

ЭКСПЕРТИЗА В СИСТЕМЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА КАК МЕТОД ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

С.А. ЗВЯГИН

*Воронежский институт
МВД России*

*e-mail:
temmushov@mail.ru*

В работе рассматривается необходимость включения бухгалтерской экспертизы в систему государственного финансового контроля и ее место в данной системе. Обосновывается точка зрения, предполагающая отнесение бухгалтерской экспертизы к методам, а не к формам финансового контроля. Автор предлагает осуществить сравнительный анализ всех четырех методов финансового контроля, используемых в правоохранительной практике при выявлении и расследовании экономических и налоговых правонарушений, по 15-ти критериям. Помимо отличий между ревизией, бухгалтерской экспертизой, налоговой и аудиторской проверками в процессе сравнительного анализа исследуются сходства в применении рассматриваемых методов.

Ключевые слова: бухгалтерская экспертиза, экспертно-экономические действия, финансовый контроль, экономические и налоговые правонарушения, механизм антикриминогенных влияний, сравнительный анализ.

Осуществление институциональных преобразований, связанных с изменениями в отношениях собственности, либерализация внутренней экономической жизни и внешне-экономической деятельности при практически полном игнорировании регулирующего начала, пассивной роли государства, отсутствии необходимой для подобного рода преобразований нормативной базы и ряд других причин породили широкий диапазон правонарушений, злоупотреблений и преступлений экономической направленности. В подобных условиях обостряются процессы функционирования институциональных структур собственности, продолжается период криминализации хозяйственных и связанных с ними отношений. Это обусловило расширение масштабов правонарушений в сфере экономики, увеличение «качественного» и количественного роста подобных преступлений.

В этой связи наиболее важными являются проблемы борьбы с экономической преступностью, охватывающей систему бухгалтерского учета и отчетности. Поэтому среди обширного арсенала методов и инструментов борьбы и профилактики экономических преступлений, на наш взгляд, соответствующее место должна занять экспертиза в системе бухгалтерского учета.

В начале данной работы хотелось бы внести ясность в подход к формулированию понятия экспертизы в системе бухгалтерского учета: бухгалтерская или судебно-бухгалтерская. Если в отношении других экспертиз (техническая, товароведческая) применимо утверждение, что в сочетании с понятием «судебная» эти экспертизы приобретают статус процессуального действия, но в то же время без такого сочетания они могут проводиться и вне процессуального права, то в отношении экспертиз экономического класса это утверждение теряет всякий смысл.

Действительно, экспертные действия в отношении финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов вне процессуальной формы просто невозможны в силу того, что такие действия могут иметь место и возможны только на основании соответствующих постановлений и решений правоохранительных или судебных органов.

В этой связи принципиального различия в том, какой термин следует применять в отношении экспертных действий в системе бухгалтерского учета (бухгалтерская или судебно-бухгалтерская), не существует.

Вместе с тем, в ряде работ, посвященных современным проблемам бухгалтерской экспертизы, экспертное бухгалтерское исследование предлагается к использованию для «установления истины не только в арбитражном, уголовном и гражданском процессах, но и при решении большинства видов хозяйственных споров между экономическими субъектами». При этом такого рода действия, по мнению автора, следует отнести к несудеб-



ным (инициативным) экспертизам и необходимо назначать в порядке инициативы спорящих сторон¹.

В последние годы на рынке финансовых услуг все чаще в качестве одного из вида оказываемых платных работ предлагается проведение бухгалтерских экспертиз. Используя термин «бухгалтерская экспертиза», предприниматели, оказывающие данный вид услуг, избегают регистрации собственной организации в качестве аудиторской фирмы и получения требуемой в законодательном порядке лицензии и прохождения аттестации.

