождения».	Словари и энциклопедии на Академике. Универсальный русско-английский словарь. http://universal_ru_en.academic.ru/1473954/математическое_решение
4	Графическое решение	«Один из способов отыскания ответа задачи, выраженный в графической форме».	Словари и энциклопедии на Академике. Универсальный русско-английский словарь. http://universal_ru_en.academic.ru/1473954/графическое_решение
5	Организационное решение	«Выбор, совершаемый руководителем, применяемый им в процессе реализации управленческих функций при разрешении организационных задач. Организационное решение способствует продвижению к поставленным целям».	А.Н. Асаул, И.П. Князь, Ю.В. Коротаева [31]
6	Экономическое решение	«Результат экономических действий, мероприятий, предпринимаемых руководителями государства, областей, регионов, организаций в результате анализа нескольких вариантов. При этом указанные лица руководствуются соображениями целесообразности и учитывают имеющиеся в наличии ресурсы и факторы».	А.Н. Асаул, И.П. Князь, Ю.В. Коротаева [31]

Окончание таблицы 3.2.1

1	2	3	4
7	Теоретическое решение	«Организационная реакция на возникающие проблемы, являются универсальной формой поведения как отдельной личности, так и социальных групп, и объясняются сознательным и целенаправленным характером человеческой деятельности. Решение – это руководство к действию, выбранное из множества альтернатив, оформленное в виде плана работы». «Заключение, вывод о необходимости каких либо действий, искомый результат чего либо».	А.Н. Асаул, И.П. Князь, Ю.В. Коротаева [31] Словари и энциклопедии на Академике. Универсальный русско-английский словарь. http://universal_ru_en.academic.ru/2755935/теоретическое_решение
8	Политическое решение	«Один из основных моментов политического процесса, содержание которого заключается в идеологическом разрешении наличной проблемы и организации политического действия, направленного на стабилизацию или изменение политической ситуации».	Словари и энциклопедии на Академике. Политология: словарь. http://dic.academic.ru/dic.nsf/politology/197/Решение
9	Эмпирическое и теоретическое решение	«Философские методологические категории, характеризующие две основополагающие формы научного познания, а также структурные компоненты и уровни научного знания».	Словари и энциклопедии на Академике. Универсальный русско-английский словарь. http://universal_ru_en.academic.ru/3089330/эмпирическое_решение_проблемы

С учетом проведенного анализа имеющихся определений и характеристик различных видов категории «решение» нами предлагается авторское определение категории «решение эксперта-бухгалтера», под которым, на наш взгляд, следует понимать определенный вид экспертной бухгалтерской деятельности, ориентированный на достижение результата по формулированию

экспертных выводов с целью ответов на поставленные вопросы путем выбора необходимого варианта из нескольких возможных.

Выбор необходимого решения экспертом-бухгалтером осуществляется при проведении экспертных бухгалтерских работ, которые включают в себя отдельные стадии проведения бухгалтерской экспертизы с момента вынесения решения (постановления) уполномоченного органа до реализации экспертного бухгалтерского заключения. В связи с этим поиск рационального решения экспертом-бухгалтером, по нашему мнению, необходимо исследовать в разрезе каждой из четырех стадий осуществления экспертных бухгалтерских работ, представленных нами ранее в другом разделе работы.

Начинать процесс анализа принятия экспертного бухгалтерского решения необходимо с первой стадии проведения бухгалтерской экспертизы – организационно-методической или подготовительной. На этом этапе работы эксперт-бухгалтер изучает правоустанавливающие документы на проведение работ (решение, постановление или определение уполномоченного органа), задание экспертного учреждения, нормативно-правовую документацию по профилю поставленных на решение вопросов, необходимое организационное и техническое обеспечение деятельности. Следовательно, он осуществляет принятие экспертного решения в связи с подготовкой и организацией экспертных работ для последующего составления планирующей экспертной документации и проведения непосредственно самого исследования (выбор экспертных процедур и методик).

После предварительной оценки и анализа представленных материалов и информации эксперт осуществляет подбор ресурсов, необходимых для получения максимального результата, включая имеющиеся в его распоряжении методики и процедуры.

Решение, связанное с выбором экспертной методики, принимается экспертом-бухгалтером в зависимости от полученных на исследование объектов, их состояния, порядка формализации, элементов детализации и т.п.

Если представленные на экспертизу документы отсутствуют в необходимом объеме, оформлены небрежно или бухгалтерский экономического субъекта ведется с признаками запущенности (отставания), эксперт-бухгалтер ходатайствует перед уполномоченным органом о назначении дополнительных финансово-контрольных или экспертных мероприятий, призванных упорядочить бухгалтерскую документацию и привести объекты исследования в состояние, достаточное для производства бухгалтерской экспертизы. К таким действиям, как правило, относятся экспертизы других видов, налоговые проверки, аудиторские проверки, финансово-экономические ревизии.

В отдельных ситуациях полученные экспертом-бухгалтером на решение вопросы могут выходить за границы его компетенции, представленные объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении либо современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы. В таких случаях законодатель обязывает эксперта [8] составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу. Такое сообщение должно быть изложено в письменной форме, с учетом общего юридического процессуального подхода и рекомендаций, изложенных в отдельных ведомственных нормативных актах [12], и состоять из трёх основных частей: вводной, мотивировочной и заключительной. При этом стоит отметить, что перечень случаев, когда составляется такое сообщение, не может быть истолкован в широком смысле.

В рамках второй стадии экспертных бухгалтерских работ (исследовательской) эксперт-бухгалтер принимает решения по следующим направлениям деятельности:

- формулирование отказа от проведения работ и выдачи заключения на основании действующего законодательства;

- корректировка (по необходимости) планирующей экспертной документации (программы и плана-графика);

- представление уполномоченному органу мотивированного ходатайства на проведение необходимых процессуальных и финансово-контрольных действий;

- подбор актуальных и адаптированных экспертных методик и процедур в рамках конкретной экспертизы;

- внесение предложений уполномоченному органу о предоставлении дополнительно объектов для исследования, без которых невозможно вынесение профессионального экспертного суждения;

- внесение предложений уполномоченному органу об участии эксперта-бухгалтера в определенных процессуальных действиях.

При получении от органа (лица), назначившего проведение экспертизы, дополнительных материалов экспертом-бухгалтером принимается решение, которое будет направлено на внесение корректировок в плановые задания и порядок проведения экспертных работ, что, в конечном итоге, может сказаться и на результатах экспертизы. Получение качественного конечного результата в данном случае может зависеть от выполнения следующих условий:

- качественное выполнение экспертом-организатором при проведении многопредметной экспертизы своих обязанностей;

- обеспечение получения и анализа дополнительных материалов, влияющих на экспертный результат;

- выработка коллегиальных решений по результатам многопредметных экспертиз экспертами-участниками;

- поиск и анализ информации и материалов, не отраженных в документах уполномоченного органа, но играющих важную роль для успешного выполнения экспертом-бухгалтером плановых заданий и достижения целей бухгалтерской экспертизы;

- своевременное реагирование эксперта-бухгалтера на изменяющуюся экспертную ситуацию с целью внесения необходимых корректив;

- перераспределение обязанностей между экспертами – участниками многопредметной экспертизы в случае изменения экспертной ситуации.

Выбранные экспертом-бухгалтером процедуры и методика проведения экспертных действий дают возможность определять набор способов и приемов экспертных бухгалтерских работ, необходимых для успешного выполнения задания в рамках конкретной бухгалтерской экспертизы. Такой набор на практике формируется, как правило, с целью профессионального реагирования на экспертную ситуацию и требует от эксперта наличия определенных компетенций, навыков и умений не только в области бухгалтерского учета, финансового контроля, отдельных отраслей права. В некоторых случаях эксперт-бухгалтер для получения максимально достоверного результата и получения мотивированного заключения по направлению своей деятельности обязан вникать в вопросы технологии производства, экономики предприятия, сбыта готовой продукции, товарооборота и др. В связи с этим он иногда вынужден принимать экспертные решения по подбору способов и приемов работы в пределах имеющейся экспертной методики.

В соответствии с нормами действующего законодательства эксперт-бухгалтер, как и любой другой эксперт, вправе принимать решение о внесении ходатайства о получении дополнительных объектов и информации для исследования или дать отказ от проведения экспертизы и выдачи заключения, если такие материалы ему не будут предоставлены. Такое же право имеет эксперт-бухгалтер, когда для формулирования выводов и принятия решения ему необходима информация, основанная на результатах определенных процессуальных действий (дорос, эксперимент и др.).

Также законодательство предусматривает участие эксперта-бухгалтера на основании мотивированного ходатайства в некоторых процессуальных действиях (обыски, выемки и т.п.).

Сущность стадии обобщения экспертных результатов, которая нами представляется как третья, состоит в направлении экспертом-бухгалтером уполномоченному органу в запланированный срок экспертного бухгалтерского заключения. Выводы эксперта-бухгалтера в данном заключении должны быть основаны на полученных при проведении экспертных исследований результатах и соответствовать современному уровню знаний в области бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и экспертной деятельности. Заключение может основываться только на тех фактах хозяйственной жизни, которые нашли отражение в бухгалтерском учете экономического субъекта.

Третья стадия экспертной работы предусматривает принятие экспертного решения в связи с выбором варианта экспертного вывода. Полученный вариант экспертного вывода дает возможность сформулировать ответ по поставленным перед экспертом-бухгалтером уполномоченным органом вопросам. Комплекс экспертных решений позволяет эксперту-бухгалтеру составить грамотное, мотивированное и процессуально верное экспертное заключение по всем вынесенным вопросам для последующего его предоставления уполномоченному органу. При проведении многопредметной или комиссионной экспертизы совместное экспертное заключение, составленное экспертами-участниками на основании коллегиального решения, отражает результат эффективного взаимодействия.

Предложенная и выделенная нами четвертая стадия бухгалтерской экспертизы, предусматривающая реализацию экспертных результатов, заключается в вынесении решений, связанных с использованием в уголовном, гражданском, административном, судебном процессах результатов бухгалтерской экспертизы. Кроме того, современное состояние противодействия неправомерным проявлениям в сфере экономики требует реализации

результатов бухгалтерской экспертизы не только в карательных целях, но и принятия решений по предупреждению и профилактике экономических преступлений и правонарушений.

На основании материалов экспертного бухгалтерского заключения принимается процессуальное решение о формировании доказательственной базы по неправомерному экономическому действию или по хозяйственному спору. На этой стадии экспертной деятельности заключение подвергается анализу и оценке со стороны уполномоченного органа.

Как уже нами отмечалось, отраженные в заключении эксперта-бухгалтера предложения по профилактике исследованных видов неправомерных экономических действий являются важным экспертным решением в сфере противодействия и предупреждения преступлений экономической направленности. По результатам проведенной экспертизы эксперт-бухгалтер может подготовить документ (в форме обзора или в форме аналитической справки, отдельных рекомендаций, пояснений), в котором будет изложен накопленный положительный опыт по применению отдельных приемов, способов, процедур при производстве экспертиз как по делам со схожими обстоятельствами и исходными данными, так и по делам, отличающимся особой сложностью и важностью.

Проведенный поэтапный анализ процесса бухгалтерской экспертизы в контексте действий эксперта-бухгалтера по принятию решений в той или иной экспертной ситуации показал, что подобные решения базируются на результатах исследования объектов, имеющейся основной и дополнительной информации, анализе нормативно-справочной документации по поставленным вопросам. Все это дает возможность выбора экспертом-бухгалтером правильного варианта действий при решении поставленных задач. Выбор экспертного решения также зависит от применяемых методов и методик исследования полученных объектов, компетенции и квалификации эксперта-бухгалтера, его способности мотивированно обосновать принимаемые решения по вопросам экспертизы.

В целях упорядочения экспертной бухгалтерской работы, достижения цели бухгалтерской экспертизы, выбора оптимального экспертного решения считаем целесообразным выявить, систематизировать и провести анализ факторов, оказывающих непосредственное влияние на процесс принятия того или иного решения, также применительно к стадиям процесса бухгалтерской экспертизы.

Анализ вышерассмотренных стадий экспертной бухгалтерской работы, на наш взгляд, позволяет выделить на каждой из них целый ряд факторов, оказывающих влияние на принятие решения экспертом-бухгалтером:

1) Организационно-методическая (подготовительная) стадия:

- компетентность эксперта-бухгалтера по поставленным на решение бухгалтерской экспертизы вопросам;

- полнота и достоверность информации об экономическом субъекте, а также о лицах, участвующих в совершении противоправных действиях экономического характера;

- обеспечение надлежащих условий, позволяющих своевременно и в достаточном объеме провести экспертизу;

- наличие адаптированных методик и приемов исследований, необходимых для проведения экспертиз.

2) Исследовательская стадия:

- возможное появление дополнительных материалов, информации и (или) обстоятельств, способных повлиять на ход и результаты исследования;

- возникновение необходимости в производстве документальной ревизии, проверок (аудиторской или налоговой), а также иных видов экспертиз для дачи обоснованных ответов на поставленные перед экспертом вопросы;

- соответствие результатов проведения следственных действий (осмотра, допроса, экспериментов и др.) исходным данным и процессу экспертизы.

3) Стадия обобщения результатов экспертизы:

- обеспечение взаимообусловленности и согласованности исходных материалов с выводами эксперта-бухгалтера, произведенными им расчетами и

разъяснениями по ним, а также с ответами на вопросы и ссылками на нормативные документы;

- обязанность строгого соблюдения установленного срока производства экспертизы и представления экспертного заключения;

- слаженность действий экспертов при составлении заключения по результатам производства в составе комплексной и комиссионной экспертизы.

