

Воюцкая И.В.

Оренбургский государственный аграрный университет

БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В ПРЕДУПРЕЖДЕНИИ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

В статье обосновывается положение о том, что бухгалтерская экспертиза является эффективной формой контроля по выявлению, раскрытию и предотвращению правонарушений в экономической сфере. Приводится дополненная группировка мероприятий бухгалтерской экспертизы по предупреждению правонарушений в экономической деятельности, а также поисковая методика исследования специальной бухгалтерской информации.

В современной экономике России все большее значение приобретают гарантии равенства, конкуренции, защиты права собственности, свободы предпринимательства. Между тем угрозу экономической безопасности страны создает агрессивно развивающаяся практика незаконного бизнеса, фиктивных банкротств, захвата предприятий, что наносит ущерб легальной экономике, подрывает доверие со стороны отечественных и иностранных инвесторов.

Для сдерживания, а тем более для снижения темпов роста преступности необходимо принимать конкретные действия на законодательном уровне по укреплению государственной власти, повышению роли федеральных законов. Как свидетельствует отечественный и зарубежный опыт, ориентация только на силовые меры борьбы непродуктивна.

Для достижения максимального эффекта по предупреждению правонарушений в экономической деятельности хозяйствующего субъекта необходима координация усилий как правоохранительных органов при осуществлении внешнего контроля, так и органов управления организаций, при реализации ими функции внутреннего контроля. Одним из средств достижения этой цели является проведение бухгалтерской экспертизы при расследовании хозяйственных правонарушений.

Целью исследования является разработка теоретических и организационно-методических положений бухгалтерской экспертизы в предупреждении правонарушений в сфере экономики.

В соответствии с целью были поставлены и решены следующие задачи. Во-первых, обосновано, что бухгалтерская экспертиза является эффективной формой контроля по выявлению, раскрытию и предотвращению правонарушений в экономической сфере. Во-вторых, приведена дополненная группировка мероприятий бухгалтерской экспертизы по предупреждению правонарушений в экономи-

ческой деятельности. В-третьих, разработана поисковая методика исследования специальной бухгалтерской информации.

По данным правоохранительных органов за январь-ноябрь 2006 г. в России число преступлений экономической направленности, по сравнению с аналогичным периодом 2005 г., возросло на 12,7%. Всего выявлено 463,9 тыс. преступлений данной категории, удельный вес этих преступлений в общем числе зарегистрированных – 13,1%. Материальный ущерб от указанных преступлений составляет 101,4 млрд. руб.

Подразделениями по борьбе с экономическими преступлениями органов внутренних дел выявлено 216,1 тыс. преступлений экономической направленности, подразделениями по налоговым преступлениям выявлено 24,8 тыс., их удельный вес в общем массиве преступлений экономической направленности составил соответственно 46,6% и 5,4%. [1]

Предупредительная работа должна быть направлена не только на установление причин и условий, имеющих место в данное время, но и на ликвидацию других негативных явлений, которые могут быть использованы для совершения правонарушения впоследствии. В противном случае даже активная, целенаправленная и постоянная, но проводимая в узких рамках, односторонняя профилактическая работа будет не в состоянии реагировать на изменение форм противозаконной деятельности [6].

Анализ следственной и экспертной практики показывает, что материалы бухгалтерской экспертизы нередко используются следователями для подготовки представлений о проведении мер по профилактике возможных должностных и хозяйственных преступлений.

Институт бухгалтерской экспертизы пока еще не получил достаточного развития, к тому же далеко не каждое предприятие имеет возможность нанять или ввести в штат профессиональных бухгалтеров-экспертов. Очень часто на бухгалтера возлагается реше-

ние задач, выходящих за рамки его профессиональных обязанностей. От него требуется выполнение функций аналитика, юриста, следователя, ревизора, для чего ему порой не хватает ни времени, ни знаний, ни квалификации. Эксперт в этом случае становится главным помощником бухгалтера и руководителя, поскольку именно он выступает в роли информационной опоры управления.

Выявление экспертом-бухгалтером причин и условий, способствующих совершению экономических преступлений, – это специальный метод его практической деятельности и научного исследования. Эксперт-бухгалтер в процессе экспертного исследования с помощью своих специальных познаний выявляет обстоятельства, которые могли способствовать или способствовали совершению экономических правонарушений, и разрабатывает на этой основе конкретные предложения по их устранению и профилактике [4].