Исследование финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов с использованием данных бухгалтерского учета и отчетности на договорной и платной основе по инициативе администрации или собственников (учредителей), в том числе участвующих в каком-либо хозяйственном споре, в законодательном порядке уже отнесено к одному из видов аудиторских услуг (инициативный аудит) и закреплено аудиторским стандартом. Безусловно, в таких случаях авторы в целях получения научных результатов по проблемам бухгалтерской экспертизы прибегают к искусственному расширению диапазона научных исследований и осуществляют подмену понятий бухгалтерской экспертизы и аудиторской деятельности.

Рассмотрение бухгалтерской экспертизы в качестве метода государственного финансового контроля, по нашему мнению, следует начинать, прежде всего, с исследования вопроса о том, следует ли вообще относить бухгалтерскую экспертизу к системе финансового контроля. К сожалению, данная проблема в настоящее время относится к разряду малоизученных. По мнению ряда ученых, судебно-бухгалтерская экспертиза может быть включена в систему государственного финансового контроля. Вместе с тем, в большинстве своем авторами эта проблема не рассматривается и не исследуется несмотря на то, что в практической деятельности очень часто возникают трудности с выбором того или иного метода контрольно-финансовой деятельности.

В ряде публикаций С.Г. Чаадаева высказывается мнение о том, что «судебно-экономическая экспертиза не относится к формам финансового контроля, а является способом установления фактических данных и обстоятельств»². Такой же точки зрения придерживается и ряд других ученых (М.В. Чадин, И.В. Александров и др.).

Данное утверждение подвергается ряду сомнений. Во-первых, в настоящее время можно говорить о трех классических формах финансового контроля: предварительном, текущем (оперативном) и последующем. В этой связи бухгалтерская экспертиза, действительно, не может являться формой финансового контроля. На наш взгляд, основополагающим в этом вопросе является мнение профессора Б.Г. Преображенского, который считает, что ревизии, экспертизы, проверки следует относить к методам, а не к формам финансового контроля³. Вместе с тем, в отдельных работах можно встретить противоположные точки зрения. Например, некоторые авторы аудит относят к формам, а не методам финансового контроля⁴.

Во-вторых, не совсем верно рассматривать экспертизу вне системы финансового контроля. Так, некоторые ученые, исследующие проблемы финансового права и различные аспекты финансового контроля, не предлагают бухгалтерскую или какую-либо другую экономическую экспертизу в качестве инструмента финансово-контрольной деятельности. Как способ выявления и доказывания экономических правонарушений, в ряде работ предлагается лишь «поручение аудитору о проведении обязательной проверки со стороны органов дознания и следствия при наличии санкции прокурора, суда и арбитражно-го суда»⁵.

¹ Шадрин В.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы: Автореф. дис. док. экон. наук / Шадрин Вячеслав Васильевич. Саратов, 2006. С. 11.

² Чаадаев С.Г. Судебно-экономическая экспертиза / С.Г. Чаадаев, М.В. Чадин // Черные дыры в российском законодательстве. 2001/1. – (<http://www.optim.ru/bh/2001/1/chaadaev/chaadaev.Asp>). С. 15.

³ Преображенский Б.Г. Каким быть финансовому контролю в России / Б.Г. Преображенский // Аудитор. 2004. № 1. С. 7.

⁴ Коровяковский Д.Г. Аудит – форма финансового контроля / Д.Г. Коровяковский // Все для бухгалтера. 2005. № 4. С. 41.

⁵ Апель А. Основы финансового права / А. Апель. СПб.: Питер, 2003. С. 26.



Таким образом, в качестве метода выявления и подтверждения фактов противоправных действий отдельные авторы представляют именно аудиторскую проверку, а не бухгалтерскую экспертизу. В связи с этим возникает проблема и необходимость сравнительного анализа этих методов контрольной деятельности, особенно для целей противодействия экономическим и налоговым правонарушениям.

Общезвестно, что в системе государственного финансового контроля функции контрольных органов исполняют и правоохранительные органы. Контрольная деятельность правоохранительных органов входит в состав реальной среды, в которой совершается событие экономического преступления. Само существование системы контроля, а тем более степень его эффективности, не могут не оказывать предупредительного влияния на преступное поведение (превентивная функция) и на своевременность обнаружения уже совершившихся правонарушений (охранительная функция учетного процесса). Выявление совершенных экономических правонарушений может быть возможным только при условии использования следообразующей функции учетной деятельности.