4) Стадия реализации результатов экспертизы:

- выявление положений и выводов, по которым уполномоченный орган может не принять экспертные бухгалтерские выводы (неясность, неполнота, необоснованность заключения или терминов и формулировок, использованных в них);

- оценка и анализ уполномоченным органом заключения эксперта-бухгалтера на предмет его соответствия современному уровню экономических и правовых знаний, достижениям науки в исследуемой сфере;

- недостатки и замечания судебного органа по результатам оценки экспертного бухгалтерского заключения в процессе заседания (неполнота ответов на поставленные перед экспертом вопросы, по мотивам обоснования принятия методик исследования и т.п.);

- особенности исследуемых фактов неправомерных экономических действий с точки зрения вынесения решения о разработке профилактических мероприятий.

Таким образом, проанализировав особенности принятия экспертных решений на каждой стадии процесса бухгалтерской экспертизы, а также с учетом факторов, способных повлиять на решение эксперта-бухгалтера применительно к конкретной стадии, считаем возможным сформулировать варианты решений эксперта-бухгалтера, соответствующие определенной стадии экспертной бухгалтерской работы. Такие варианты, разработанные нами исходя из исследования практических материалов экспертных бухгалтерских действий, представлены в таблице 3.2.2.

Таблица 3.2.2

Возможные варианты решений эксперта-бухгалтера применительно к стадиям процесса бухгалтерской экспертизы

№ пп	Наименование стадии бухгалтерской экспертизы	Возможные варианты решений эксперта-бухгалтера
1	2	3
1	Организационно-методическая (подготовительная) стадия экспертных бухгалтерских работ	- изучение правоустанавливающих документов на проведение работ (решение, постановление или определение уполномоченного органа), задания экспертного учреждения, нормативно-правовой документации по профилю поставленных на решение вопросов, необходимого организационного и технического обеспечения деятельности; - принятие экспертного решения в связи подготовкой и организацией экспертных работ для последующего составления планирующей экспертной документации и проведения непосредственно самого исследования (выбор экспертных процедур и методик); - подбор ресурсов, необходимых для получения максимального результата, включая имеющиеся в распоряжении эксперта методики и процедуры; - внесение решения о ходатайстве перед уполномоченным органом о назначении дополнительных финансово-контрольных или экспертных мероприятий.
2	Стадия исследования	- формулирование отказа от проведения работ и выдачи заключения на основании действующего законодательства; - корректировка (по необходимости) планирующей экспертной документации (программы и плана-графика); - представление уполномоченному органу мотивированного ходатайства на проведение необходимых процессуальных и финансово-контрольных действий; - подбор актуальных и адаптированных экспертных методик и процедур в рамках конкретной экспертизы; - внесение предложений уполномоченному органу о предоставлении дополнительно объектов для исследования, без которых невозможно вынесение профессионального экспертного суждения; - внесение предложений уполномоченному органу об участии эксперта-бухгалтера в определенных процессуальных действиях.

Окончание таблицы 3.2.2

1	2	3
3	Стадия обобщения результатов экспертизы	- принятие экспертного решения по всем вынесенным на разрешение эксперта вопросам; - формулирование объективных и обоснованных выводов, полученных в результате проведенного исследования; - при отсутствии разногласий с членами комплексной экспертизы совместное подписание заключения участвовавшими в ходе её производства экспертами; - при осуществлении комплексной экспертизы формулирование собственных выводов с учетом мнения других экспертов; - при проведении комиссионной экспертизы подписание общего заключения либо дача своего заключения отдельно в случае отсутствия единого мнения; - предоставление экспертного заключения органу или лицу, назначившему экспертизу, в установленные сроки, с соблюдением предъявляемых требований; - составление мотивированного письменного сообщения о невозможности дать заключение.
4	Стадия реализации результатов экспертизы	- разъяснение содержания заключения или отдельной его части, а также уточнение содержания и сущности использованных формулировок и терминов; - ответы на вопросы, поставленные судом по существу заключения, заносимые в протокол судебного заседания; - обращение внимания суда на включение в определение суда дополнительных вопросов; - в установленных случаях дача мотивированного акта (сообщения) о невозможности дачи ответов по поставленным вопросам; - заявление о том, что выявленные в ходе заседания суда обстоятельства и факты могут повлиять на экспертное заключение. Указывается на необходимость уточнения выводов эксперта-бухгалтера; - разработка и вынесение предложения по предупреждению исследованных фактов противоправных действий экономического характера.

При приятии конкретного экспертного решения на каждой стадии процесса бухгалтерской экспертизы эксперту-бухгалтеру необходимо принимать во внимание разнообразные причины, обусловливающие выбор необходимого варианта решения, приведенного в таблице 3.2.2.

Проведенный анализ представленных в таблице 3.2.2 вариантов экспертных бухгалтерских решений применительно к практической работе эксперта-бухгалтера в различных экспертных ситуациях дал возможность обосновать некоторые научно-практические выводы, а именно:

- принятие решения о проведении работ на каждой стадии осуществляется на основании выводов и решений, полученных при выполнении процедур предыдущего этапа экспертной деятельности;

- экспертные ситуации, возникающие на каждом этапе экспертной работы, характеризуются возможностью выбора экспертом-бухгалтером одного варианта экспертного решения;

- набор вариантов экспертного бухгалтерского решения в каждой ситуации связан с рядом обстоятельств как внутреннего, так и внешнего характера, влияющих также на объем предстоящих экспертных работ;

- в практике экспертной бухгалтерской деятельности имеют место ситуации, когда эксперт-бухгалтер не может принять верное и объективное экспертное решение по не зависящим от него обстоятельствам, что предполагает составление и оформление соответствующих документов;

- принятые экспертом-бухгалтером решения находятся в тесной взаимосвязи по мере смены стадий проведения бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, у эксперта-бухгалтера имеется возможность оценить и проанализировать факторы и условия, которые могут воздействовать на его экспертные решения. Однако, на наш взгляд, в целях получения объективной картины при принятии того или иного экспертного решения существует потребность привлечения экспертов смежных с бухгалтерской экспертизой специальностей. Поэтому в отдельных случаях эксперт-бухгалтер имеет возможность выходить с ходатайством перед уполномоченным органом о необходимости использовать знания других специалистов с целью оценки влияния выявленных условий на экспертное бухгалтерское решение. После коллегиальной оценки воздействующих факторов и сопоставления различных экспертных мнений повышаются шансы принятия объективного и независимого экспертного бухгалтерского решения. В этом случае на уполномоченном органе лежит обязанность по организации взаимодействия между членами экспертной группы и анализу получаемой информации.

Итоговые данные предложенного взаимодействия целесообразно предоставить эксперту-бухгалтеру для выработки конечного варианта решения по проблемному вопросу. Также при принятии решения эксперт должен использовать и оценивать информацию, направляемую уполномоченным органом по рассматриваемому вопросу. Таким образом, эксперт-бухгалтер получает реальный шанс полной и всесторонней оценки всех обстоятельств и условий существования проблемы и вариантов ее решения.

Помимо этого, эксперт-бухгалтер может обладать различным опытом, компетенцией и интуицией в различных ситуациях принятия решения по проблемным вопросам. В связи с этим качество и результативность итоговой оценки проблемы и решения по ней находится в прямой зависимости от компетенции, квалификации и профессионального опыта конкретного эксперта-бухгалтера.

Также следует учитывать, что принятие экспертного бухгалтерского решения по проблемным вопросам – это сложный и многоэтапный процесс, который отличается динамикой развития событий по стадиям бухгалтерской экспертизы, многообразием обмена информацией, когда каждое мероприятие последовательно переходит в другое и может включать различные факты и объекты. В связи с этим конкретная стадия экспертной бухгалтерской работы может быть насыщена информацией и объектами, относящимися к другой фазе деятельности.

Поэтому в целях получения максимального результата при выборе правильного и объективного экспертного решения из многообразия имеющихся вариантов, учета и оценки всех воздействующих условий и событий, структурирования работы эксперта-бухгалтера по поиску верного варианта целесообразно, по нашему мнению, подготовить критерии оценки экспертного бухгалтерского решения. При разработке какого-либо критерия важным является процесс уяснения и анализа экспертной задачи, влияющей на искомый критерий.

В случае возникновения экспертной ситуации, характеризующейся наличием более чем двух вариантов решения вопроса при проведении бухгалтерской экспертизы, единственно верный вариант, на наш взгляд, следует выбирать с помощью попарного сравнения альтернативных решений. Такое попарное сравнение необходимо проводить до момента отбора лучшей версии. С целью отбора верной альтернативы принятия решения сначала необходимо разработать критерии (лучшие черты, признаки, стандарты), среди которых нами предлагаются следующие:

- своевременность – оперативность выполнения и конкретность во времени с целью соблюдения экспертных сроков;

- обоснованность – принятое экспертное бухгалтерское решение должно основываться на фактическом материале, предоставленном в распоряжение эксперта-бухгалтера уполномоченным органом (лицом);

- оптимальность выбора – означает, что принятый экспертом-бухгалтером вариант решения должен в полной мере отвечать целям и задачам конкретной бухгалтерской экспертизы;

- правомочность – вынесенное решение и сформулированные на его основе выводы не могут выходить за пределы правового поля и должны соответствовать действующему законодательству;

- краткость и ясность – экспертное бухгалтерское решение не может вызывать неоднозначного толкования и интерпретации у органов и лиц, уполномоченных оценивать заключение эксперта-бухгалтера;

- логичность – вынесенное экспертное бухгалтерское решение должно соответствовать структуре заключения и изложенным в нем фактам и материалам;

- реализуемость – предполагает, что принятые экспертом-бухгалтером решения и выводы на их основе могут быть использованы в качестве доказательств совершения или отсутствия неправомерных действий в сфере экономики;

- эффективность – осуществленные на основании экспертного бухгалтерского решения мероприятия правоохранительных органов должны способствовать противодействию и предупреждению экономических правонарушений и злоупотреблений.

Изучение каждого из критериев должно способствовать принятию единственно верного решения в экспертной ситуации, благоприятствующего получению обоснованных экспертных выводов для формирования заключения. Вместе с тем, как показала адаптация полученных научных результатов на практике, принятое на основании одного из критериев экспертное решение не всегда может совпадать с другими критериями. В подобных случаях эксперту-бухгалтеру необходимо осуществить выбор лучшего варианта решения на основании разделения критериев на характеристики и ограничения. Таким образом, удастся при многоальтернативном варианте осуществить выбор правильного экспертного решения. Например, с целью определения оптимального варианта решения в пределах имеющихся ограничений выявляются характеристики экспертной проблемы, требующей решения. Выявленные характеристики, как правило, могут быть выражены в количественном выражении, например, по десятибалльной шкале. Далее каждый вариант решения проблемы оценивается в пределах заданных ограничений, а баллы суммируются по каждой характеристике.

Следовательно, первоочередной задачей является выявление критериев, которым должно соответствовать принимаемое экспертом-бухгалтером решение. После этого следует определить этапы выработки экспертного решения и подготовить алгоритм принятия решения.

С учетом выработанных критериев процесс выработки и принятия решения эксперта-бухгалтера следует считать определенным многоэтапным действием, которое реализуется на всех стадиях проведения бухгалтерской экспертизы. Такой процесс нами представляется в составе трех этапов:

1-й этап – подготовка экспертного решения. На этом этапе эксперт-бухгалтер производит подбор и анализ имеющейся информации и представ-

ленных на исследование объектов. Также он определяет возможные проблемы, которые потребуют экспертного решения под влиянием условий и обстоятельств, влияющих на проблему и порядок ее решения.

2-й этап – выработка и принятие экспертного решения. В данном случае эксперт-бухгалтер определяет правильный и оптимальный вариант экспертного решения из многовариантного порядка имеющихся вариантов.

3-й этап – реализация экспертного решения. На данном этапе эксперт-бухгалтер оформляет вывод на основании принятого решения и доводит его до уполномоченного органа путем предоставления экспертного заключения, которое оценивается и анализируется в соответствии с материалами дела.

Наиболее проблемным шагом для эксперта-бухгалтера, как показала практика, является этап выработки и принятия решения. На данном этапе эксперт-бухгалтер должен не только определить свое решение применительно к экспертной ситуации, но и выработать алгоритм собственной работы при изменении этой ситуации под воздействием внешних и внутренних факторов, а также с учетом возможных последствий.

В нынешних условиях имеется множество научно-практических разработок в части порядка выработки решения на основании поступления дополнительной информации. Но для экспертной бухгалтерской работы важное значение имеет именно специфика экспертной деятельности. Следовательно, эксперту-бухгалтеру для принятия рационального экспертного решения целесообразно использовать сформированные ранее варианты и алгоритмы действий по аналогичным экспертным ситуациям. В противном случае перед ним стоит задача в каждой конкретной ситуации формировать уникальный алгоритм. Такой алгоритм, безусловно, должен основываться на материалах дела, учитывать дополнительные обстоятельства, возникающие при проведении экспертных бухгалтерских работ, базироваться на нормативно-справочной документации и соответствовать плановым заданиям.

В конечном итоге мы можем констатировать, что выработка и принятие экспертного решения осуществляются под воздействием ряда обстоятельств

и факторов. Подобный вид экспертной работы является сложным процессом, осуществляемым на всех стадиях проведения бухгалтерской экспертизы и характеризующимся наличием информационных связей между участниками процессуального действия. Процесс принятия экспертного решения – это динамичное действие, когда каждое мероприятие последовательно переходит в другое и может включать в себя все остальные.

С учетом потребностей практики и на основании анализа подобных категорий в других областях знаний автором подготовлено определение экспертного бухгалтерского решения, ориентированное на достижение цели бухгалтерской экспертизы, в том числе с учетом выбора альтернативы из нескольких вариантов. Кроме того, путем исследования особенностей принятия экспертных бухгалтерских решений и факторов, влияющих на вынесение решения на определенных стадиях процесса бухгалтерской экспертизы, были разработаны возможные варианты решений эксперта-бухгалтера применительно к стадиям экспертной бухгалтерской работы. Также были выявлены критерии выбора оптимальной альтернативы при принятии экспертного бухгалтерского решения.