Следует признать, что обстоятельства, способствовавшие совершению экономических преступлений, наиболее полно могут быть обнаружены и исследованы именно в процессе производства бухгалтерской экспертизы. Важной особенностью этой деятельности является наличие в ней элемента прогнозирования. Исходя из анализа накопленных данных о совершенных в прошлом преступлениях определенного вида и способах их совершения, можно предвидеть и, следовательно, предупреждать дальнейшее развитие правонарушений в той или иной сфере хозяйственной деятельности. Именно прогнозирование дает возможность наметить действенные пути и средства борьбы с преступностью. В практике производства бухгалтерских и судебно-бухгалтерских экспертиз нередки случаи, когда на основе прогнозирования совершения определенного вида преступлений экспертами-бухгалтерами предлагались конкретные действенные приемы и организационные мероприятия, предупреждающие возможность создания благоприятных условий для их совершения в дальнейшем [5].

При помощи бухгалтерской экспертизы выявляются условия, способствующие совершению правонарушения, и разрабатываются процедуры для их устранения и дальнейшего предотвращения. При этом механизм предупреждения посягательств будет различным в зависимости от того, на ка-

кой стадии принимаются меры профилактического характера.

На стадии предварительного контроля, выявляя причины правонарушений, бухгалтерская экспертиза устанавливает, каким образом бухгалтерия контролирует, например, нормы затрат сырья при выписке лимитно-заборных карт на материалы и другие. Задача – предупредить нецелевое использование финансовых ресурсов, не допустить незаконные и неэффективные производственно-хозяйственные операции, могущие нанести хозяйственному субъекту ущерб или ухудшить его финансовое положение, а также выбрать наиболее целесообразные экономические решения при планировании использования финансовых ресурсов.

На стадии текущего контроля хозяйственных операций экспертиза устанавливает, достаточно ли бухгалтерия контролирует оприходование изготовленной продукции, правильность ее реализации. Главные задачи экспертизы на стадии текущего контроля – вскрытие неиспользованных резервов в деятельности предприятия, выявление отклонений фактических результатов от плановых заданий и принятие необходимых мер по нейтрализации негативных факторов, влияющих на производственно-финансовую деятельность.

Бухгалтерский учет и отчетность дают необходимую информацию для ретроспективного анализа, поэтому экспертиза устанавливает причины недостач, пересортиц, порчи товарно-материальных ценностей. Задачами бухгалтерской экспертизы на стадии последующего контроля являются проверка документов, записей в регистры бухгалтерского учета, составления бухгалтерских отчетов и балансов, проведения инвентаризации всех видов активов и обязательств, анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Следовательно, для предупреждения, предотвращения правонарушений в экономической деятельности необходимо вести постоянный контроль за совершением хозяйственных операций, за ведением бухгалтерского учета и отчетности, соответствием их требованиям законодательства.

При проведении бухгалтерской экспертизы анализируются различные факты правонарушений для установления лиц, имеющих к ним отношение, то есть тех, кото-

рые участвовали в осуществлении приготовления к совершению правонарушений, например, путем создания излишков продукции, приобретения неучтенной тары, поддельных акцизных марок.

При производстве экспертизы устанавливаются не только факты, связанные с недостатками, излишками товарно-материальных ценностей, но и механизм их образования, способы сокрытия злоупотреблений в учете и отчетности, недостатки контрольно-ревизионной работы, а также нарушения правил бухгалтерского учета, способствующие возникновению злоупотреблений.

Экспертное исследование проводится для пресечения потенциально начавшегося преступления вследствие оприходования обнаруженных материалов, продукции, тары и т. п., устранения условий, способствующих этому, путем обращения внимания руководства предприятия на имеющиеся нарушения, принятия к виновным мер ответственности.

При осуществлении профилактической работы фактические данные об обстоятельствах, способствующих совершению хищения, и разработанные экспертом профилактические меры по их устранению отражаются в экспертном заключении в форме ответа на соответствующие вопросы или в специальном уведомлении, направляемом за подписью руководителя экспертного учреждения органу, назначившему экспертизу.

Доктор экономических наук Н.Г. Гаждиев [3] предлагает группировать мероприятия бухгалтерской экспертизы по предупреждению правонарушений в экономической деятельности.

Первую группу представляют мероприятия по установлению документальной обоснованности движения активов и изменения величины обязательств предприятия, которые проводятся с целью определения обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, товаров, размеров и стоимости неучтенной продукции, определенных с учетом заключений технологов, товароведов и других специалистов.

Во вторую группу входят те методы, с помощью которых представляется возможным выявление нарушений в организации ведения бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию мате-

риального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению.