Причины низкой эффективности контроля, как объективные, так и субъективные, способствующие возникновению и несвоевременному выявлению экономических и налоговых правонарушений, находятся в зоне деятельности правоохранительных органов и входят в предмет доказывания по многим категориям расследуемых уголовных дел. Все действия по выявлению, расследованию и доказыванию правонарушений в экономической сфере относятся к текущему и последующему финансовому контролю.

Нельзя не согласиться с тем, что борьба с экономической преступностью является одной из основных задач любого общества. Сотрудники правоохранительных органов России сталкиваются с серьезными проблемами при выявлении, раскрытии и расследовании преступлений экономической направленности. Поэтому, охраняя имущественные интересы государства, экономических субъектов и граждан, финансовый контроль, осуществляемый правоохранительными органами, выполняет защитные функции в узком смысле этого слова, когда имеется в виду лишь антикриминальная направленность данного метода экономического руководства.

Механизм антикриминальных влияний финансового контроля основан главным образом на использовании в нем защитных свойств, объективно присущих бухгалтерскому и налоговому учету. Воздействие на учетный процесс контрольных действий позволяет выявить охранительную функцию учета, с помощью которой проявляются многие признаки и следы совершенных экономических преступлений.

В связи с тем, что бухгалтерская экспертиза исследует именно несоответствия данных бухгалтерского учета, ее предмет образуют закономерности возникновения, обнаружения и использования в практике выявления и доказывания преступлений именно судебно-бухгалтерской информации. Бухгалтерская экспертиза исходит из предпосылки объективности отражения в данных бухгалтерского учета и отчетности любых преступных действий, совершаемых в процессе или под видом законных хозяйственных операций. Объективность такого отражения неизбежно порождает судебно-бухгалтерскую информацию как систему признаков преступных действий, обнаруживаемых при исследовании учетно-экономической информации.

Кроме того, в своем исследовании бухгалтерская экспертиза разрешает не только вопросы, связанные с подтверждением и доказыванием совершенных преступных действий. С помощью заключения эксперта-бухгалтера могут быть установлены новые факты, о возможном наличии которых свидетельствовали уже имевшиеся в деле материалы, но для выявления которых нужны были специальные бухгалтерские знания.

Поэтому бухгалтерская экспертиза, на наш взгляд, безусловно, может быть отнесена к методам финансового контроля, осуществляемого правоохранительными органами в сфере противодействия экономической и налоговой преступности.

Следует отметить, что до начала рыночных реформ система финансового контроля предусматривала только три основных метода контрольной деятельности: ревизию, проверку и бухгалтерскую экспертизу. Рыночная экономика и период перехода к ней не только трансформировали ранее существовавшие способы, но и породили новые методы финансово-хозяйственного контроля, неиспользуемые ранее: аудит, налоговая проверка и др. При этом ранее существовавшие методы и способы контрольной деятельности постепенно утрачивают свою актуальность.



Вместе с тем, в правоохранительной деятельности, связанной с выявлением и расследованием экономических и налоговых правонарушений, в настоящее время в разной степени используются практически все существующие методы контрольно-финансовой деятельности: документальная ревизия, аудиторская проверка, бухгалтерская экспертиза и налоговая проверка.

Поэтому проблема правомерности и необходимости применения какого-либо метода из числа названных в конкретной ситуации, определения их сходства и различий интересна и актуальна не только с теоретической, но и с практической точки зрения.

Серьезные трудности вызывает на практике вопрос о том, в каких случаях работники правоохранительных органов должны требовать производства аудиторской проверки или ревизии, а в каких — назначать бухгалтерскую экспертизу или налоговую проверку. При его решении следует учитывать особенности существующих методов финансово-хозяйственного контроля, а также различия между ними, которые вытекают из сущности и правовой природы указанных понятий.