3.3. Методика бухгалтерской экспертизы по определению дохода от проведения азартных игр с использование игрового оборудования

Любая сфера деятельности человека, которая приносит удовольствие, помогает организовывать досуг, налаживать быт и создавать комфорт, тут же превращается в бизнес для людей, которые имеют «коммерческую жилку». Безусловно, игорный бизнес не стал исключением, а даже наоборот – казино и игровые автоматы сегодня – это целая индустрия, которая приносит значительную прибыль.

Проблему борьбы с незаконным игорным бизнесом усугубляет еще и то, что эта сфера становится объектом повышенного внимания организованных преступных групп, которые от данной деятельности либо получают до-

полнительный доход, либо специально создаются для осуществления такой деятельности.

Введение с 01.07.2009 в Российской Федерации запрета на организацию и проведение азартных игр с использованием игровых автоматов, кроме четырех зон, специально на то отведенных, а также введение с 01.07.2014 запрета на организацию и проведение негосударственных лотерей не решили всех проблем.

Интерес со стороны правоохранительных органов к данному виду бизнеса связан с тем, что в законе о запрете есть так называемые «белые пятна», которые часто используются недобросовестными предпринимателями в качестве возможного прикрытия. Ведь не каждому захочется распрощаться хоть и с незаконным, но весьма прибыльным источником своих доходов.

Таким образом, от оперативных действий правоохранительных органов по пресечению нарушений в области организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования будет зависеть успех борьбы с данным видом незаконной деятельности. При этом инженерно-техническая экспертиза игровых автоматов в большинстве случаев является необходимостью для правоохранительных органов, как один из способов установления факта незаконного извлечения дохода от организации и проведения азартных игр. При этом сумма незаконно извлеченного дохода определяется путем назначения бухгалтерской экспертизы или комплексной инженерно-технической и бухгалтерской экспертизы.

К началу 2006 года с момента становления и развития игорного бизнеса в России как вида законной деятельности особо остро встала проблема государственного регулирования данной деятельности, так как появилось огромное множество игорных заведений, работающих без лицензии, без необходимого бухгалтерского учета, без документов. В результате Президент России Владимир Путин, встречаясь 04.10.2006 с лидерами парламентских фракций, предложил радикальное решение проблемы игорного бизнеса, который по наносимому моральному и материальному ущербу он сравнил с «алкоголиза-

цией населения». Такая же позиция была им высказана во время «прямой линии» 14.04.2016 [121]. Таким образом, был разработан и с 01.01.2007 вступил в силу Федеральный закон от 29.12.2006 № 244-ФЗ «О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации» (далее – Закон) [17]. Названный Закон полностью изменил на территории страны государственный порядок осуществления игорной деятельности. Также рассматриваемый Закон внес соответствующие изменения и в отечественной налоговое законодательство (вторая часть Налогового кодекса РФ), а также в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности» [9].

Следует отметить, что и до вступления в силу с 01.07.2009 Закона криминогенная обстановка в сфере игорного бизнеса была весьма непростой. Нарушения законодательства в игорной сфере до того момента в основном сводились к следующему:

- работа без лицензии на игорную деятельность;
- эксплуатация игрового оборудования без документов;
- незаконное переоборудование игровых автоматов для корректировки их работы с целью получения максимального дохода заведением;
- использование игрового оборудования без его учета в налоговых структурах и т.п.

В результате проводимой органами внутренних дел работы такие игорные заведения прекращали свою работу, владельцы казино и клубов привлекались к уголовной ответственности по статьям 159, 171, и 199 Уголовного кодекса РФ («Мошенничество», Незаконное предпринимательство», «Уклонение от уплаты налогов») [6].

Изменения в законодательстве в отношении организации азартных игр на территории Российской Федерации как бы генерировали новые проблемы, требующие решения. В результате изменения законодательства игорные зоны фактически не работают по различным причинам финансового и органи-

зационного характера. Всё это создало почву для образования теневого бизнеса в игорной сфере. Согласно требованиям Закона незначительным игорным фирмам уже сложнее становится без инвестиций увеличить сумму чистых активов. Единственной возможностью выживания для таких компаний была продажа своего бизнеса или слияние с крупными игорными организациями, когда активы мелких компаний переходили в уставный капитал более крупных игроков, после чего они становились соучредителями вновь созданных экономических субъектов с небольшими долями участия или переходили в теневой сектор экономики. Впоследствии неофициальными лидерами ведения игорного бизнеса уже являлись промышленные зоны и большие города. По официальной статистике ГУ МВД по Москве, с 01.07.2014 по ноябрь 2016 г. в столице была пресечена деятельность 804 игровых точек, а также изъято почти 17 тыс. игровых автоматов [114].

С 01.07.2014 запрет в сфере игорного бизнеса был распространен на лотереи, за исключением государственных всероссийских лотерей «Гослото», «Победа», «Спортлото», в соответствии с ФЗ № 416-ФЗ «О внесении изменений в Федеральный закон «О лотереях» и отдельные законодательные акты» [14].

Кроме этого, до вступления в силу Федерального закона от 28.12.2013 № 416-ФЗ вне игорных зон организаторам азартных игр удавалось замаскировывать свою деятельность под псевдолотереи, используя игровое оборудование под видом лотерейного. Федеральным законом № 416-ФЗ с 01.07.2014 введен запрет на организацию региональных, муниципальных, негосударственных и стимулирующих лотерей, а выданные Федеральной налоговой службой разрешения на проведение частных лотерей были аннулированы. Таким образом, на рынке остается два вида лотерей – государственные и международные, что существенно должно сократить незаконные виды деятельности по организации азартных игр. Контроль за исполнением запрета возложен на правоохранительные и налоговые органы, а также на прокуратуру.

В настоящее время правоохранительными органами нашей страны осуществляется регулярная работа по противодействию незаконному игорному бизнесу, но несмотря на это в ряде субъектов по-прежнему существуют подпольные и нелегальные казино и игровые залы. На первый взгляд, кажется, что отсутствие лицензий у этих заведений не дает возможности вменить ст. 171 УК РФ («Незаконное предпринимательство»). Но следует обратить внимание на то, что в уголовном законе помимо лицензии еще упоминается и разрешение. Так, в соответствии с Законом с 1 июля 2009 года деятельность по организации азартных игр могут осуществлять только юридические лица при наличии специального разрешения, дающего право на организацию игорных заведений, и только в указанной в разрешении игорной зоне и нигде более.

Действующие на сегодняшний день административные и уголовно-правовые санкции не всегда являются сдерживающим фактором, перевешивающим желание и возможность от получения прибыли от организации и проведения азартных игр.

Реалии таковы, что ежемесячный доход игрового зала может колебаться от 3 до 25 миллионов рублей, при том что фактические затраты на приобретение оборудования для организации одного игрового места составляют около 5–10 тысяч рублей, а предусмотренные штрафные санкции в размере от 30 до 1 млн. рублей не всегда останавливают игроков рынка теневого игорного бизнеса, поскольку выгода от данной незаконной деятельности очевидна.

Для правильного определения размера дохода от организации незаконной деятельности игорных заведений с использованием игрового оборудования целесообразно рассмотреть специфические особенности его исчисления законными способами, что необходимо учитывать в экспертной бухгалтерской практике для определения реального размера ущерба от незаконной деятельности.

В ст. 249 Налогового кодекса РФ (НК РФ) говорится, что «доходом от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как

собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав» [5].

Письмом МНС РФ от 11 июня 2003 г. № СА-6-22/657 «О разъяснении отдельных вопросов применения глав 26.2 и 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации» к доходам от предпринимательской деятельности отнесены все поступления как в денежной, так и в не денежной форме от реализации имущества, товаров (работ, услуг), используемых в процессе осуществления предпринимательской деятельности, стоимость такого имущества, полученного на безвозмездной основе, а также иные доходы от предпринимательской деятельности, аналогичные доходам, предусмотренным ст. 250 НК РФ (внереализационные доходы) [5].

Под субъектами, извлекающими доход, а соответственно, субъектами налогообложения в игорном бизнесе понимаются юридические лица, которые на основании лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в области организации игорного бизнеса проводят азартные игры и (или) принимают ставки на пари: казино, тотализатор, букмекерская контора, зал игровых автоматов и иные игорные дома (места). При этом объектами налогообложения и извлечения доходов будут являться:

- игровые автоматы,
- процессинговые центры и пункты приема ставок, находящиеся в букмекерских заведениях;
- процессинговые центры и пункты приема ставок в формате тотализаторов;
- игровые столы.

Таким образом, объектами, позволяющими извлекать доход от игорной деятельности, являются специально оборудованные у организатора игорного заведения места. Термин «специально оборудованное место» следует понимать как готовое к использованию. В связи с чем на доход от использования этого оборудования может повлиять дата его регистрации.

Как отмечено налоговым законодательством, все объекты налогообложения должны быть зарегистрированы в соответствующем налоговом органе, в ведении которого находится данный экономический субъект, не позднее двух рабочих дней после их установки. Регистрацию объектов осуществляет уполномоченный налоговый орган по заявлению организатора азартных игр и выдает последнему свидетельство о регистрации объекта или объектов по установленной форме.

Кроме того, организатор должен по мере изменения количества объектов, подлежащих налогообложению, осуществлять своевременную регистрацию таких изменений также в установленные законодательством сроки (не позднее двух рабочих дней). Количество объектов налогообложения может изменяться при выбытии старого или установке нового игрового оборудования.

Налоговые органы будут считать зарегистрированным объект игрового оборудования с момента представления заявления организатором азартных игр на регистрацию объекта или объектов.

В свою очередь, налогооблагаемый объект может считаться выбывшим также с момента представления соответствующего заявления в налоговый орган об уменьшении количества единиц игрового оборудования.

Вышеперечисленные заявления могут быть представлены в налоговый орган самим организатором-налогоплательщиком или через своего представителя либо почтовым отправлением (заказным письмом) с составлением описи вложения.

В соответствии с законодательством с момента получения заявления от организатора азартных игр (налогоплательщика) налоговому органу дается пять рабочих дней на внесение необходимых изменений в свидетельство, выданное ранее, о динамике количества объектов налогообложения, связанной с регистрацией новых объектов игрового оборудования, или о выбытии старых объектов.

Кроме того, что установлен налоговый период, определенный датой регистрации объекта, возникают спорные ситуации по определению даты начала и окончания извлечения дохода плательщиками налога на игорный бизнес как субъектами предпринимательской деятельности. В том случае, если игорная деятельность велась в течение всего одного дня, соответствующий налог оплачивается налогоплательщиком за весь месяц. Налоговым кодексом не предусматривается начисление и уплата налогов пропорционально части налогового периода.

Из приведенных положений следует, что сначала необходимо более точно определить, в каких случаях в соответствии с российским законодательством доход от игорной деятельности будет считаться таковым.

Так, например, если налогоплательщиком в отчетном периоде не осуществлялась деятельность, связанная с организацией и проведением азартных игр, и не извлекался доход от такой деятельности, он по законодательству не будет являться плательщиком рассматриваемого налога. На данный факт не может повлиять фактическое наличие у экономического субъекта игрового оборудования. В другом случае, если игровое оборудование использовалось и эксплуатировалось налогоплательщиком с целью проведения азартных игр (пари), то он будет обязан уплатить налог на игорный бизнес, так как доход от игорной деятельности извлекался. Также плательщиком налога на игорный бизнес будет признан экономический субъект (индивидуальный предприниматель), который арендует игровое оборудование с целью осуществления азартных игр (пари, лотерей), обслуживает это оборудование (игровые автоматы и столы), извлекает соответствующий доход от проведения азартных игр.

Если же экономический субъект (индивидуальный предприниматель) самостоятельно не использует имеющееся у него в собственности игровое оборудование для организации и проведения азартных игр (лотерей, пари), то он не будет являться субъектом, осуществляющим игорный бизнес, и не будет признаваться налогоплательщиком в части налога на игорный бизнес

(гл. 29 Налогового кодекса РФ). Названные субъекты, как правило, сдают в аренду игровое оборудование за соответствующую арендную плату третьим лицам. В подобных случаях владелец игрового оборудования не обременяет себя обязательствами по установке и эксплуатации арендованного третьим лицом игрового оборудования и, соответственно, по извлечению дохода. Доход полученный при этом третьим лицом, принявшим в аренду объекты налогообложения, будет считаться доходом от игорной деятельности.

Следовательно, если владелец игрового оборудования предоставляет арендатору объекты для организации и проведения азартных игр (лотерей, пари), то доход от использования оборудования будет извлекать непосредственно арендатор, который осуществляет предпринимательскую деятельность на этом оборудовании. Поэтому у владельца игрового оборудования не имеется объекта налогообложения в части налога на игорный бизнес и не возникает дохода и обязанностей по уплате рассматриваемого налога.

В других случаях, когда на игровых автоматах осуществляется предпринимательская деятельность по проведению азартных игр, экономический субъект необходимо считать организатором таких игр или субъектом, извлекающим доход от данных видов деятельности и являющимся плательщиком налога на игорный бизнес.

Кроме того, следует заметить, что при возникновении у экономических субъектов, проводящих азартные игры, фактов хозяйственной жизни, не относящихся к игорному бизнесу – работа баров, кафе и т.п., доход от подобных видов деятельности не относится к доходу, извлекаемому от игорного бизнеса, а соответственно, данным игорным заведениям необходимо вести раздельный учет операций, так как одни операции подлежат обложению налогом на игорный бизнес, а другие налоги следует платить в отношении других видов деятельности в общеустановленном порядке.

В тех случаях, когда в игорном заведении поставлено на учет несколько игровых объектов, определенное количество которых не функционирует, доход должен исчисляться только по тем игровым объектам, которые были

зарегистрированы в соответствии с законодательством в налоговых органах (п. 2 ст. 366 Налогового кодекса РФ) и которые начали непосредственно приносить доход [5].