Мероприятия по проверке правильности результатов проведения документальных ревизий, аудиторских проверок представляют собою третью группу [3].

По нашему мнению, необходимо укрупнить представленную группировку. В четвертую группу следует включить методы проверки и определения соответствия отраженных в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета, отчетности и действующим нормативным актам, которые проводятся с целью выявления недостоверных данных в документах, являющихся основанием для учета и отчетности, а также обнаружения подписок, подчисток, фальсификации данных.

В пятую группу, на наш взгляд, необходимо включить методы анализа финансово-хозяйственной деятельности, которые проводятся с целью определения экономического положения исследуемой организации, а также исследования факторов, влияющих на изменение экономической обстановки, прослеживание динамики финансовых показателей и формирование выводов.

Бухгалтерская экспертиза, выявляя причины правонарушений, связанных с выпуском бракованной продукции, отгрузкой изделий покупателям, соблюдением договорной дисциплины, управлением материальными запасами и другими хозяйственными операциями, устанавливает полноту и своевременность обеспечения информацией разных звеньев управления для рационального хозяйствования в условиях рыночных отношений. Особое внимание уделяется оперативности бухгалтерского учета ресурсов предприятия. Таким образом, бухгалтерская экспертиза, исследуя причины правонарушений в хозяйственной деятельности, изучает информационное обеспечение хозяйственного механизма.

Используя специальные методы, приемы, необходимую нормативную базу, эксперт должен получить максимальную информацию профилактического характера.

Приемы в бухгалтерской экспертизе делятся на приемы общей и частной методики. К приемам общей методики относятся формальная, арифметическая, нормативная, встречная проверки, а также сопоставление документов и метод контрольного сличения.

Формальная проверка устанавливает наличие и правильность заполнения необходимых реквизитов (показателей). При этом осуществляется визуальный осмотр документа (наличие на нем наименования, даты, подписи), его анализ.

Арифметическая проверка выявляет подлоги в первичных документах (например, завышение итогов в платежных ведомостях, занижение сумм начисленных и удержанных налогов).

Нормативная проверка документов устанавливает соответствие содержания документов правилам, которые зафиксированы в нормативно-правовых актах, то есть выявляются незаконные по содержанию, но правильные по форме документы. Например, списание естественной убыли по акту; выдача подотчетной суммы по авансам не отчитавшимся ранее лицам.

Встречная проверка позволяет сопоставить отдельные экземпляры одного и того же документа, находящегося в разных организациях, а также сопоставить данные документов, связанных между собой одной и той же операцией.

Такой метод, как сопоставление документов, позволяет осуществлять контроль нескольких взаимосвязанных документов (например, ведомость начисления заработной платы сравнивают с нарядом на выполнение работы, а также ее можно сравнить с платежной ведомостью в кассе). Операция, вызывающая сомнение, может быть исследована по нескольким бухгалтерским документам. В зависимости от результатов сходства или различия информации в этих документах решается вопрос об их доброкачественности.

Контрольное сличение выявляет истину путем выдвижения версий о методах, к которым прибегают нарушители в целях сокрытия недостачи (хищения) или сокрытия излишков неоприходованных товаров (сокрытие доходов).

Приемы частной методики носят специфический характер и используются только в судебно-бухгалтерской экспертизе. Например, при расследовании используют черновые записи материально ответственных лиц. В процессе следствия могут сопоставляться денежные документы неофициального характера (внутреннего учета). К таким документам относится покупная опись денеж-

ной выручки, которую делает кассир. Кроме того, выявление при расследовании дела и исследование двойной бухгалтерии в организации также будет служить материалом для бухгалтерской экспертизы.

Эксперт-бухгалтер, рекомендуя конкретные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля, преследует цель исключить хищение не только на данном, но и на аналогичных предприятиях. Этот процесс невозможен без разработки поисковой методики исследования специальной бухгалтерской информации, которая, на наш взгляд, должна включать следующие этапы: аналитический подход к хозяйственным операциям; определение степени соответствия хозяйственных операций положениям, инструкциям, нормативным актам; проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности организации.

Аналитическая оценка хозяйственной операции позволяет четко определить предмет и метод проведения экспертизы, дать заключение в рамках тех полномочий, которые предоставлены эксперту-бухгалтеру.

Например, списание некачественной продукции требует анализа производства и реализации этой продукции, анализа возврата продукции от покупателей, анализа складирования, а также требует оценки затрат и результатов от списания продукции. Затем оценивают саму процедуру списания продукции. Причем соблюдение всех формальных правил списания и экономические результаты могут противоречить акту на списание.

