

МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРОЦЕССЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКИХ ЭКСПЕРТИЗ

Принципы-требования в бухгалтерском учете формируют его методологию. Однако в нормативных актах и экономической литературе они не нашли должного решения, поэтому проведение таких исследований представляется актуальным. Особенно слабо разработаны методологические основы таких видов бухгалтерского учета, как судебная бухгалтерия при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз. Уточнение авторами принципов-требований в этой сфере позволит повысить качество государственной судебно-экспертной деятельности в РФ на основе данных бухгалтерского учета хозяйствующих субъектов.

Важным аспектом методологии бухгалтерского учета являются его принципы. Однако как в зарубежной, так и отечественной экономической литературе нет однозначных формулировок, определяющих их содержание. В переводе с латинского принцип характеризуется как исходное положение какой-либо теории, учения [1.94].

Совет по разработке стандартов финансового учета в США (Financial Accounting Standards Board – FASB) в своих Положениях о концепциях финансового учета (Statements of Financial Accounting Concepts – SFAC) определяет принципы как «положения, лежащие в основе определения размеров (оценок) фактов хозяйственной жизни и раскрывающие их в такой форме, в которой они имеют смысл для пользователей учетной информации...» [2.83].

В отечественной литературе принципы трактуются в основном как требования, допущения и/или правила к бухгалтерскому учету. В частности, В.В. Ковалев характеризует их как «некоторые общепринятые базовые соглашения относительно правил ведения бухгалтерского учета» [3.673]. Между тем формируемая в бухгалтерском учете информация отражается в бухгалтерской (финансовой) отчетности и необходима для принятия управленческих решений. Следовательно, важно упоминать в определении принципов конечную цель всех видов бухгалтерского учета (финансового, управленческого, налогового) – обеспечение информацией пользователей, как это имеет место в зарубежной практике.

Таким образом, принципы определяют как общепринятые требования, допущения, правила признания, измерения и пред-

ставления фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности.

Принципы бухгалтерского учета и отчетности сформулированы в Законе о бухгалтерском учете [4.1] и детализированы в Положении по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (далее ПБУ) [5.26]. Однако раскрыты они далеко не полно, что стало объектом справедливой критики со стороны специалистов.

В частности, в упомянутом выше законе в качестве базовых отмечаются следующие требования-принципы:

- ведение хозяйственных операций в валюте Российской Федерации – в рублях,
- обособленный учет имущества, являющегося собственностью организации,
- непрерывность бухгалтерского учета,
- использование двойной записи на взаимосвязанных счетах,
- своевременность регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета,
- отдельный учет текущих и капитальных затрат.

В экономической литературе требования-принципы представлены гораздо шире, систематизированы, но критерии группировки их даны по-разному. Большинство авторов дают разные классификации принципов и разный их состав, как по количеству, так и по содержанию. Так В.В. Ковалев выделяет три группы принципов-требований, ориентированных на:

- вход информации в систему бухгалтерского учета,
- на процедуры обработки данных в системе бухгалтерского учета,

– на выход информации из системы бухгалтерского учета [3.174].

М.М. Кутер приблизил группировку принципов к ПБУ и обосновал следующие их группы:

- принципы-допущения,
- принципы-требования,
- принципы-правила [1.95].

Одна из причин неоднозначного подхода к вопросам подбора и классификации принципов-требований к бухгалтерскому учету, на наш взгляд, обусловлена тем, что в разных видах учета, как и в разных видах деятельности организаций, не все принципы реализуются, но все они могут иметь место. Кроме того, не отработаны критерии отношения к принципам отдельных видов правил, требований. В этой связи представляются актуальными исследования, направленные на уточнение методологических аспектов бухгалтерского учета фактов хозяйственной деятельности в различных сферах, основанных на конкретных принципах-требованиях, в частности, в судебной бухгалтерии при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз.

Судебная бухгалтерия рассматривается специалистами как специальная отрасль бухгалтерии, находящаяся на стыке теории бухгалтерского учета и уголовного (гражданского) процесса. В рамках этой отрасли бухгалтерии разрабатываются научные основы организации и проведения ревизий, аудита, бухгалтерских экспертиз, разрабатываются методические аспекты проверок, доказательств наличия или отсутствия состава экономических преступлений. Использование судебной бухгалтерии в криминалистике определило необходимость выделения в качестве специального раздела этой дисциплины судебно-бухгалтерской экспертизы.