Таким образом, если зарегистрированные игровые автоматы в предпринимательской деятельности не используются, то налог на игорный бизнес по таким объектам не начисляется. Такое решение уполномоченное ведомство приняло в отношении игорных заведений, которые зарегистрировали игровое оборудование, но оно еще не начало приносить доход. На наш взгляд, данное положение возможно применить в отношении игрового оборудования, которое использовалось по назначению и приносило доход, но временно не эксплуатируется по каким-либо причинам (модернизация, поверка и т.п.).

Невозможность эксплуатации установленного в игорном заведении оборудования, вызванная, например, поломкой, некомплектностью и т.п., не изменяет обязанности налогоплательщика по уплате налога, в связи с чем им должно быть представлено в налоговый орган заявление об изменении количества зарегистрированных объектов налогообложения (статья 366 Налогового кодекса РФ) [5].

Однако в разъясняющих письмах Министерства финансов РФ не указаны документы, которые могут подтвердить отсутствие предпринимательской деятельности в игорной сфере. По нашему мнению, к таким документам могут быть отнесены представленные организатором договоры аренды игрового оборудования, на сдачу его в ремонт, на техническое обслуживание по месту нахождения ремонтной организации и др.

В практической деятельности встречаются ситуации, когда необоснованно в корыстных целях налогоплательщика игровые автоматы объединяются в единый комплекс (объект налогообложения) или когда в пределах игрового стола имеется несколько игровых полей. В подобных ситуациях количество игровых объектов налогообложения, приносящих доход, будет предопределяться заключением специализированной экспертизы об информационно-технологическом состоянии игрового автомата.

Кроме вышерассмотренных положений, игорные заведения, использующие игровое оборудование, должны соблюдать ряд технических и финансовых требований, предъявляемых к игровому оборудования как к объекту, позволяющему извлекать доход от игорного бизнеса. Помимо этого игорные заведения должны выполнять определенные правила ведения учета доходов от игорного дела.

Проведенный анализ действующего законодательства и практика деятельности органов внутренних дел позволили выделить три группы правонарушений в области организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования:

Первая группа – это законная (зарегистрированная в установленном порядке) деятельность в игорной зоне, в ходе которой возможны следующие нарушения:

- в игорном заведении установлено игровое оборудование, не зарегистрированное в налоговых органах;

- в налоговые органы информация о постановке игрового оборудования на учет и его снятия с учета поступает с нарушением сроков;

- в игровом оборудовании используется программное обеспечение, искажающее процент выигрыша в пользу собственника заведения, что позволяет извлекать незаконный доход и также нарушает права правообладателя (изготовителя) данного оборудования в нашей стране;

- нарушения, связанные с искажением записей бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности, и др.

Во *вторую группу* входят представители легального, не игорного бизнеса, стремящиеся получать дополнительный (неучтенный доход) путем организации и проведения в своих заведениях азартных игр с использованием игровых автоматов, компьютеров и пр.

Третья группа представлена различными подпольными игровыми заведениями, деятельность которых осуществляется изначально с нарушением действующего законодательства.

Игорные заведения, входящие во все три группы, значительную часть своего дохода могут извлекать незаконным путем, используя игровое оборудование, нарушая при этом зачастую права правообладателя.

Поэтому можно выделить отдельные проблемы, с которыми сталкиваются органы внутренних дел в своей деятельности по противодействию нарушениям в сфере организации азартных игр с использованием игрового оборудования. К таким проблемам следует отнести:

- сложность квалификации видов деятельности (либо это деятельность по организации и проведению азартных игр, либо подобная деятельность, но с нарушением порядка, установленного законодательством);

- трудности в работе оперативно-следственных работников по установлению собственников игорных заведений (например, оформление игорных клубов на подставных лиц);

- размещение игорных заведений в частных помещениях, что затрудняет процедуру доступа в них и создает проблемы, связанные с изъятием оборудования и документов;

- строгое разграничение функций членов игорных заведений (часть работников решают финансовые вопросы, другие заняты техническим сопровождением, третьи – обеспечением безопасности и т.д., что существенно усложняет проведение оперативно-розыскных мероприятий);

- невозможность самостоятельно, без помощи специалистов инженерно-технического профиля установить тип принадлежности изъятого в ходе проверки оборудования (принадлежит к игровому, развлекательному или иному оборудованию);

- сложность доказывания субъективной стороны преступления, заключающуюся в умышленном установлении контрафактного программного

обеспечения на игровое оборудование (например, незаконное использование объектов авторского права);

- сложность установления суммы дохода, извлеченного в результате незаконной деятельности от использования игрового оборудования.

Один из способов определения извлеченного в результате незаконной деятельности дохода – документальная проверка деятельности экономического субъекта. В данном случае исследуется документация, сопровождавшая финансово-хозяйственную деятельность. Однако данный вариант, скорее всего, будет маловероятным способом определения дохода, так как вряд ли лицо, осознающее, что оно действует вне правового поля, будет в полной мере отражать в учетных документах сумму полученного дохода.

Вместе с тем в органах внутренних дел предпринимаются попытки путем подготовки различных обзоров и аналитических материалов для ведомственных экспертов-бухгалтеров упорядочить работу, связанную с проведением бухгалтерских экспертиз по определению дохода от незаконной организации и проведения азартных игр.

Так, в подобных документах в качестве цели назначения бухгалтерской экспертизы отражается установление суммы дохода, полученного исследуемым лицом:

- в результате организации и (или) проведения азартных игр с использованием игрового оборудования вне игорной зоны либо с использованием информационно-телекоммуникационных сетей, в том числе сети Интернет;

- без специального разрешения на осуществление деятельности по организации и проведению азартных игр в игорной зоне [30].

В последнее время на практике все чаще используется следующий вариант определения дохода: постановка эксперту (специалисту), как правило, работнику центров метрологии и сертификации, осуществляющему проверку технических характеристик переданного на исследование оборудования, вопросов об извлеченном на этом оборудовании доходе, которые в соответствии со ст. 57 УПК РФ [7] не относятся к компетенции эксперта технического, а

относятся к категории экономической, а точнее – бухгалтерской. Для выяснения вопросов экономического характера, связанных с определением дохода от незаконной деятельности экономического субъекта, должна проводиться бухгалтерская экспертиза, в то время как для исследования информационных компьютерных средств проводится компьютерно-техническая экспертиза, что прямо вытекает из приказа Минюста РФ от 14.05.2003 № 114 «Об утверждении перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации, и перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации» [22].

Все чаще на практике возникает необходимость в проведении совместных компьютерно-технических и бухгалтерских действий в рамках назначенной комплексной экспертизы по вопросам, связанным с определением дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования. Однако методических разработок, способствующих организации комплексных бухгалтерских и компьютерно-технических экспертиз по определению дохода, в настоящее время крайне мало. При этом они не охватывают комплекс мер во согласованию действий эксперта-бухгалтера и специалиста в компьютерной технике.

С целью оптимизации экспертных действий в процессе производства таких исследований нами предлагается методика проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной компьютерно-технической и бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

С учетом результатов проведенного нами исследования такая методика представляется в следующем виде:

Методика проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования

1. Целью разработки предлагаемой методики является методическое обеспечение совместной экспертной работы по определению доходов, полученных исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования, наиболее часто встречающихся на практике.

2. Задачами разработанной методики бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования определены следующие:

- обеспечение согласованности действий специалистов компьютерно-технической и бухгалтерской экспертиз при осмотре, изъятии и первичном экспертном исследовании специальной технической и бухгалтерской информации, находящейся в оперативной памяти игрового оборудования и содержащей сведения, связанные с извлечением дохода от незаконной игровой деятельности;

- определение дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

3. Информационной базой предлагаемой методики по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования являются следующие объекты:

- юридические документы экономического субъекта;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта;

- факты хозяйственной жизни, учетные регистры, первичные документы, отражающие доходные и расходные операции;

- платежные документы в бумажном и электронном виде, фиксирующие расчеты по ведению игорного бизнеса;

- документы, подтверждающие факты незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

4. Сроки использования методики бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования определяются уполномоченным органом (лицом) и могут корректироваться в зависимости от:

- объема и характера представленных на исследование документов дела и материалов экспертизы;

- специфики расследуемого (рассматриваемого) дела, по которому назначается бухгалтерская экспертиза;

- особенностей поставленных на решение бухгалтерской экспертизы вопросов;

- объема экспертных бухгалтерских работ.

5. Исполнителем (исполнителями) по применению разработанной методики являются эксперты-бухгалтеры, способные сформулировать и отразить в заключении профессиональное суждение, связанное с исследованием объектов по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

6. В состав организационной стадии бухгалтерской экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования входят следующие виды работ:

- выявление и определение экспертных бухгалтерских процедур, используемых при реализации предлагаемой методики. В качестве экспертных процедур по рассматриваемой методике могут быть использованы следующие:

а) нормативно-правовые процедуры – комплекс экспертных действий по исследованию объектов экспертизы на предмет соответствия действующему законодательству и ведомственным приказам, инструкциям;

б) организационные процедуры – изучение постановления и задания на проведение экспертизы с целью подбора соответствующей методики иссле-

дования, составления плана (плана-графика) проведения экспертизы, предварительное определение сроков проведения работ;

в) аналитические процедуры – изучение и исследование объектов бухгалтерской экспертизы путем их расчленения на отдельные элементы и использования соответствующих аналитических методов;

г) логические процедуры – выявление и изучение логической взаимосвязи между событием неправомерного экономического действия и последствиями в материалах бухгалтерского учета и отчетности, в правильности отражения фактов хозяйственной жизни и т.п.;

д) расчетно-вычислительные процедуры – специально подобранная система подсчетов и расчетов величин экономических показателей, подвергнутых изменению в результате воздействия экономического правонарушения:

- выявление и определение методов и приемов бухгалтерской экспертизы, необходимых для определения доходов, полученных исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования;

- исследование объектов методики, в качестве которых выступают доходы, полученные исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

7. При планировании экспертных действий предлагается выполнение следующих работ:

- определение времени использования рассматриваемой методики в соответствии с планом (планом-графиком) и программой бухгалтерской экспертизы;

- изучение объемов предоставленных материалов и составление первоначального перечня основных мероприятий;

- взаимное согласование времени использования методики со сроками проведения экспертных работ.

8. Алгоритм совместных действий экспертов (бухгалтера и специалиста компьютерно-технической экспертизы) по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования включает следующие виды работ:

- первоначальное изучение объектов совместной бухгалтерской и компьютерно-технической экспертизы в соответствии с полученным заданием и программой экспертизы;

- выявление факторов, способствующих совершению неправомерных действий, связанных с извлечением дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования;

- определение объектов, не связанных с проведением комплексной экспертизы, а относящихся к компетенции только одного из экспертов;

- выработка совместных экспертных решений на основании изучения и исследования предоставленных объектов;

- формулирование единого (при отсутствии разногласий) вывода по результатам исследования объектов;

- обсуждение и формирование экспертного заключения по результатам совместного проведения комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

9. Экспертное заключение по результатам совместного проведения комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования оформляется в соответствии с порядком, определенным Наставлением по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России (приказ МВД России от 11.01.2009 № 7 с изм. от 16.05.2016).

Заключение эксперта-бухгалтера является составной частью результатов исследования, проведенных комплексно, с участием эксперта компьютерно-технического профиля.

Рассматриваемая методика проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования используется непосредственно на исследовательской стадии экспертных бухгалтерских работ, а полученные результаты и выводы включаются в заключение комплексной экспертизы на стадии обобщения результатов. Использование предлагаемой методики завершается на стадии реализации результатов бухгалтерской экспертизы.

Схематично разработанная методика представлена в приложении 1. Также автор принял участие в разработке научно-методических и практических рекомендаций «Назначение и производство бухгалтерских экспертиз по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования», подготовленных по заявке Экспертно-криминалистического центра при ГУ МВД России по Воронежской области (приложение 2).

Практическую ценность разработанной методики иллюстрирует пример, на котором была апробирована рассматриваемая методика:

«...Предварительным расследованием установлено, что в целях сокрытия факта получения дохода в виде денежных средств за организацию и проведение азартных игр с использованием телекоммуникационных сетей, в том числе сети Интернет (Internet), а также их дальнейшего обналичивания Иванов А.В. для организации переводов денежных средств в качестве оплаты ему за оказанные услуги (организацию и проведение азартных игр) использовал такой платежный инструмент, как «электронные деньги».

Форма расчетов в указанной конструкции осуществления платежей реализовывалась посредством системы «электронных кошельков», являющихся в данном случае аналогом и обладающих признаками банковских счетов, между которыми происходили переводы денежных средств от участников игры Иванову А.В., ее организовавшему и проводившему.

В ходе проведенных оперативно-розыскных мероприятий получены сведения об электронных кошельках, используемых Ивановым А.В. для получения на них денежных средств, являющихся доходом от организации и проведения азартных игр с использованием телекоммуникационных сетей, в том числе сети Интернет. Данные сведения получены в виде распечаток из электронных баз данных систем «Webmoney», «Яндекс-деньги», «Qiwi мобильный кошелек» и электронной платежной системы «Robochance», в которых содержатся сведения о номерах электронных кошельков, их валюте, размере приходно-расходных операций и датах их совершения...» [30].

Перед экспертом-бухгалтером в рамках комплексной бухгалтерской и компьютерно-технической экспертизы уполномоченным органом были поставлены такие вопросы, как:

«Определить сумму дохода, извлеченного Ивановым А.В. от осуществления деятельности, связанной с организацией и проведением азартных игр через сеть Интернет, т.е. с помощью телекоммуникационных сетей,, в виде денежных средств, поступивших на используемые последним электронные кошельки:

– № Z477287443658 за период с …… по ……;

– № 8561355747 за период с ..... по ……;

– № 41771438677272 за период с …… по .....;

– № R348876271866 за период с ..... по .....?» [30].

Для исследования эксперту-бухгалтеру уполномоченным органом были предоставлены следующие объекты:

Распечатка с электронной базы данных журнала транзакций по кошельку № R348876271866 содержит следующую информацию:

– По графе «Дата» дату и время транзакции.