В научных работах, посвященных проблемам финансового контроля, имеют место исследования, связанные с осуществлением сравнительного анализа существующих методов финансово-контрольной деятельности. При этом аналитическому сравнению подвергаются, как правило, пары методов финансового контроля — например: аудит и ревизия (А.Д. Шеремет, В.П. Суйц), бухгалтерская экспертиза и документальная ревизия (В.В. Кононенко, Н.Т. Белуха), бухгалтерская экспертиза и налоговая проверка (В.А. Козлов). В ряде работ анализируются на предмет сходств и различий три метода контроля: бухгалтерская экспертиза, документальная ревизия и налоговая проверка (С.С. Извеков); бухгалтерская экспертиза, документальная ревизия и аудиторская проверка (А.Н. Белов).

В представленной работе мы предлагаем осуществить сравнительный анализ всех четырех методов финансового контроля, используемых в правоохранительной практике при выявлении и расследовании экономических и налоговых правонарушений. Анализ, по нашему мнению, следует произвести по следующим 15-ти критериям:

- цели;
- вид деятельности;
- основа взаимоотношений с контролируемым;
- управленческие связи;
- порядок оплаты услуг;
- практические задачи;
- ответственность;
- порядок получения информации;
- нормативная регламентация;
- место проведения;
- оформление результатов;
- основание для назначения;
- основание для проведения;
- методы исследования;
- объекты исследования.

Особого внимания, на наш взгляд, заслуживают сравнительный анализ документальной ревизии и бухгалтерской экспертизы, так как в научных и научно-практических работах дореформенного периода эти два метода финансового контроля находились в тесной процессуальной взаимосвязи. Эта связь диктовалась не процессуальным законодательством, а ведомственными положениями и инструкциями Министерства внутренних дел и Министерства юстиции РФ.

Дело в том, что в соответствии с требованиями нормативных документов прошлых лет судебно-бухгалтерская экспертиза «назначалась после проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности, которая выявила конфликтные ситуации и установила сумму причиненного ущерба, что стало предметом юридического расследования»⁶. Нередко данное утверждение встречается и в современных публикациях и работах⁷.

⁶ Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.Т. Белуха. М., 1993. С. 30.

⁷ Белов А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.А. Белов, А.Н. Белов. М., 2003. С. 426.



Следует отметить, что методы документальной ревизии активно используются в нынешней контрольной практике при проведении проверок и экспертиз. Тем не менее, данный инструмент финансового контроля практически отошел в прошлое вместе с системой командно-административного управления народным хозяйством и теми контролирующими органами, на которые ранее возлагалась обязанность по проведению документальных ревизий.

Рассматриваемое взаимодействие документальной ревизии и бухгалтерской экспертизы возможно только при осуществлении экспертных бухгалтерских исследований в государственных бюджетных организациях и учреждениях, а также в крупных компаниях и холдингах, в системе которых действует порядок ревизионного контроля нижестоящих хозяйственных единиц вышестоящими.

Очень интересен с точки зрения научного исследования сравнительный анализ бухгалтерской экспертизы и налоговой проверки, тесное взаимодействие которых проявилось в последние годы в связи с ростом количества и сложности налоговых правонарушений. Необходимость в назначении бухгалтерской или налоговой экспертизы по таким делам на практике возникает, когда достоверность содержащихся в акте проверки выводов вызывает сомнение или опротестовывается представителями проверяемого субъекта и если в рамках повторной проверки невозможно устранить содержащиеся в сведениях противоречия или получить ответы на отдельные вопросы.

В том случае, если под ревизией понимать проверку хозяйственной деятельности предприятия за определенный период времени, то налоговая проверка – это та же ревизия, только узко-тематическая, связанная с проверкой налогового законодательства.