Согласно статье 9 Федерального закона от 31 мая 2001 года N 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» судебная экспертиза – это процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, су-

деей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу. Производство судебной экспертизы, требующей применения специальных познаний в науке, должно основываться на исходных, базовых положениях науки – принципах, которые определяют все последующие, вытекающие из них утверждения. Ввиду того, что производство судебно-бухгалтерской экспертизы не может быть оторвано от принципов бухгалтерского учета, целью данного исследования является установление тех принципов учета, которые методологически соотносятся с судебной бухгалтерией.

Судебная бухгалтерия основывается на более широком использовании специальных бухгалтерских познаний в целях проведения качественных расследований экономических преступлений и установления механизма преступной деятельности. Эти задачи могут решаться и с помощью методов ревизии и аудита как важнейших форм экономического контроля. Если ревизия осуществляет проверки по документированной учетно-экономической информации по объектам, подлежащим обязательному контролю, и использует при этом специальные знания, то аудит, как более широкое понятие, обеспечивает не только проверку достоверности финансовых показателей, но и разработку предложений по устранению недостатков в учете. Это по существу экспертиза эффективности бизнеса.

Ревизор может привлекаться для установления законности хозяйственных операций, достоверности их отражения в бухгалтерском учете, правильности действий должностных лиц, а также для проведения служебных расследований, связанных с экономическими правонарушениями. Аудитор может привлекаться в качестве эксперта-бухгалтера при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. При этом он применяет те методы исследования, которые необходимы в соответствии с поставленными задачами экспертизы.

Следовательно, между ревизией, аудитом и судебно-бухгалтерской экспертизой много общего. Вместе с тем судебно-бухгал-

терская экспертиза отличается от них тем, что осуществляется по решению судебных органов и используется в целях получения доказательств путем применения знаний в области бухгалтерского учета.

Таким образом, контрольная функция бухгалтерского учета особенно существенно и целенаправленно проявляется в судебной бухгалтерии в процессе производства судебно-бухгалтерских экспертиз. Однако исследований принципов-требований в судебной бухгалтерии проведено явно недостаточно, а отдельные авторы их вообще не рассматривают, опираясь лишь на элементы метода бухгалтерского учета.

Приведенные в таблице 1 результаты нашего исследования основаны на обобщении наиболее полно собранных из публикаций в экономической литературе принципов-требований бухгалтерского учета и обоснованных для судебной бухгалтерии с учетом предлагаемых М.М. Кутером критериев: уместности, объективности и осуществимости. Он убедительно обосновал их целесообразность:

– принцип уместен, если информация имеет смысл и принесет пользу потребителям информации об определенной хозяйственной единице;

– принцип объективен, если на информацию не влияют личные мнения или оценки ее составителей. Объективность подразумевает надежность, проверяемость, соответствие действительности;

– принцип осуществим, если его реализация не вызывает чрезмерных сложностей или затрат [1.94].

Судебный эксперт не является производителем учетной информации, так как не участвует в процессе документирования хозяйственных фактов исследуемого предприятия. При проведении экспертизы не создается каких-либо документов первичного учета, а аналитические таблицы, составляемые экспертом-бухгалтером, не являются учетными регистрами и не используются для принятия управленческих решений.

Эксперт не является классическим пользователем учетной информации, а деятельность по производству судебной экспер-

тизы не наделяет его контрольными и ревизионными функциями. Из указанного вытекает предположение различной степени существенности отдельных принципов учета для эксперта-бухгалтера. Следует отметить, что существенность того или иного принципа учета при производстве судебной экспертизы не выделяется в качестве критерия его общего признания. Вместе с тем отсутствие влияния некоторых принципов на процесс экспертного исследования не вызывает сомнений в научной обоснованности заключения судебного эксперта. Но при этом важно отметить один из важных принципов, характерных именно для судебной бухгалтерии, – это законность, не входящая в общепризнанный состав принципов учета.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы устанавливается наличие или отсутствие состава экономических преступлений, в основе которых лежит нарушение государственных законов. Однако в литературе по теории бухгалтерского учета этот важный аспект, на котором формируется вся система контроля, в качестве принципа учета не рассматривается. На наш взгляд, это существенно ослабляет обоснование контрольных функций бухгалтерского учета в целом. При этом по важности и сущности законность отражения фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете представляет собой принцип-требование и его соблюдение усиливает значимость и других принципов, в частности при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз. Не случайно многие специалисты в области финансового контроля связывают его прежде всего с контролем над соблюдением законности, достоверности, объективности и других принципов в действиях хозяйствующих субъектов и информационном обеспечении.