– По графе «Приход» сумму поступления денежных средств, в рублях.

Распечатка с электронной базы данных по виртуальному счету № 41771438677272 содержит следующую информацию:

– Данные о зачислении на виртуальный счет, в рублях.

– Данные о зачислении с карт, в рублях (по графе «номинал»).

– Данные о входящих платежах, в рублях.

Распечатка с электронной базы данных по счету № 8561355747 содержит данные о входящих платежах, в рублях.

Распечатка с электронной базы данных по счету № Z477287443658 содержит следующую информацию:

По графе «Inc Account» счет плательщика.

По графе «Inc Sum» сумма платежа в следующих валютах:

для счета плательщика, начинающегося на WMP: Z... – доллары США;

для счета плательщика, начинающегося на WMP: U... – украинские гривны;

для счета плательщика 75352766 – белорусский рубль;

для остальных – российский рубль.

По графе «Out Account» счет получателя.

По графе «End Date» дата и время платежа …».

2. «Представленные распечатки с электронного носителя информации содержат следующие данные:

– дата совершения операций;

– «№» – порядковый номер игрового автомата;

– «Серийный номер» – серийный номер игрового автомата;

– «Название игры» – название игры, установленной на игровом автомате;

– «In» – показания счетчика игрового автомата начисленных кредитов на начало рабочей смены;

– «Out» – показания счетчика игрового автомата снятых кредитов на начало рабочей смены;

– «In» – показания счетчика игрового автомата начисленных кредитов на конец рабочей смены;

– «Out» – показания счетчика игрового автомата снятых кредитов на конец рабочей смены;

– «Drop» – количество денежных средств в рублях, поступивших в игровой автомат;

– «Hand Paid» – количество денежных средств в рублях, выданных посетителю в качестве выигрыша;

– «Result» – количество денежных средств в рублях в виде прибыли за рабочую смену…» [30].

По результатам проведенной комплексной бухгалтерской и компьютерно-технической экспертизы на поставленные уполномоченными органами вопросы были даны мотивированные ответы о фактических суммах, поступивших по четырем электронным кошелькам, с выдачей заключения эксперта-бухгалтера.

Заключение

Результаты проведенного исследования показывают, что становление и развитие бухгалтерской экспертизы происходило на протяжении достаточно продолжительного периода, что во многом определялось экономическими и политико-правовыми преобразованиями в нашей стране. Развитие и распространение экономических отношений, повлекшее за собой усложнение финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в современных условиях построения рыночных отношений, также оказывало самое непосредственное влияние на процесс проведения бухгалтерских экспертиз. Изменения в сфере законодательного регулирования бухгалтерского учета, государственного финансового контроля и аудиторской деятельности, проводимые в стране правовые реформы в значительной степени изменили теоретическую, методологическую, методическую и информационную составляющие экспертного бухгалтерского исследования как средства поиска объективной истины, позволяющей уполномоченным органам правильно разрешить дело.

Практика показывает, что процесс экспертного исследования становится все более сложным, многоэтапным, влекущим большие трудозатраты, и поэтому, на наш взгляд, требует особого подхода в организации данного вида профессиональной деятельности.

Значительной частью работы проверяющих и экспертов в сфере финансовых отношений является умение формировать и эффективно использовать в практической деятельности организационно-планирующую документацию, на основании которой будут проводиться дальнейшие ревизионные и экспертные действия, формулироваться выводы и предложения, строиться доказательственная база противоправных экономических действий, приниматься решения о привлечении виновных лиц к ответственности. Поэтому организационно-методические особенности проведения финансово-контрольных и экспертных работ являются объектом повышенного внимания ученых-

экономистов, которые рассматривают и изучают проблемы организации, проведения и методического обеспечения контрольно-ревизионных мероприятий и экспертных экономических действий.

Исследования, проведенные автором, показали актуальность и практическую востребованность разработки организационных положений и методических рекомендаций по вопросам планирования бухгалтерской экспертизы.

Сформулированные в ходе диссертационного исследования утверждения и полученные результаты позволяют обобщить основные положения исследования, сделать определенные научные выводы и внести соответствующие предложения научного и методического характера, в том числе:

1. Обоснована целесообразность развития организационно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы, разработаны направления совершенствования и профессиональной стандартизации экспертной бухгалтерской деятельности.

Проведенное исследование исторического развития отечественной бухгалтерской экспертизы позволило выделить определенные закономерности в ее становлении, определить критерии разделения этого развития на отдельные этапы, характеризующие специфику использования специальных экономических и бухгалтерских знаний в правоохранительной и хозяйственной практике. Это позволило сформулировать некоторые научные выводы, которые обосновывают необходимость развития организационно-методических положений бухгалтерской экспертизы.

Формирование института бухгалтерской экспертизы неизбежно влекло за собой необходимость повышения уровня профессиональной подготовки и квалификации экспертов-бухгалтеров, совершенствования теоретических основ экспертной работы, что в результате способствовало востребованности данного направления государственной финансово-контрольной деятельности.

2. В связи с отсутствием единого нормативного подхода, позволяющего разграничить категории экспертов различных специальностей, было разработано авторское определение эксперта-бухгалтера, максимально отвечающее

потребностям практики и требованиям законодательства, отличающееся комплексностью и содержащее все необходимые статусные элементы экспертной деятельности (назначенное в установленном порядке незаинтересованное лицо; наличие знаний в правовой сфере, бухгалтерском учете, финансовом контроле и анализе финансово-хозяйственной деятельности; компетенции для ответов на вопросы и дачи заключения и др.), с обоснованием предложения о включении сформулированного определения и внесении изменений о разграничении полномочий и специальных знаний экспертов экономической деятельности в ведомственный нормативный акт МВД России.

Проведенный анализ требований к уровню квалификации эксперта-бухгалтера позволил выделить наиболее общие критерии его компетентности. Предложенный перечень профессиональных компетенций может стать основой формулировки требований к умениям, знаниям, уровню квалификации эксперта-бухгалтера при разработке соответствующего профессионального стандарта.

Изучение проблемы сертификации и лицензирования экспертной бухгалтерской деятельности и полученные в ходе исследования результаты дали возможность предложить систему ее профессиональной стандартизации.

3. Принятие за основу тезиса о возможности рассмотрения бухгалтерской экспертизы в виде системы дало возможность выделения восьми ее функций, соответствующих определенным стадиям проведения работ, и построения схемы взаимодействия стадий и функций бухгалтерской экспертизы. В конечном итоге для каждой стадии были выделены реализующие ее функции бухгалтерской экспертизы и ожидаемые результаты, что позволяет обеспечить согласованность действий эксперта-бухгалтера и уполномоченного органа.

4. На основе анализа различных научных источников и существующей практики была разработана схема документооборота бухгалтерской экспертизы, отражающая порядок движения экспертных документов с момента их получения (оформления) до реализации в экспертном заключении. Разработанная схе-

ма позволяет упорядочить документационное обеспечение экспертной бухгалтерской работы и информационный обмен в процессе осуществления экспертной деятельности.

5. Выявлены главная цель и подцели, задачи, этапы, принципы и функции планирования бухгалтерской экспертизы; научно обоснована целесообразность введения в научный оборот и в практическую экспертную бухгалтерскую деятельность категории программы экспертной работы с предложением ее типовой формы, дополняющей ранее известные разработки актуальными разделами и элементами, отражающими современные особенности проведения комплексных и комиссионных экспертиз, что позволяет оптимизировать сроки проведения экспертизы, обеспечить качество и категоричность ответов на поставленные вопросы по наиболее сложным способам противоправного воздействия на учетный процесс.

Дополнен инструментарий планирования экспертной бухгалтерской деятельности следующими понятиями: показатели планирования экспертных бухгалтерских работ и факторы, влияющие на их изменение; задачи, решаемые в процессе планирования; сущность, цели, задачи и элементы экспертного бухгалтерского планирования; содержание и структура плана-графика проведения экспертных бухгалтерских работ; преимущества, которые дает использование элементов планирования при проведении бухгалтерской экспертизы; цель и подцели применения плановых процедур в экспертной работе, их возможные комбинации; выходные и входные величины, этапы процесса планирования.

Разработано десять этапов планирования бухгалтерской экспертизы, сформированных на основе изучения практических материалов.

Проведенный категориальный анализ, а также практико-ориентированный подход позволили сформулировать авторское определение программы бухгалтерской экспертизы – формализованная и документально оформленная система методов проведения экспертных бухгалтерских работ и экспертных процедур, а также последовательность их применения, ответствен-

ные исполнители работ, формы и сроки представления результатов, трудозатраты по отдельным элементам многопредметной экспертизы.

Предложенное определение дает возможность оптимизировать сроки проведения экспертизы, обеспечить качество и категоричность ответов на поставленные вопросы по наиболее сложным способам противоправного воздействия на учетный процесс.

6. Предложены элементы системы организации экспертных бухгалтерских работ и их взаимосвязь; сформулировано определение стадии бухгалтерской экспертизы, отличающееся от известных вариантов полнотой охвата всех характеризующих признаков; выявлено четыре стадии проведения бухгалтерской экспертизы (организационно-методическая (подготовительная), исследовательская, обобщения результатов, реализации результатов) путем дополнения ранее известных версий четвертой стадией, ориентированной на обеспечение конечного результата и предупреждение противоправных действий в сфере экономики; сформулировано авторское определение экспертного бухгалтерского решения, ориентированное на достижение цели бухгалтерской экспертизы, в том числе с учетом выбора альтернативы из нескольких вариантов.

Кроме того, путем исследования особенностей принятия экспертных бухгалтерских решений и факторов, влияющих на вынесение решения на определенных стадиях процесса бухгалтерской экспертизы, разработаны варианты экспертных решений, соответствующие каждой из стадий бухгалтерской экспертизы.

7. Разработана методика осуществления экспертных бухгалтерских работ в составе многопредметной экспертизы с целью выявления дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования, позволяющая получать качественную и количественную характеристику неправомерных действий в рассматриваемой сфере.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

I. Законодательные акты, инструкции и положения по бухгалтерскому учету

1. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации от 24.07.2002 № 95-ФЗ (ред. от 25.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 37. – Ст. 3012.

2. Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации от 14.11.2002 № 138-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 45. – Ст. 4532.

3. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30.12.2001 № 195-ФЗ (ред. от 01.04.2019) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 1. – Ст. 1.

4. Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации от 08.03.2015 № 21-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2015. – № 10. – Ст. 1391.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) от 05.08.2000 № 117-ФЗ (ред. от 15.04.2019) // Собрание законодательства РФ. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.

6. Уголовный кодекс Российской Федерации от 13 июня 1996 г. 63-ФЗ (ред. от 01.04.2019) // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.

7. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 № 174-ФЗ (ред. от 01.04.2019) // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 52. – Ст. 4921.

8. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации : федеральный закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ (ред. от 08.03.2015) // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 23. – Ст. 2291.

9. О лицензировании отдельных видов деятельности : федеральный закон от 04.05.2011 № 99-ФЗ (ред. от 27.12.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 19. – Ст. 2716.

10. О техническом регулировании : федеральный закон от 27.12.2002 № 184-ФЗ (ред. от 29.07.2017) // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 52. – Ст. 5140.

11. О бухгалтерском учете : федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ (ред. от 28.11.2018) // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

12. Об утверждении Методических рекомендаций по производству судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации : приказ Минюста РФ от 20.12.2002 № 346 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_127383/.

13. Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России : приказ МВД России от 09.01.2013 № 2 (ред. от 11.10.2018) (вместе с Положением об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки в системе Министерства внутренних дел Российской Федерации, Положением о Центральной экспертно-квалификационной комиссии Министерства внутренних дел Российской Федерации) // Российская газета. – 2013. – 8 мая.

14. О внесении изменений в Федеральный закон «О лотереях» и отдельные законодательные акты» : федеральный закон от 28 декабря 2013 г. № 416-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2013. – № 52. – Ст. 6981.

15. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015) // Российская газета. – 1999. – 22 июня.

16. Сборник циркуляров Наркомюста РСФСР за 1922–1925 гг. – Москва, 1926. – С. 305–306.

17. О государственном регулировании деятельности по организации и проведению азартных игр и о внесении изменений в некоторые законодательные акты Российской Федерации : федеральный закон 29 декабря 2006 № 244-ФЗ (ред. от 25.12.2018) // Российская газета. – 2006. – 31 дек.

18. О бухгалтерской экспертизе : приказ Прокурора Союза ССР от 15 ноября 1938 г. № 1713 // Социалистическая законность. – 1938. – №12. – С. 116 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://istmat.info/files/uploads/39799/socialisticheskaya_zakonnost_12-1938.pdf.

19. Международные стандарты аудита. № 230 – «Аудиторская документация» (МСА 230) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_207289/

20. Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита» (в ред. Постановления Правительства РФ от 07.10.2004 № 532) (утратил силу) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http: //www.consultant.ru/ document/cons_doc_LAW_38848/e388121b64715dd7822ea326f930b1119e4721d 8/

21. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности : утверждены Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696. Правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://era-audit.com/standarti-auditorskoy-deyatelnosti/pravilo-standart-n-3-planirovanie-audita.

22. Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России: приказ Минюста РФ от 27.12.2012 № 237 (ред. от 13.09.2018) // Российская газета. – 2013. – 6 февр.

23. О разъяснении отдельных вопросов применения глав 26.2 и 26.3 Налогового кодекса Российской Федерации : письмо МНС РФ от 11 июня

2003 г. № СА-6-22/657 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_42996/.

24. Постановление ФАС Центрального округа от 26.01.2005 по делу № А48-4855/04-13 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/.

25. О принятии Правил проведения испытаний игровых автоматов с денежным выигрышем с целью утверждения типа и контроля за их соответствием утвержденному типу : приказ Госстандарта РФ от 24.01.2000 № 22 (с изменениями от 22.03.2008) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.rg.ru/2008/03/26/avtomat.html.