Основным критерием отличия экспертизы от других методов финансово-хозяйственного контроля является её процессуальное значение. Налоговая или аудиторская проверка, ревизия не являются процессуальными действиями, а представляют собой реализацию контрольных функций уполномоченными органами, они существуют независимо от наличия или отсутствия уголовного дела. В отличие от этих методов бухгалтерская экспертиза не может существовать вне уголовного дела, поскольку представляет собой процессуально-правовую форму использования специальных знаний.

Различно также процессуальное положение проверяющего, ревизора и эксперта-бухгалтера. В отличие от проверяющего и ревизирующего эксперт-бухгалтер – особая фигура в уголовном процессе со свойственными только ему правами и обязанностями. Лицо, проводящее ревизию или проверку, самостоятельно отбирает необходимые документы. В то же время, эксперт такого права не имеет и исследует только те материалы и объекты, которые ему предоставил орган, назначивший экспертизу, и которые находятся или приобщены к уголовному делу.

Интересны различия в подходе к выявленным недостаткам и нарушениям. Так, документальная ревизия, также как и аудиторская проверка, призвана не только вскрывать, но и помогать устранять выявленные несоответствия, вносить свои предложения. В свою очередь, бухгалтерская экспертиза и налоговая проверка не имеют таких полномочий и направлены на фиксацию нарушений в своих итоговых документах.

В соответствии с задачами ревизор или проверяющие обязаны наряду с изучением фактического положения дел на контролируемом объекте выявлять нарушения и преступления, а расследование и оценка этих преступлений входит в обязанности уполномоченных на то органов. Эксперт же исследует и устанавливает факты лишь в пределах своей компетенции, дает им квалифицированную оценку и не имеет целью своей деятельности выявление фактического положения дел на каком-либо хозяйственном объекте.

По характеру участия в процессе ревизор, аудитор или налоговый инспектор являются должностными лицами и выступают на предварительном следствии и в суде в качестве свидетеля, дают свидетельские показания. Ревизор (проверяющий) составляет акт (заключение), где отражаются результаты ревизии (проверки). Эксперт не дает показаний на предварительном следствии или в суде, а делает заключение на основании своих познаний и исследований. Он является участником процесса и в пределах своей компетенции может задавать с разрешения следствия или суда вопросы обвиняемым и свидетелям.

Предметом аудиторской, налоговой проверки или ревизии, в том числе по требованию правоохранительных органов, могут быть лишь обстоятельства, относящиеся к финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов или служебной дея-



тельности их отдельных должностных лиц. Предметом же экспертизы могут быть любые обстоятельства, выяснение которых требуется по делу (разумеется, если для этого нужны специальные познания).

Очевидно, что между ревизией, проверками и бухгалтерской экспертизой имеются существенные не только процессуальные, но и методические различия. Основное методическое различие заключается в том, что ревизор и проверяющий может применять такие методы фактической и документальной ревизии, которые не вправе использовать эксперт.

Следовательно, несмотря на общее сходство, имеются и отдельные различия между ревизией, проверками и экспертизой в методах исследования. Ревизоры и проверяющие при осуществлении контрольной деятельности могут применять методы фактической проверки: проводить инвентаризации товарно-материальных ценностей, денежных средств, расчетов и обязательств, контрольные запуски сырья и материалов в производство, контрольные обмеры выполненных работ и др. Эксперт-бухгалтер эти методы применять не вправе. Он также не может получать справки от каких-либо лиц, использовать методы фактической проверки (проводить инвентаризации, сверять взаиморасчеты, проверять расчетные операции и т.п.), привлекать к проведению экспертизы других лиц (что нередко делается на практике в ходе ревизии или проверок).

Согласно действующему законодательству, эксперт-бухгалтер может использовать в основном лишь методы документального контроля. Он исследует только те материалы, которые ему представляет следователь или суд. Если в ходе экспертизы возникла необходимость в дополнительных материалах, эксперт ходатайствует перед назначившим экспертизу органом о предоставлении ему таковых или о целесообразности проведения определенных действий фактического контроля (инвентаризация, встречная проверка и т.п.).