Таким образом, каждая хозяйственная операция, осуществляющаяся с каким-либо нарушением, может иметь не одну, а цепь причин, что выявляется в ходе экспертизы.

Методически эта задача решается путем исследования причинно-следственных связей тех хозяйственных операций, которые привели к совершению конкретного противоправного акта.

Некоторые хозяйственные операции влекут за собой не одно, а несколько следствий, что наводит на другие, порой скрытые, хозяйственные операции, которые требуют дополнительной экспертизы.

Внутренние связи хозяйственных операций ограничиваются рамками одной организации и не связаны с поставщиками, покупателями и

финансовыми органами (например, передача продукции из цеха в цех, из цеха на склад, с одного склада на другой). Эти операции легче завуалировать и не показывать в учете, что затрудняет проведение их анализа в бухгалтерской экспертизе. Внешние связи хозяйственных операций выходят за рамки организации. Задача их анализа заключается в том, чтобы установить сам факт таких связей и определить их экономические результаты.

Методически эта задача решается путем сравнительных проверок с использованием информации от всех участников операции (встречная проверка).

Проверка правовой обоснованности хозяйственных операций должна проводиться по следующему алгоритму: определяется круг лиц, ответственных за проведение хозяйственной операции и ее отражение в документации, на счетах бухгалтерского учета и в отчетности; определяется круг их должностных обязанностей применительно к хозяйственной операции; фиксируется перечень требуемой и фактически имеющейся документации, которая делает хозяйственную операцию законной или незаконной.

Решающим этапом бухгалтерской экспертизы является проверка точности, последовательности и завершенности бухгалтерских операций, касающихся не только хозяйственного процесса, но и тех актов ревизий, которые предшествовали бухгалтерской экспертизе.

В широком плане эта проверка решает вопрос о степени адекватности бухгалтерских записей, документального оформления по операции ее экономической сущности и правовой обоснованности. Бухгалтерская экспертиза должна определить место возникновения ущерба, виновных лиц, характер

ошибок, допущенных в учете и отчетности нарушений, этому помогают система счетов бухгалтерского учета, регистры, первичные документы и отчетность организации.

Наиболее типичные способы нарушения бухгалтерского учета, связанные с хищением денежных средств и материальных ценностей, обычно сводятся к фальсификации счетных записей и подлогам. Это проявляется в нарушении корреспонденции счетов при отражении хозяйственных операций в учетных регистрах, в расхождении данных первичных документов с данными регистров, в несогласованности записей связанных между собой регистров, в неправильном подсчете итогов, в неправильном применении цен, нормативов, в использовании сторнировочных записей, в свертывании сальдо на активно-пассивных счетах и т.п.

Эксперт-бухгалтер должен проследить всю технологию бухгалтерских записей, определить их последовательность, согласованность и конечный результат. Например, записи в синтетических регистрах должны соответствовать записям аналитических регистров и данным первичных документов, а также объемам производства и товарооборота (логически).

Разумеется, в каждом конкретном случае способ совершения правонарушения индивидуален, этому способствуют ряд как внешних (особенности субъекта хозяйствования), так и внутренних (методы, приемы и способы организации и ведения бухгалтерского учета) факторов. Существующие закономерности и соответствующие им этапы применения поисковой методики позволяют наиболее эффективно осуществлять исследовательскую работу по выявлению, раскрытию и предотвращению правонарушений в экономической сфере.

Список использованной литературы:

1. Министерство внутренних дел Российской Федерации – www.mvdinform.ru/
2. Алексеев А. Должна ли прокуратура заниматься предупреждением преступности? // Законность. – 2002. – №1. – С. 9-14.
3. Гаджиев Н.Г. Роль бухгалтерской экспертизы в выявлении причинно-следственных связей экономических преступлений // Аудитор. – 1996. – №3. – С. 41-43.
4. Герасимов С. Предупреждение преступности: теория, опыт, проблемы // Законность. – 2002. – №2. – С. 2-7.
5. Литвинов Д.А., Звягин С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и методики проведения в условиях регулируемой переходной экономики, – Воронеж: ВИ МВД России, 2004. – 165 с.
6. Полушкин О. Экономическая преступность как фактор угрозы безопасности финансовой и хозяйственной деятельности предприятий // Закон и право. – 2006. – №1. – С. 34-39.
7. Щербаков В. Понятие, содержание и стадии предупреждения преступлений в сфере экономики // Уголовное право. – 2003. – №4. – С. 109-112.

Статья рекомендована к публикации 06.03.07