26. Вопросы определения уровня профессиональной подготовки экспертов в системе МВД России : приказ МВД России от 09.01.2013 № 2 (ред. от 11.10.2018) (вместе с Положением об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки в системе Министерства внутренних дел Российской Федерации, Положением о Центральной экспертно-квалификационной комиссии Министерства внутренних дел Российской Федерации) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_145829/.

27. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России от 29.06.2005 № 511 (ред. от 11.10.2018) // Российская газета. – 2005. – 30 авг.

28. Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России : приказ МВД России от 11.01.2009 № 7 (с изм. от 16.05.2016) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http: //www.consultant.ru/ cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=EXP&n= 451495#05667319062302105.

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

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

30. Аналитический обзор ЭКЦ МВД России № 37/24-7551 от 24.11.2014 «О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от незаконной организации и проведения азартных игр» // Подготовлен ЭКЦ МВД России в 2014 году и направлен в экспертно-криминалистические подразделения территориальных органов МВД России.

31. Асаул А.Н. Теория и практика принятия решений по выходу организаций из кризиса / А.Н. Асаул, И.П. Князь, Ю.В. Коротаева ; под ред. засл. строит. РФ, д-ра экон. наук, проф. А.Н. Асаула. – Санкт-Петербург : АНО «ИПЭВ», 2007. – 224с.

32. Белов А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.А. Белов, А.Н. Белов. – Москва : Книжный мир, 2003. – 608 с.

33. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.Т. Белуха. – Москва : Дело: ЛТД, 1993. – 272 с.

34. Голубятников С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы : учебник / С.П. Голубятников. – Москва : Юрид. лит., 2002. – 144 с.

35. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : краткий курс лекций / Е.С. Дубоносов. – 3-е изд., перераб. и доп. – Москва : Юрайт, 2015. – 148 с.

36. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебно-практическое пособие / Е.С. Дубоносов. – Москва : Книжный мир, 2005. - 252 с.

37. Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия : учебник / С.Г. Еремин. – Москва : ЦОКР МВД России, 2005. – 368 с.

38. Звягин С.А. Основные направления и особенности производства экспертных бухгалтерских исследований : монография / С.А. Звягин. – Воронеж : Издательско-полиграфический центр Воронежского государственного университета, 2008. – 112 с.

39. Звягин С.А. Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы : дис. … д-ра экон. наук : 08.00.12 / Звягин Сергей Анатольевич. – Воронеж, 2009. – 381 с.

40. Звягин С.А. Экспертиза в системе бухгалтерского учета: особенности организации и производства в условиях переходной экономики / С.А. Звягин. – Воронеж : ВГУ, 2005. – 144 с.

41. Иванов С.Ф. Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе / С.Ф. Иванов. – Санкт-Петербург, 1919. – 160 с.

42. Каширская Л.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях : дис. … д-ра экон. наук : 08.00.12 / Каширская Любовь Васильевна. – Москва, 2013. – 286 с.

43. Кеворкова Ж.А. Экономическая экспертиза : курс лекций / Ж.А. Кеворкова. – Москва : Проспект, 2017. – 253 с.

44. Кеворкова Ж.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебное пособие / Ж.А. Кеворкова, А.А. Савин. – Москва : Вузовский учебник, 2005. – 129 с.

45. Кондратьева М.Н. Экономика и маркетинг : учебное пособие / М.Н. Кондратьева, Т.Н. Шубина. – Ульяновск : УлГТУ, 2011. – 143 с.

46. Крылов И.Ф. Судебная экспертиза в уголовном процессе / И.Ф. Крылов. – Ленинград, 1963. – 293 с.

47. Левданская Н.Е. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учебно-методический комплекс для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» / Н.Е. Левданская. – Минск : Изд-во МИУ, 2008. – 151 с.

48. Новиков Д.А. Методология управления / Д.А. Новиков. – Москва : Либроком, 2011. – 128 с.

49. Ожегов С.И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов / С.И. Ожегов; под ред. д-ра филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. – 14-е изд., стереотип. – Москва : Рус. яз., 1983. – 816 с.

50. Орлов А.И. Менеджмент : учебник / А.И. Орлов. – Москва: Знание, 1999 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.aup.ru/books/m31/2.htm.

51. Пупшис Т., Галузина С. Международный учет и аудит / Т. Пупшис, С. Галузина. – Санкт-Петербург: Питер, 2006. – 345 с.

52. Словарь иностранных слов. – 11-е изд., стереотип. – Москва : Рус. яз., 1984. – 608 с.

53. Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С.П. Голубятникова. – Москва : Юрид. лит., 1998. – 368 с.

54. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для студентов вузов / Е.Р. Российская [и др.] ; под ред. Е.Р. Российской, Н.Д. Эриашвили. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 351 с.

55. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие для студентов вузов / Е.Р. Российская [и др.] ; под ред. Е.Р. Российской, Н.Д. Эриашвили. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА, 2006. - 351 с.

56. Управление экономикой : основные понятия и категории : словарь / Р.А. Белоусов [и др.] ; под ред. Р.А. Белоусова и А.З. Селезнева. – Москва : Экономика, 1986. – 303 с.

57. Финансово-кредитный энциклопедический словарь / под общ. ред. А.Г. Грязновой. – Москва, 2004. – 529 с.

58. Шадрин В.В. Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе / В.В. Шадрин. – Москва : Юрлитинформ, 2003. – 176 с.

59. Шеремет А.Д. Аудит : учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 5-е изд., перераб. и доп. – Москва : ИНФРА-М, 2006. – 448 с.

III. Статьи в научных журналах и периодической печати

60. Агапова А.В. Таможенный контроль на основе методов аудита / А.В. Агапова // Право и экономика. – 2013. – № 5. − С. 64–67.

61. Алибеков Ш.И. Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы в России / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2008.

– № 6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.auditfin.com/fin/2008/6/Alibekov/Alibekov%20.pdf

62. Аминов Д.И. Особенности расследования и квалификации мошенничества при кредитовании юридических лиц / Д.А. Аминов, Р.Н. Шумов, А.В. Борисов // Российский следователь. – 2016. – № 22. – С. 3–7.

63. 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.

64. 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.

65. 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.

66. Бажукова Ж.А. О некоторых проблемах производства по уголовным делам о налоговых преступлениях / Ж.А. Бажукова, Л.Н. Паршуткина // Российский следователь. – 2017. – № 2. – С. 20–24.

67. Бычкова С.М. История развития контроля в России / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. – 1999. – № 10. – С. 5.

68. Вохидов Х.М. Ущерб, причиненный в результате преступления, и требование о его взыскании / Х.М. Вохидов // Российский следователь. – 2016. – № 24. – С. 53–55.

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

70. Грачев С.А. Новый формат возбуждения уголовных дел о налоговых преступлениях: реинкарнация отмененного порядка, действовавшего до 2011 года / С.А. Грачев // Российский следователь. – 2016. – № 9. – С. 13–15.

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

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

73. Есина А.С. Некоторые вопросы компетенции оперативных сотрудников при рассмотрении сообщений о преступлениях экономической направленности / А.С. Есина, О.Е. Жамкова // Российский следователь. – 2016. – № 10. – С. 11–14.

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

75. Зацаринная Е.И. Ответственность за нарушение законодательства в области бухгалтерской (финансовой) отчетности / Е.И. Зацаринная, Н.А. Проданова // Журнал экономических исследований. – 2016. – Т. 2. – № 10. – С. 12.

76. Звягин С.А. Организационно-плановые аспекты проведения судебно-бухгалтерской экспертизы / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов // Вестник Воронежского института МВД России. – 2014. – № 4. – С. 24–33.

77. Звягин С.А. Ретроспективный анализ развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России / С.А. Звягин, Ю.Н. Ширимов // Вестник Воронежского института МВД России. – 2013. – № 2. – С. 11–17.

78. Звягин С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза в системе противодействия экономической преступности / С.А. Звягин // Вестник Воронежского института МВД России. – 2015. – № 3. – С. 131–134.

79. 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.

80. 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.

81. Иванов И.С. К вопросу об уголовной ответственности за хищение денежных средств, находящихся на банковском счете, и электронных денежных средств / И.С. Иванов, С.В. Рязанцева // Российский следователь. – 2017. – № 15. – С. 38–42.

82. Исаенко В.Н. Назначение судебной экспертизы как объект процессуального контроля / В.Н. Исаенко // Российский следователь. – 2016. – № 4. – С. 22–26.

83. Козменкова С.В. Конкретизация планирования проверки с учетом особенностей объектов аудита / С.В. Козменкова // Международный бухгалтерский учет. –2012. – № 45. –С. 42–48.

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

85. Каширская Л.В. Основные этапы, техника и технология проведения бухгалтерской экспертизы / Л.В. Каширская // Вестник Астраханского государственного технического университета.– 2004. – № 3 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://cyberleninka.ru/article/n/osnovnye-etapy-tehnika-i-tehnologiya-provedeniya-buhgalterskoy-ekspertizy.

86. Каширская Л.В. Совершенствование системы хозяйственного учета: проблемы и решения / Л.В. Каширская // Вестник Астраханского государственного технического университета. Экономика. – 2004. – № 2. – С. 133–139.

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

88. Кондраткова Н. В. Борьба с налоговыми преступлениями как одно из ключевых направлений деятельности Следственного комитета Россий-

ской Федерации / Н.В. Кондраткова // Российский следователь. – 2017. – № 14. – С. 45–48.

89. Кондратьев А.Е. О необходимости определения организационно-правовых форм негосударственных судебно-экспертных учреждений при назначении судебной экспертизы по уголовному делу: теоретико-практические аспекты / Н.С. Каштанова, А.Е. Кондратьев // Российский следователь. – 2017. – № 2. – С. 3–7.

90. Коняхин В.П. Информация как предмет и средство совершения преступлений в сфере экономической деятельности / В.П. Коняхин, Р.Г. Асланян // Российский следователь. – 2016. – № 8. – С. 24–27.

91. Костюк М.Ф. Сфера кредитования как объект правового регулирования / М.Ф. Костюк, А.А. Селямин // Российский следователь. – 2016. – № 24. – С. 25–29.

92. 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.

93. Кудрявцев П.А. Ревизия на стадии возбуждения уголовного дела о преступлениях, связанных с наступлением вредных последствий: криминалистический и процессуальный аспекты / П.А. Кудрявцев // Российский следователь. – 2016. – № 4. – С. 7–11.

94. Кужиков В.Н. Уголовная политика по противодействию преступлениям в сфере экономической деятельности / В.Н. Кужиков, Р.Л. Габдрахманов, М.В. Денисенко // Российский следователь. – 2017. – № 1. – С. 21–25.

95. Лобанова Л.В. Об уголовно-правовых средствах противодействия судебному подлогу / Л.В. Лобанова, А.П. Рожков // Российский следователь. – 2013. – № 23. − С. 22–26.

96. Лысов Д.С. Подготовительный этап к расследованию экономических преступлений : особенности взаимодействия между правоохранитель-

ными и контрольными органами / Д.С. Лысов // Российский следователь. – 2013. – № 17. − С. 39–43.

97. 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.

98. Морозова Е.А. К вопросу о судебных экспертизах, назначаемых по уголовным делам о фальшивомонетничестве / Е.А. Морозова // Российский следователь. – 2013. – № 7. − С. 2–4.

99. Проданова Н.А. Централизованные закупки и их аудит / Н.А. Проданова, Е.И. Зацаринная, Н.В. Чумакова // Экономика и предпринимательство. – 2017. – № 9-2 (86). – С. 789–792.

100. Соколов Я.В. Бухгалтерская экспертиза: урок истории / Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. – 1998. – № 4. – С. 102–104.

101. Тарасов Ю.А. Государственный контроль как эффективный механизм противодействия экономической преступности / Ю.А. Тарасов // Российский следователь. – 2013. – № 3. − С. 32–36.

102. Тарасов Ю.А. Криминологические аспекты государственного контроля / Ю.А. Тарасов // Российский следователь. – 2013. – № 11. − С. 45–47.

103. Таричко И.Ю. О некоторых аспектах назначения органами предварительного расследования судебной экспертизы по уголовному делу для производства негосударственным судебно-экспертным учреждениям, а также негосударственным судебным экспертам / И.Ю. Таричко, А.Е. Кондратьев // Российский следователь. – 2016. – № 22. – С. 13–17.

104. Федченко Е.А. Методические подходы организации внутреннего государственного финансового контроля / Е.В. Бергаль, Е.А. Федченко // Государственный аудит. Право. Экономика. – 2017. – № 3-4. – С. 64–70

105. Черняков С. А. Организация деятельности органов внутренних дел по предупреждению мошенничеств с использованием банковских гарантий / С.А. Черняков // Российский следователь. – 2017. – № 7. – С. 38–41.

106. Шейнин Л. Руководство следствием / Л. Шейнин, Б. Шавер // Социалистическая законность. – 1938. – № 12. – С. 35–43 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://istmat.info/files/uploads/39799/ socialisticheskaya_ zakonnost_12-1938.pdf.

107. 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.

IV. Электронные ресурсы

108. Алексеева Л.Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Л.Ф. Алексеева. – Владивосток : Владивостокский государственный университет экономики и сервиса, 2017 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://abc.vvsu.ru/books/l_ sudbuheks/page0006.asp.

109. Аудиторская документация : глоссарий группы компаний «Русконсалт» [Электронный ресурс]. Режим доступа: http://www.rusconsult.ru/common/glossary/.

110. Бухгалтерская экспертиза – 7 основных этапов проведения бухгалтерской экспертизы // ХитёрБобёр.ru. Юридическая помощь. Бухгалтерская экспертиза. при расследовании хищений [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://hiterbober.ru/legal-assistance/buhgalterskaya-ekspertiza.html.

111. Вареня В. Аудиторская документация / А. Вареня // Audit-it.ru/ Бухгалтерский учет. Налогообложение. Аудит [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.audit-it.ru/articles/audit/a105/219208.html.