Получать объяснения от обвиняемых и свидетелей он может, лишь участвуя в допросах этих лиц, а осматривать какие-либо новые объекты — только в процессе следственного осмотра. В отличие от ревизора или проверяющего эксперт не имеет права собирать документы и другую информацию, которая является доказательством по возбужденному правоохранительными органами делу. Не пользуется он и некоторыми методами документальной проверки, например, восстановлением количественно-суммового учета.

Как мы видим из результатов анализа методов исследования, между способами контрольно-финансовой работы имеются различия и в объектах контрольной деятельности. Объектами исследования ревизии, аудиторской или налоговой проверки являются записи, документы оперативно-технического и бухгалтерского учета, отчетность, материалы инвентаризаций, проверок, но не материалы уголовного дела. Использование при такой проверке или ревизии материалов дела возможно лишь в том случае, когда такие контрольные действия проводятся по поручению правоохранительных органов и это приближает ревизию или проверку по объектам исследования к бухгалтерской экспертизе.

Объектами бухгалтерской экспертизы являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи заключения. В процессе исследования могут использоваться сведения из актов документальных ревизий, заключений экспертов других специальностей, показаний обвиняемых, свидетелей и из других материалов дела, если эти сведения предоставляются в качестве исходных данных и использование их связано с исследованием бухгалтерских документов. Однако, эксперт вправе изучать только материалы дела и не может по собственной инициативе исследовать документы, находящиеся вне данного дела. При этом некоторые материалы дела (например, протоколы допросов свидетелей и обвиняемых, заключения экспертов), являясь объектами исследования эксперта-бухгалтера, могут не быть объектами документальной ревизии.

При проведении сравнительного анализа рассматриваемых методов контроля нельзя не остановиться на имеющихся сходствах, каковыми являются:

- единообразии при использовании источников информации, сходство этих источников;
- используемые методические приемы и контрольно-ревизионные процедуры;
- обоснование своих выводов на документально достоверных доказательствах;
- конкретность и общая база в определении размеров убытков, потерь и недостач;
- итоговые документы являются источником доказательств;



- контролирующие сотрудники должны быть квалифицированными специалистами в области бухгалтерского и налогового учета, отчетности и анализа хозяйственной деятельности;
- могут назначаться и проводиться по постановлению правоохранительных органов;
- выявленные недостатки и нарушения имеют одинаковую адресность в части материальной и юридической ответственности.

В контексте проводимых нами исследований нельзя не затронуть вопрос о принципиальном различии обычной документальной ревизии, проводимой в организациях в плановом порядке или по поручению вышестоящего руководства, и ревизии, которая проводится по поручению правоохранительных органов. Указанные различия могут иметь место практически по всем вышеназванным критериям. Анализируя результаты такого сопоставления, можно прийти к выводу, что документальная ревизия по требованию правоохранительных органов по ряду критериев имеет большее сходство с бухгалтерской экспертизой, чем обычная документальная ревизия.

Рассмотренные отличия между рассмотренными методами финансового контроля не являются исчерпывающими. Таким образом, несмотря на внешнее сходство и процессуальную близость, различия между бухгалтерской экспертизой, документальной ревизией, аудиторской или налоговой проверками достаточно существенны.

EXAMINATION IN BOOK KEEPING SYSTEM AS THE METHOD OF THE STATE FINANCIAL CONTROL

S.A. ZVYAGIN

*Voronezh Institute
of Russian Ministry
of the Interior*

*e-mail: tem-
nushov@mail.ru*

Necessity of accounting examination inclusion for the state financial control system and its place in the given system are considered. The point of view, supposing accounting examination reference to methods, instead financial control forms, is proved. The author suggests to carry out the comparative analysis of all four financial control methods used in law-enforcement practice at economic and tax offences revealing and investigation on 15 criteria. Besides differences between audit, accounting examination, tax and auditor check during the comparative analysis similarities in considered methods application are investigated.

Key words: accounting examination, examination-economic actions, the financial control, economic and tax offences, the mechanism of anticriminality influences, the comparative analysis.