В процессе исследования приемлемости различных принципов бухгалтерского учета при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы авторами использовалась их классификация, которая наиболее полно представлена М.И. Кутером.

Так, классифицируя принципы учета, М.И. Кутер выделяет такие принципы-допущения, как:

- принцип непрерывности деятельности,
- принцип обособленного имущества (автономного, или целостного, предприятия),
- принцип последовательности в методах учета,
- принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни (учет по методу начислений).

Эксперт-бухгалтер не участвует в разработке и реализации учетной политики исследуемой организации. Он процессуально обособлен от экономического субъекта, его собственников, бухгалтерии организации и использует учетную информацию вне зависимости от того, были ли принципы-допущения соблюдены при оформлении учетной документации. Следовательно, принципы-допущения в экспертно-экономической деятельности неуместны. По этой же причине из группы принципов-требований представляются не уместными принципы осмотрительности (консерватизма у Н.П. Любушина), рациональности, относительности, дополнителности, интерпретируемости.

Выделенный в тот же класс принцип своевременности уместен и объективен – информация о своевременности отражения фактов хозяйственной жизни полезна для эксперта как пользователя и обосновывает надежность и соответствие действительности предоставляемых на исследование данных учета. Вместе с тем в условиях изначального несоблюдения данного принципа составителем учетных данных в судебно-экспертной деятельности принцип своевременности не осуществим, так как эксперт не вправе корректировать представленные данные бухгалтерского учета.

Принципы полноты, непротиворечивости, законности и приоритета содержания перед формой не просто корректны при производстве бухгалтерской экспертизы, а имеют серьезное практическое значение. Экспертно-экономическое исследование исключает метод выборочной проверки, его результаты подтверждаются полным и комплексным изучением всех представляемых на исследование данных первичных документов и регистров учета. Кроме того, для дачи полно-

го и объективного экспертного заключения судебные эксперты сталкиваются с необходимостью изучения данных неофициального бухгалтерского учета (черновых записей), восстанавливая с их помощью развернутую картину финансово-хозяйственной деятельности исследуемой организации. Не являясь официальными учетными регистрами, черновые записи, согласно принципу приоритета содержания перед формой, дополняют данные официального бухгалтерского учета, а при его отсутствии порой целиком замещают последние.

Н.П. Любушин [6.29] дополнительно выделяет принцип ясности, не встречающийся у М.И. Кутера. В судебной бухгалтерии он приобретает особое значение, так как основными пользователями данных в процессе экспертного исследования являются юристы, не имеющие специальной экономической подготовки. Таким образом, требование ясности выводов экспертного заключения вызвано необходимостью доведения обстоятельств дела до лиц, не компетентных в вопросах бухгалтерского учета.

Не менее важное практическое значение в судебной бухгалтерии имеют следующие правила и приемы бухгалтерского учета:

- стоимостная (денежная) оценка;
- бухгалтерские счета;
- двойная запись;
- балансовое обобщение.
- инвентаризация.

Указанные приемы уместны, объективны, осуществимы и используются экспертами-бухгалтерами для проведения исследований и обоснования выводов.

Как сказано выше, эксперт не участвует в экономической жизни исследуемого предприятия, он процессуально отделен как от первичного документирования фактов хозяйственной жизни, так и от самостоятельной фиксации натуральных остатков товароматериальных ценностей. Эксперт не является контрольным органом и не наделен ревизионными функциями, его деятельность ограничена объемом данных представленных на исследование документов. В этой связи представленная судебным экспертам информация бухгалтерского учета должна быть

Таблица 1. Систематизация принципов бухгалтерского учета и их проявления при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз

Группы принципов	Кутер М.И.		Любушин Н.П.		Проявление при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз (авторский проект)	Критерии оценки		
	Принцип	Содержание	Принцип	Содержание		Уместность	Объективность	Осуществимость
2 Непрерывность бухгалтерского учета Закон «О бухгалтерском учете»	3 Принцип непрерывности деятельности	4 как минимум учетный период предприятие будет иметь постоянный производственный процесс, при этом не допускается сокращение объемов производства и реализации, снижение закупок у поставщиков и, что особенно важно, предприятие намерено отвечать по своим долгам и обязательствам.	5 Принцип непрерывности	6 Предполагается, что образованное предприятие будет продолжать функционировать в течение неопределенно долгого периода.	7 не усматривается	8	9	10
	2 Обособленный учет имущества, являющегося собственностью организации	3 Принцип обособленного имущества (автономного, или целостного, предприятия) Принцип последовательности и в методах учета	4 Провозглашает юридическую самостоятельность экономического субъекта (организации) - первого лица по отношению к его владельцу (второму лицу). выбранная методика учета на предприятии будет использоваться на протяжении длительного периода времени, что обеспечит сопоставимость финансовых результатов деятельности организации по отчетным периодам.	5 Принцип самостоятельности	6 Предприятие, в котором ведется бухгалтерский учет, юридически самостоятельно по отношению к своему собственнику. Собственность предприятия - это не собственность учредителей, и наоборот.	7 не усматривается	-	-
1 принципы-полупринципы	3 Принцип временной определенности фактов хозяйственной жизни (учет по методу начислений)	4 расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.	5 Принцип соответствия (увязки)	6 Если какое-либо событие влияет на доходы и расходы определенного периода, результат этого события должен быть признан в этом же периоде, т. е. доходы данного отчетного периода должны быть соотношены с расходами, благодаря которым эти доходы получены.	7 контроль осуществляется по принципу последовательного отражения фактов хозяйственной деятельности	-	-	-
	3 Принцип идентификации (отчетного периода)	4 расходы должны быть отражены в том отчетном периоде, в котором возникли доходы, ставшие возможными благодаря этим расходам.	5 Принцип идентификации (отчетного периода)	6 В соответствии этим принципом факты хозяйственной жизни должны быть соотношены с соответствующими отчетными периодами.	7 не усматривается	-	-	-

Продолжение табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
		Принцип полноты	бухгалтерский учет ведется непрерывно с момента организации предприятия до его ликвидации, без каких-либо пропусков отражения деятельности. Бухгалтерское наложение носит непрерывный и сплошной характер. Последнее подразумевает охват всех объектов наблюдения.	Принцип целостности	Данные бухгалтерского учета представляют собой единую систему, созданную в интересах эффективного управления предприятием. Бухгалтер обязан отразить протекающие на предприятии процессы как единое целое.	Способ восстановления учета исследуемой организации	+	+	+
	Своевременность регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета	Принцип своевременности	требование своевременного отражения в бухгалтерском учете и отчетности фактов хозяйственной жизни.			выявление несоответствий данных учета во времени	+	+	-
		Принцип осмотрительности	бухгалтер скорее выберет низшую оценку для активов и доходов и высшую для долговых обязательств и расходов. Расходы отражаются в момент появления обоснованной возможности, а доходы - при наличии обоснованной уверенности.	Принцип консерватизма	Доходы признаются только тогда, когда есть обоснованная уверенность в их поступлении, в то время как расходы признаются по мере того, как их обоснованно считают возможными	не усматривается	-	-	-
		Принцип рациональности	требование рационального ведения бухгалтерского учета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.			не усматривается	-	-	-
		Принцип приоритета содержания перед формой	ориентируется на отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной жизни, исходя не столько из правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования.			Записи черного учета	+	+	+
	Несоответствие формулировок	Принцип непротиворечивости	предполагает тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца.	Принцип непротиворечивости	В системе учета не может быть норм, противоречащих друг другу.	Сопоставление данных первичного учета и регистров	+	+	+
				Принцип законности	Все отраженные в учете факты хозяйственной деятельности не должны противоречить действующему законодательству	Проверка соблюдения законов	+	+	+
				Принцип относительности	Все данные, входящие в систему учета, носят не абсолютно точный, а условно точный характер.	не усматривается	-	-	-
				Принцип дополнителности	Чем точнее количественно измерен один показатель, тем менее точно - другой, связанный с ним. Например, чем точнее оценивается стоимость имущества, тем менее точным оказывается финансовый результат.	не усматривается	-	-	-
				Принцип ясности	Информация бухгалтерского учета должна быть проста и понятна тем, кто ее будет использовать	Некомпетентность пользователей в вопросах бухгалтерского учета	+	+	+
				Принцип интерпретируемости	означает, что информация, зафиксированная на каких-либо носителях, должна быть истолкована так, чтобы была возможность принять управленческое решение.	не усматривается	-	-	-