112. Вержбицкая И.В. Организация проведения судебно-бухгалтерской экспертизы / И.В. Вержбицкая. – Ставрополь, 2008 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://science-bsea.bgita.ru/2008/ekonom_2008-2/verjbitcaja_org.htm.

113. Владельцев помещений, где есть игровые автоматы, предлагают штрафовать // Известия. – 2017. – 3 апр. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://izvestia.ru/news/588188.

114. Госдума обсуждает закон о судебной экспертизе в РФ // Некоммерческое партнерство «Федерация судебных экспертов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://sud-expertiza.ru/gosduma-obsuzhdaet-zakon/.

115. Дрога А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.А. Дорога. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2012 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: ttp://pandia.ru/text/78/407/14601.php.

116. Институт судебных экспертиз и криминалистики. Назначение и производство бухгалтерской экспертизы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https://ceur.ru/library/articles/sudebnaja_jekspertiza/item131142/.

117. Ирлица Л.В. Документирование аудита. Аудит. Часть 1 : учебный курс (учебно-методический комплекс) / Л.В. Ирлица [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.e-college.ru/xbooks/xbook 193/ book/ index/index.html?go=part-010*page.htm.

118. Как открыть СЭУ // Некоммерческое партнерство «Федерация судебных экспертов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http: //фсэ.рф/kak-otkrit-expertnyu-organizaciy/.

119. Нечитайло Ф.С. Судебно-бухгалтерская экспертиза: ее сущность, предмет и метод. Институт судебных экспертиз / Ф.С. Нечитайло. – Барановичи, 1997 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http: //gendocs.ru/v2100/лекции _по_дисциплине_ судебно-бухгалтерская_экспертиза.

120. О сертификации // Некоммерческое партнерство «Федерация судебных экспертов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http: //фсэ.рф/sertifikaciya-expertov/

121. Путин В.В.: Власти не вернут разрешения на игровые автоматы вне игорных зон // РИА Новости. Экономика. – 2016 . – 14 апр. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: https: //ria.ru/economy/20160414/1410774908.html.

122. Радська В.В. Аудит / В.В. Радська [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://uchebnikionline.com/buh-audit/audit_-_ryadska_vv/programa_auditu.htm.

123. Реестр экспертных и оценочных учреждений. Семнадцатый Арбитражный апелляционный суд [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.17aas.arbitr.ru/proc/reestr.

124. Романов В.В. Судебная бухгалтерия : краткий курс / В.В. Романов [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.universalinternetlibrary.ru/book/ 47730/ogl.shtml.

125. Сертификация судебных экспертов // Некоммерческое партнерство «Национальная коллегия судебных экспертов» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://expert-rf.ru/sertifikaciya-sudebnyh-ekspertov.

126. Сертификация судебных экспертов // Палата судебных экспертов имени Ю.Г. Корухова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.sudex.ru/sertifikaciya-sudebnih-expertov.

127. Система добровольной сертификации методического обеспечения судебной экспертизы : зарегистрирована в едином реестре зарегистрированных систем добровольной сертификации Росстандарта № РОСС. RU. В175.04ОЭ.00 [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gost.ru/wps/portal/pages.voluntaryvalidation.

128. Система добровольной сертификации негосударственных судебных экспертов : зарегистрирована в едином реестре зарегистрированных систем добровольной сертификации Росстандарта № РОСС. RU. П1610. 04НЯ.01. Федеральное агентство по техническому регулированию и метрологии Росстандарт [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.gost.ru/wps/portal/pages.voluntaryvalidation.

129. Смольянинова И. С. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / И.С. Смольянинова [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://refeteka.ru/r-158397.html.

130. Томский центр экспертиз. Стадии производства судебной экспертизы [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://tomexp.ru/publ/voprosy_proizvodstva_i_naznachenija_ehkspertiz/stadii_proizvodstva_sudebnoj_ehkspertizy/11-1-0-27.

131. Фиапшева Н.М. Учебно-методический комплекс дисциплины «Судебно-бухгалтерская экспертиза» / Н.М. Фиапшева; НОУ ВПО Кабардино-Балкарский институт бизнеса [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.kbib.net/about/subdivisions/methodical/fail%20ucheb%20krsov/sudebno-bugalterskaya%20ekspertiza.pdf.

132. Финансовый словарь проекта «Финам» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.finam.ru/dictionary/.

133. Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ applying-isas-proportionate.pdf.

Приложение 1

Схема методики проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования

Цель разработки методики	методическое обеспечение совместной экспертной работы по определению доходов, полученных исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования, наиболее часто встречающихся на практике.
Решаемые задачи при использовании методики	- обеспечение согласованности действий специалистов компьютерно-технической и бухгалтерской экспертиз при осмотре, изъятии и первичном экспертном исследовании специальной технической и бухгалтерской информации, находящейся в оперативной памяти игрового оборудования и содержащей сведения, связанные с извлечением дохода от незаконной игровой деятельности; - определение дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.
Информационная база методики	**- юридические документы экономического субъе**кта; - бухгалтерская (финансовая) отчетность экономического субъекта; - факты хозяйственной жизни, учетные регистры, первичные документы, отражающие доходные и расходные операции; - платежные документы в бумажном и электронном виде, фиксирующие расчеты по ведению игорного бизнеса; - документы, подтверждающие факты незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

Продолжение приложения 1

Сроки использования методики	определяются уполномоченным органом(лицом) и могут корректироваться в зависимости от: - объема и характера представленных на исследование документов дела и материалов экспертизы; - специфики расследуемого (рассматриваемого) дела, по которому назначается бухгалтерская экспертиза; - особенностей поставленных на решение бухгалтерской экспертизы вопросов; - объема экспертных бухгалтерских работ.
Исполнитель (исполнители) по применению разработанной методики	эксперты-бухгалтеры, способные сформулировать и отразить в заключении профессиональное суждение, связанное с исследованием объектов по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.
Состав организационной стадии	- выявление и определение экспертных бухгалтерских процедур, используемых при реализации предлагаемой методики; - выявление и определение методов и приемов бухгалтерской экспертизы, необходимых для определения доходов, полученных исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования; - исследование объектов методики, в качестве которых выступают доходы, полученные исследуемыми лицами в результате использования схем осуществления незаконной игорной деятельности или проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.
Состав и содержание экспертных процедур	- нормативно-правовые процедуры – комплекс экспертных действий по исследованию объектов экспертизы на предмет соответствия действующему законодательству и ведомственных приказам, инструкциям; - организационные процедуры – изучение постановления (задания) на проведение экспертизы с целью подбора соответствующий методики исследования, составления плана (плана-графика) проведения экспертизы, изучение сроков проведения работ;

Продолжение приложения 1

	- аналитические процедуры – изучение и исследование объектов бухгалтерской экспертизы путем их расчленения на отдельные элементы и использования соответствующих аналитических методов; - логические процедуры – выявление и изучение логической взаимосвязи между событием неправомерного экономического действия и последствиями в материалах бухгалтерского учета и отчетности, в правильности отражения фактов хозяйственной жизни и т.п.
Планирование экспертных действий	- определение времени использования рассматриваемой методики в соответствии с планом (планом-графиком) и программой бухгалтерской экспертизы; - изучение объемов предоставленных материалов и составление первоначального перечня основных мероприятий; - взаимное согласование времени использования методики со сроками проведения бухгалтерской экспертизы.
Алгоритм совместных действий эксперта-бухгалтера и эксперта компьютерно-технической экспертизы	- первоначальное изучение объектов совместной бухгалтерской и компьютерно-технической экспертизы в соответствии с полученным заданием и программой экспертизы; - выявление факторов, способствующих совершению неправомерных действий, связанных с извлечением дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования; - определение объектов, не связанных с проведением комплексной экспертизы, а относящихся к компетенции только одного из экспертов; - выработка совместных экспертных решений на основании изучения и исследования предоставленных объектов; - формулирование единого (при отсутствии разногласий) вывода по результатам исследования объектов; - обсуждение и формирование экспертного заключения по результатам совместного проведения комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.

Окончание приложения 1

Экспертное заключение по результатам совместного проведения комплексной экспертизы	Оформляется в соответствии с Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России (приказ МВД России от 11.01.2009 № 7 с изм. от 16.05.2016). Заключение эксперта-бухгалтера является составной частью результатов исследования, проведенного комплексно с участием эксперта компьютерно-технического профиля. Методика проведения бухгалтерской экспертизы в составе комплексной экспертизы по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования используется непосредственно на исследовательской стадии экспертных бухгалтерских работ, а полученные результаты и выводы включаются в заключение комплексной экспертизы на стадии обобщения результатов. Использование предлагаемой методики завершается на стадии реализации результатов бухгалтерской экспертизы.

Приложение 2

Научно-методические и практические рекомендации

«Назначение и производство бухгалтерских экспертиз по определению дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования»

1. Определение и признание доходов от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования

Для правильного определения размера незаконного дохода от организации деятельности игорных заведений с использованием игрового оборудования целесообразно рассмотреть специфические особенности его исчисления законными способами, что необходимо в правоприменительной практике для определения реального размера ущерба (крупный, особо крупный) от незаконной деятельности и правильной квалификации рассматриваемой категории преступлений.

Перед правоприменителями в настоящий момент стоит проблема, связанная с доказыванием фактов получения доходов в крупном и особо крупном размерах, полученных в связи с организацией и проведением незаконных азартных игр и использованием игрового оборудования, что затрудняет квалификацию совершенного противоправного деяния, хотя уголовным законодательством за такие действия установлена прямая уголовная ответственность. Данная проблема усугубляется тем, что при осуществлении незаконной игорной деятельности организаторы не осуществляют накапливание за определенный временной период полученной игровой выручки. Необходимая сумма выручки не хранится в кассе на постоянной основе, а умышленно инкассируется или изымается из кассы с целью предотвращения образования размера крупного ущерба (6 млн руб.), установленного позициями ст. 171.2 КУ РФ. В связи с этим на практике часто возникают проблемы доказывания факта получения не-

законного дохода при наличии факта организации казино, изъятии столов, фишек, рулетки, игрового оборудования.

Если выручка от незаконной организации и проведения азартных игр составила до 1 млн 500 тыс. руб., деяние будет квалифицированно по ч. 1 ст. 171.2 УК РФ, а в случае, если доход превысил эту сумму, доход признается крупным и деяние квалифицируется по ч. 2 ст. 171.2 УК РФ. Если же доход превысит 6 млн руб., он будет признан особо крупным с более суровыми санкциями [6].

В соответствии с нормами уголовного права данное преступление содержит материальный состав и будет считаться оконченным с момента получения вышеобозначенного дохода. В противном случае факт преступления не может считаться установленным. В связи с этим на органы предварительного следствия возлагается еще одна задача – доказать размер извлеченного дохода на сумму, превышающую 6 млн руб., с целью привлечения владельца игрового заведения к максимальной уголовной ответственности.

В соответствии с законодательством Российской Федерации (Федеральным законом от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете») органами государственного регулирования бухгалтерского учета в Российской Федерации являются Министерство финансов Российской Федерации и Центральный банк Российской Федерации [11]. В соответствии с этим порядок исчисления доходов коммерческих (кроме кредитных и страховых) и некоммерческих (кроме государственных (муниципальных) учреждений) организаций установлен Положением по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 [15].

Эксперту-бухгалтеру необходимо обратить внимание, что в соответствии с разработанными ЭКЦ МВД России методическими материалами, основанными исключительно на нормах и положениях законодательства РФ в области бухгалтерского учета, нельзя определять сумму поступивших или израсходованных денежных средств только на основании первичных платежных документов, без сопоставления их с выписками, справками или другими под-

тверждающими (обобщающими) документами, в том числе – и с соответствующими журналами-ордерами.

Другие объекты бухгалтерской экспертизы, относящиеся к иным материалам дела, в том числе сведения, содержащиеся на электронных носителях информации (в специализированных микропроцессорных системах управления проведением азартных игр, а также в специализированном программном обеспечении для управления проведением азартных игр), исследуются в случаях наличия в них сведений, характеризующих особенности отражения информации, содержащейся в представленных объектах исследования, которые указываются следователем в качестве исходных данных в постановлении о назначении экспертизы либо сообщаются им дополнительно и отражаются экспертом в исследовательской части заключения.

Особенности производства бухгалтерских экспертиз, порядок взаимодействия с лицами (органами), их назначающими, по материалам уголовных дел, возбужденных по статье 171.2 «Незаконные организация и проведение азартных игр» Уголовного кодекса Российской Федерации, а также принципы (закономерности) определения доходов, полученных исследуемыми лицами в результате использования наиболее часто встречающихся на практике схем осуществления незаконной деятельности по организации и (или) проведению азартных игр, наиболее полно и качественно раскрыты в аналитическом обзоре «О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от незаконной организации и проведения азартных игр», подготовленном ЭКЦ МВД России в 2014 году и направленном в экспертно-криминалистические подразделения территориальных органов МВД России (исх. № 37/24-7551 от 24.11.2014) [27].

Незаконная деятельность по организации и проведению азартных игр с использованием игрового оборудования в игорной зоне и за ее пределами может осуществляться как нелегальным образом, так и в пределах специально отведенных игорных зон. Поэтому следует отметить, что при отсутствии государственной регистрации у организатора незаконных азартных игр на порядок

определения дохода будет влиять его статус (юридическое или физическое лицо).

При исчислении размера дохода, полученного организованной группой лиц, судам следует исходить из общей суммы дохода, извлеченного всеми ее участниками.

2. Особенности исчисления суммы сокрытого налога от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования зарегистрированной деятельности

Под субъектами, извлекающими доход, а соответственно, субъектами налогообложения в игорном бизнесе понимаются юридические лица, которые на основании лицензии на осуществление предпринимательской деятельности в области организации игорного бизнеса проводят азартные игры и (или) принимают ставки на пари: казино, тотализатор, букмекерская контора, зал игровых автоматов и иные игорные дома (места). При этом объектами налогообложения и извлечения доходов будут являться:

- игровые автоматы,
- процессинговые центры и пункты приема ставок, находящиеся в букмекерских заведениях;
- процессинговые центры и пункты приема ставок в рамках тотализаторов;
- игровые столы [5].

Таким образом, объектами, позволяющими извлекать доход от игорной деятельности, являются специально оборудованные у организатора игорного заведения места. Термин «специально оборудованное место» следует понимать как готовое к использованию, в связи с чем на доход от использования этого оборудования может повлиять момент его регистрации.

Как отмечено налоговым законодательством, все объекты налогообложения должны быть зарегистрированы в соответствующем налоговом органе,

в ведении которого находится данный экономический субъект, не позднее двух рабочих дней после установки объектов. Регистрацию объектов осуществляет уполномоченный налоговый орган по заявлению организатора азартных игр и выдает последнему свидетельство о регистрации объекта или объектов по установленной форме.

Кроме того, организатор должен по мере изменения количества объектов, подлежащих налогообложению, осуществлять своевременную регистрацию таких изменений также в установленные законодательством сроки (не позднее двух рабочих дней). Количество объектов налогообложения может изменяться при выбытии старого или установке нового игрового оборудования.

Налоговые органы будут считать зарегистрированным объект игрового оборудования с момента представления заявления организатором азартных игр на регистрацию объекта или объектов.

В свою очередь, налогооблагаемый объект может считаться выбывшим также с момента представления соответствующего заявления в налоговый орган об уменьшении количества единиц игрового оборудования.

Вышеперечисленные заявления могут быть представлены в налоговый орган самим организатором-налогоплательщиком или через своего представителя либо почтовым отправлением (заказным письмом) с составлением описи вложения.

В соответствии с законодательством с момента получения заявления от организатора азартных игр (налогоплательщика) налоговому органу дается пять рабочих дней на внесение необходимых изменений в свидетельство, выданное ранее, о динамике количества объектов налогообложения, связанной с регистрацией новых объектов игрового оборудования, или о выбытии старых объектов.

Кроме того, что установлен налоговый период, определенный датой регистрации объекта, возникают спорные ситуации по определению момента извлечения дохода плательщиками налога на игорный бизнес как субъектами

предпринимательской деятельности. В соответствии с Налоговым кодексом РФ таковыми признаются организации и индивидуальные предприниматели, осуществляющие предпринимательскую деятельность в области игорного бизнеса [5].

В случае, если игорная деятельность велась в течение всего одного дня, соответствующий налог оплачивается налогоплательщиком за весь месяц. Налоговым кодексом не предусматривается начисление и уплата налогов пропорционально части налогового периода.

Из приведенных формулировок следует, что сначала необходимо более точно определить, в каких случаях в соответствии с российским законодательством доход от игорной деятельности будет считаться таковым.

Так, например, если налогоплательщиком в отчетном периоде не осуществлялась деятельность, связанная с организацией и проведением азартных игр, и не извлекался доход от такой деятельности, он по законодательству не будет являться плательщиком рассматриваемого налога. На данный факт не может повлиять фактическое наличие у экономического субъекта игрового оборудования. В другом случае, если игровое оборудование использовалось и эксплуатировалось налогоплательщиком с целью проведения азартных игр (пари), то он будет обязан уплатить налог на игорный бизнес, так как доход от игорной деятельности извлекался. Также плательщиком налога на игорный бизнес будет признан экономический субъект (индивидуальный предприниматель), который арендует игровое оборудование с целью осуществления азартных игр (пари, лотерей), обслуживает это оборудование (игровые автоматы и столы), извлекает соответствующий доход от проведения азартных игр.

Если же экономический субъект (индивидуальный предприниматель) самостоятельно не использует имеющееся у него в собственности игровое оборудование для организации и проведения азартных игр (лотерей, пари), то он не будет являться субъектом, осуществляющим игорный бизнес, и не будет признаваться налогоплательщиком в части налога на игорный бизнес

(гл. 29 Налогового кодекса РФ). Названные субъекты, как правило, сдают в аренду игровое оборудование за соответствующую арендную плату третьим лицам. В подобных случаях владелец игрового оборудования не обременяет себя обязательствами по установке и эксплуатации арендованного третьим лицом игрового оборудования и, соответственно, по извлечению дохода. Доход полученный при этом третьим лицом, принявшим в аренду объекты налогообложения, будет считаться доходом от игорной деятельности.

Следовательно, если владелец игрового оборудования предоставляет арендатору объекты для организации и проведения азартных игр (лотерей, пари), то доход от использования оборудования будет извлекать непосредственно арендатор, который осуществляет предпринимательскую деятельность на этом оборудовании. Поэтому у владельца игрового оборудования не имеется объекта налогообложения в части налога на игорный бизнес и не возникает дохода и обязанностей по уплате рассматриваемого налога.

В других случаях, когда на игровых автоматах осуществляется предпринимательская деятельность по проведению азартных игр, экономический субъект необходимо считать организатором таких игр или субъектом, извлекающим доход от данных видов деятельности и являющимся плательщиком налога на игорный бизнес.

Кроме того, следует заметить, что при возникновении у экономических субъектов, проводящих азартные игры, фактов хозяйственной жизни, не относящихся к игорному бизнесу – работа баров, кафе и т.п., доход от подобных видов деятельности не относится к доходу, извлекаемому от игорного бизнеса, а соответственно, данным игорным заведениям необходимо вести раздельный учет операций, так как одни операции подлежат обложению налогом на игорный бизнес, а другие налоги следует платить в отношении других видов деятельности в общеустановленном порядке.

В тех случаях, когда в игорном заведении поставлено на учет несколько игровых объектов, определенное количество которых не функционирует, доход должен исчисляться только по тем игровым объектам, которые были

зарегистрированы в соответствии с законодательством в налоговых органах (п. 2 ст. 366 Налогового кодекса РФ) и которые начали непосредственно приносить доход [5].

Таким образом, если зарегистрированные игровые автоматы в предпринимательской деятельности не используются, то налог на игорный бизнес по таким объектам не начисляется. Такое решение уполномоченное ведомство приняло в отношении игорных заведений, которые зарегистрировали игровое оборудование, но оно еще не начало приносить доход. На наш взгляд, данное положение возможно применить в отношении игрового оборудования, которое использовалось по назначению и приносило доход, но временно не эксплуатируется по каким-либо причинам (модернизация, поверка и т.п.).

Невозможность эксплуатации установленного в игорном заведении оборудования, вызванная, например, поломкой, некомплектностью и т.п., не изменяет обязанности налогоплательщика по уплате налога, в связи с чем им должно быть представлено в налоговый орган заявление об изменении количества зарегистрированных объектов налогообложения (статья 366 Налогового кодекса РФ) [5].

Однако, в разъясняющих письмах Министерства финансов РФ не указаны документы, которые могут подтвердить отсутствие предпринимательской деятельности в игорной сфере. По нашему мнению, к таким документам могут быть отнесены представленные организатором договоры аренды игрового оборудования, на сдачу его в ремонт, на техническое обслуживание по месту нахождения ремонтной организации и др.

Такой же точки зрения придерживаются и судебные органы, что подтверждает Постановление ФАС Центрального округа по делу № А48-4855/04-13 [24].

В случае, когда предпринимательская деятельность в игорной сфере ведется консолидированно несколькими экономическим субъектами, налоговые обязательства в части налога на игорный бизнес имеют место у всех участников такой деятельности. При этом обязанности налогоплательщика

возникают по всем объектам игрового оборудования, которые в соответствии с заключенным сторонами договором принадлежат к объектам совместной (долевой) собственности.

Так, в соответствии со статьей 1041 ГК РФ на основании договоров о совместной деятельности или простого товарищества несколько субъектов без образования юридического лица в предпринимательских или иных целях для получения прибыли могут объединить собственные вклады и действовать сообща [2].

Другой статьей ГК РФ (1042) предусмотрено, что вкладами таких товариществ может быть то, что вносится для совместной деятельности, включая денежные средства, имущество, умения, навыки, знания. К подобным вкладам можно также отнести деловые связи и репутацию партнеров, а к имуществу – игровое оборудование.

В соответствии со статьей 1043 ГК РФ вложенное таким образом имущество, которое принадлежало товарищам на правах собственности, а также материальные и иные ценности и доходы, полученные в результате деятельности созданного экономического субъекта (товарищества) будут относиться к общей долевой собственности, если другое не предусмотрено законодательством или совместным договором, а также иными обязательствами.

Пункт 2 статьи 1047 ГК РФ гласит, что участники товарищества несут солидарную ответственность по совместным обязательствам вне зависимости от того, каким образом они возникли. К общим обязательствам могут быть отнесены и налоговые обязательства, которые возникли при осуществлении товарищами при осуществлении совместной деятельности.

На основании статьи 249 ГК РФ каждый товарищ при управлении совместной собственностью должен также принимать участие в выполнении налоговых обязательств, связанных с уплатой налогов и сборов, а также других обязательств по содержанию, обслуживанию и сохранению совместного имущества [2].

На практике возникают ситуации, когда необоснованно в корыстных целях налогоплательщика игровые автоматы объединяются в единый комплекс (объект налогообложения) или когда в пределах игрового стола имеется несколько игровых полей и, соответственно, количество игровых объектов налогообложения, приносящих доход, будет предопределяться заключением специализированной экспертизы об информационно-технологическом состоянии игрового автомата. К нормативной правовой базе, регулирующей применение игровых автоматов, также относится приказ Госстандарта РФ от 24.01.2000 № 22 «О принятии правил проведения испытаний игровых автоматов с денежным выигрышем с целью утверждения типа и контроля за их соответствием утвержденному типу» [25].

Кроме вышерассмотренных положений, игорные заведения, использующие игровое оборудование, должны соблюдать ряд технических и финансовых требований, предъявляемых к игровому оборудованию как к объекту, позволяющему извлекать доход от игорного бизнеса.

К документам, подлежащим исследованию при исчислении суммы сокрытого налога от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования зарегистрированной деятельности, можно отнести следующие:

- правоустанавливающие и учредительные документы юридического лица – организатора азартных игр;

- лицензионно-разрешительные документы, отражающие возможность юридического лица организовывать и проводить азартные игры;

- подробные сведения о лицах, работающих в экономическом субъекте, заверенные администрацией;

- документы-свидетельства о регистрации в системе Росфинмониторинга;

- документы-свидетельства постановки субъекта – организатора азартных игр на налоговый учет в соответствующем налоговом органе в качестве юридического лица, а также объектов налогообложения в части налога на игорный бизнес;

- подтверждающие документы о праве собственности субъекта – организатора азартных игр на выявленные игровые установки, находящиеся в зарегистрированных местах основной деятельности экономического субъекта, связанной с проведением азартных игр;

- внутренние нормативно-правовые документы экономического субъекта;

- бухгалтерская (финансовая) отчетность юридического лица – организатора азартных игр;

- копии документов-свидетельств (заверенных экономическим субъектом) о предоставлении организатору азартных игр охранных услуг сторонними организациями (договоры, соглашения, счета-фактуры и др.), а также о наличии штатных должностей и лиц, их замещающих, отвечающих за личную безопасность посетителей – участников азартных игр и сотрудников игорного заведения;

- справки-расчеты экономического субъекта о стоимости активов в соответствии с данными бухгалтерского учета;

- документы бухгалтерского учета, учетные регистры, договоры гражданско-правового характера и иные вспомогательные документы;

- документы, подтверждающие техническое состояние игрового оборудования в соответствии с предъявляемыми требованиями (декларации, паспорта, акты технического состояния и др.);

- документы-свидетельства о праве собственности или праве аренды либо ином законном основании использования экономическим субъектом зданий или сооружений, в которых осуществляется лицензируемая деятельность по организации и проведению азартных игр;

- документы, полученные от бюро технической инвентаризации и отражающие планировку помещений, в которых осуществляется игровая лицензируемая деятельность.

Вышеперечисленные и другие документы представляются по соответствующему запросу организатором азартных игр, а также его контрагентами в случае наличия у них необходимой информации. При получении таких

документов обращается внимание на их качество путем изучения следующих параметров:

- соответствие формы документа регламентирующим требованиям;

- наличие в лицензионно-разрешительных документах осуществляемых экономическим субъектом видов деятельности, проверка установленных сроков действия и т.п.;

- полномочия лица, выдавшего (подписавшего) представленные документы.

Основными нарушениями являются действия по проведению азартных игр через сеть Интернет, связанные с изменением планировки игорных помещений и расположением игровых зон, осуществление азартных игр в виде соревнований, лотерей и т.п.

Таким образом, изъятые у организатора азартных игр документы, а также данные оперативных мероприятий могут быть использованы в качестве доказательства незаконной организации азартных игр с использованием игрового оборудования, которое либо не зарегистрировано в налоговых органах, либо подверглось вмешательству в программное обеспечение с целью изменения процента выигрыша в пользу организатора, что позволит ему извлекать незаконный доход. Поэтому установление факта использования незарегистрированного игрового оборудования, его изъятие, проведение компьютерно-технической и бухгалтерской экспертиз позволят установить размер сокрытого налога на игорную деятельность и дохода, сокрытого от официального учета.

Для более эффективной деятельности правоохранительных органов по противодействию незаконной игорной деятельности необходимо в каждом конкретном случае разрабатывать комплекс мероприятий, направленных на получение информации о такой деятельности в ходе оперативных действий, а также от граждан и потерпевших (игроки, члены их семей и др.), которая может стать основанием для дальнейших действий оперативного характера

по проникновению в помещение, изъятию игрового оборудования и документов.

На основании полученных оперативным и следственным путем, а также изъятых документов и материалов проводятся компьютерно-техническая и бухгалтерская экспертизы, формируется доказательственная база противоправных действий, связанных с извлечением незаконного дохода от организации и проведения азартных игр с использованием игрового оборудования.