Принципы-требования

Продолжение табл. 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10
	Ведение хозяйственных операций в валюте Российской Федерации – в рублях	Стоимостная (денежная) оценка	Способ выражения объектов бухгалтерского учета в обобщающем денежном измерителе	Принцип квантификации	означает количественное измерение и исчисление фактов хозяйственной деятельности вследствие регистрации. Для этого в хозяйственном учете применяются три вида измерителей, но в бухгалтерском учете должна регистрироваться только та информация, которая может быть представлена в денежном измерителе.	Денежное выражение квалифицирующих признаков противонаправленных действий экономического характера	+	+	+
		Документирование	способ первичного отражения влияния свершившихся хозяйственных фактов на состояние объектов бухгалтерского наблюдения.	Принцип регистрации	В соответствии с этим принципом бухгалтеры должны регистрировать все факты хозяйственной деятельности или события, изменяющие состав средств и их источники.	данные учета – информационная база экспертного исследования	+	+	-
		Бухгалтерские счета	способ экономической группировки объектов наблюдения, позволяющий отразить не только начальное и конечное состояние, но и сами изменения объектов учета в результате свершившихся хозяйственных фактов.			эксперт опирается на все счета бухучета для установления отраженных хозяйственных операций	+	+	+
	Использование двойной записи на взаимосвязанных счетах	Двойная запись	метод отражения хозяйственных операций в системе бухгалтерских счетов			способы выявления несоответствий в учете	+	+	+
		Балансовое обобщение	позволяет сопоставить имущество предприятия (его активы) и источники его образования (капитал собственника и обязательства), исчисленные в стоимостном выражении на определенную дату (как правило, на конец отчетного периода или в специально предусмотренных случаях).				+	+	+
		Инвентаризация		Принцип контроля учетных данных	Предполагается, что вся информация, исходящая от материально-ответственных или подотчетных лиц, должна быть подтверждена или снятием натуральных остатков, или данными из каких-либо независимых источников.	использование результатов контроля при установлении сумм недостач и излишков	+	+	+
	Раздельный учет текущих и капитальных затрат					способ проверки учета затрат	+	+	+
						Проверяемость - исключает субъективность оценки, информация должна быть проверяемой и доказанной	+	+	+

Принцип-правила

проверяемой. Проверяемость и доказанность как качественная характеристика информации определяются FASB как важное средство, исключая субъективность ее оценки пользователями. Проверяемость устанавливается согласованным мнением экспертов о том, что информация отражает именно то, что и предполагалось представить, что выбранный метод оценки использовался без ошибок и пристрастия [2.95]. Это дает основание считать, что для судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета в целом проверяемость и доказанность являются принципом-правилом.

Для судебной бухгалтерии небезразлично, как учитываются затраты текущего и долгосрочного характера. Несмотря на то, что в Законе о бухгалтерском учете это требование упоминается самостоятельным пунктом, в экономической литературе оно объединяется с другими: временной определенности фактов хозяйственной жизни, приоритета содержания перед формой. Следова-

тельно, оптимизация затрат во временном лаге и соблюдение правил-принципов учета как текущих, так и капитальных затрат должны быть правилом учета. В процессе проведения судебно-бухгалтерских экспертиз использование данного принципа-правила позволяет установить экономические правонарушения.

Таким образом, судебная бухгалтерия опирается на следующие принципы бухгалтерского учета: полнота, своевременность, законность, приоритет содержания перед формой, непротиворечивость, ясность, квантифицируемость, документирование, бухгалтерские счета, двойная запись, балансовое обобщение, инвентаризация, стоимостная (денежная) оценка, отдельный учет текущих и капитальных затрат, проверяемость. Их практическая реализация способствует повышению качества проводимых судебных экспертиз, обоснованию доказательств виновности или невиновности конкретных лиц в экономических преступлениях.

Список использованной литературы:

1. Кутер М.И. Теория бухгалтерского учета: Учебник. 3 изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 592 с.: ил. ISBN 5-279-02873-8
2. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. - М.: Финансы и статистика, 2000. - 576 с.: ил. - ISBN 5-279-01669-1.
3. Ковалев В.В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы. - М.: Финансы и статистика, 2004. - 720 с.: ил. - ISBN 5-279-02732-4.
4. Федеральный закон «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996 г. №129-ФЗ // Финансовая газета. - 1996. - №49. - С. 1.
5. Приказ Министерства финансов Российской Федерации от 29 июля 1998 г. №34н (в ред. Приказов Минфина РФ от 30.12.1999 №107н, от 24.03.2000 №31н) // Основные документы бухгалтерского учета. Сборник. М., «Издательство ЭЛИТ», 2004. - 240 с. ISBN 5-902403-59-6
6. Любушин Н.П., Жаринов В.В., Бородин Н.В. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие для вузов / Под ред. проф. Любушина Н.П. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2003. - 294 с. ISBN 5-238-00129-0