Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, доктор экономических наук Звягин, Сергей Анатольевич  
**Год:**

2009

**Автор научной работы:**

Звягин, Сергей Анатольевич

**Ученая cтепень:**

доктор экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Воронеж

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

381

## Оглавление диссертации доктор экономических наук Звягин, Сергей Анатольевич

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. Теоретические положения системы экспертного бухгалтерского исследования в условиях переходной экономики.

1.1. Система экспертного бухгалтерского исследования в условиях переходной экономики. Идентифицирующая структура экономического класса экспертных исследований.

1.2. Роль и место бухгалтерской экспертизы в системе финансового контроля.

1.3. Базовый механизм формализации теоретических положений экспертного бухгалтерского исследования.

ГЛАВА 2. Методологические особенности производства экспертного бухгалтерского исследования.

2.1. Специфика предмета бухгалтерской экспертизы в современных условиях./

2.2. Методологические принципы и модификация метода экспертного бухгалтерского исследования.

2.3. Экспертиза бухгалтерских документов и приемы документального контроля в контексте интенсификации латентности экономических нарушений и злоупотреблений.

ГЛАВА 3. "Концепция стратегии организации и производства экспертного бухгалтерского исследования в переходной экономике.

3.1. Согласованный механизм назначения, организации и планирования бухгалтерской экспертизы.

3.2. Рационализация процесса выдвижения, формулирования и проверки гипотезы в ходе экспертного бухгалтерского исследования

3.3. Комплексно-целевая подсистема прогнозирования и предупреждения нарушений в финансово-хозяиственной деятельности организаций при проведении экспертного бухгалтерского исследования.

ГЛАВА 4. Применение унифицированных моделей для целей системы экспертного бухгалтерского исследования.

4.1. Универсальная адаптивная модель осуществления экспертного бухгалтерского исследования.

4.2. Алгоритм производства бухгалтерской экспертизы в условиях применения компьютерных систем.

4.3. Поисково-диагностическая методика исследования экономико-криминалистической информации при осуществлении экспертных бухгалтерских работ.

4.4. Экспертное исследование и криминалистический анализ противоправных действий с дебиторской задолженностью.

ГЛАВА 5. Экономико-криминалистический анализ в системе экспертного бухгалтерского исследования.

5.1. Комплексный анализ материально-вещественных и финансовых пропорций при проведении экспертного бухгалтерского исследования.

5.2. Использование экономического анализа в криминалистических целях бухгалтерской экспертизы.

5.3. Экономико-криминалистический анализ данных бухгалтерской (финансовой) отчетности в процессе бухгалтерской экспертизы.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Развитие методологии и методики бухгалтерской экспертизы"

Актуальность темы исследования. В условиях трансформации экономических отношений в России обостряются проблемы 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 преступлений экономической направленности. В этой связи наиболее важным является решение вопросов и исключение пробелов в системе противодействия экономической и налоговой преступности.

В системе формирования доказательственной базы преступлений экономической и налоговой направленности, при осуществлении оперативно-розыскной деятельности, в ходе проведения прогнозно-профилактических мероприятий все большее значение придается экспертным экономическим исследованиям. Об этом свидетельствуют и тенденции -роста количества экономических экспертиз, проведенных как сотрудниками экспертно-криминалистических подразделений МВД России по делам, связанным с правонарушениями в экономической сфере [167, с. 19], так и соответствующими структурами других министерств и ведомств (Министерства юстиции РФ, ГТК РФ, Счетной палаты РФ и др.).

Вместе с тем, в среде специалистов растет понимание того, что ранее известные концептуальные подходы и методические системы не всегда позволяют качественно и в установленные законодательством сроки назначать и проводить бухгалтерские экспертизы, не обеспечивают практических работников эффективными адаптированными, методиками экспертного исследования в соответствии с существующими реалиями. Необходимость проведения такой работы вызвана также происходящими изменениями в действующем законодательстве, в системе бухгалтерского учета, что в значительной степени меняет информационную, теоретическую и методическую базу экспертного бухгалтерского исследования.

Вышеназванные обстоятельства создают предпосылки к неизбежной трансформации теоретико-методологических положений экспертизы в системе бухгалтерского учета. Поэтому такие вопросы, как развитие понятийного аппарата, стратегия организации и планирования экспертной бухгалтерской работы, прогнозирование и предупреждение злоупотреблений и правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности при проведении экспертных бухгалтерских исследований, специфика производства бухгалтерской экспертизы в условиях применения компьютерных систем и др. остаются малоизученными или исследованными в недостаточной степени.

Модифицирующиеся приемы и способы неправомерных действий экономической направленности требуют адекватной реакции — создания универсальных активно-адаптивных моделей экспертных бухгалтерских исследований, формирования новых концептуальных подходов и методических разработок, позволяющих: своевременно выявлять противоправные действия экономической направленности; качественно фиксировать и документировать криминальные действия в сфере экономики; осуществлять квалифицированный бухгалтерский, документальный и экономико-криминалистический анализ подобных действий; проводить документально-проверочные мероприятия на качественно новом информационно-аналитическом уровне; создавать значимые предпосылки для формирования доказательственной базы совершенных экономико-противоправных действий и производства экспертных бухгалтерских исследований.

В настоящее время появилась необходимость в научном обеспечении процесса создания новационных форм и направлений в экспертном экономическом исследовании, которые варьируются на грани обозначенных автором родов экономических экспертиз. В результате взаимодействия и преобразования бухгалтерской, финансово-аналитической и налоговой экспертизы осуществляется трансформация и взаимопроникновение отдельных (в т.ч. и специфических, присущих только одному роду экспертиз) приемов и способов исследования, а также выделение новых, ранее не исследованных научно-методических приемов.

Вследствие функционирования преобразовательных процессов происходит стирание недавно существовавших границ между применяемыми на практике экономическими экспертизами и становится целесообразным использование при производстве бухгалтерских экспертиз ранее не присущих данному направлению экспертных экономических исследований методических приемов, что в свою очередь обусловливает их научную разработку и практическую адаптацию.

Степень разработанности темы. В отечественной науке значительный вклад в научное исследование теоретических и прикладных вопросов контрольно-ревизионной и аудиторской деятельности в связи с противоправными действиями экономической направленности внесли отечественные ученые: В.Д. Андреев, И.А. Белобжецкий, С.М. Бычкова, Е.М. Гут-цайт, Ю.А. Данилевский, Д.А. Ендовицкий, Н.В. Карепанов, В.И. Подольский, Б.Г. Преображенский, JI.A. Сергеев, Е.С. Соколова, В.П. Суйц, А.Д. Шеремет, П.В. Черноморд, Е.В. Чикунова, В.М. Юрин и другие ученые.

Автором были использованы результаты научных изысканий, связанных с проблемами методологии бухгалтерского учета и его компьютеризации, контроллинга и финансового анализа, нашедшие отражение в работах A.C. Бакаева, П.С. Безруких, JI.T. Гиляровской, Д.А., О.В. Ефимовой, З.В. Кирьяновой, В.В. Ковалева, М.Ю. Медведева, В.Д., В.В. Патрова, Н.Г. Са-пожниковой, Я.В. Соколова, В.А. Тереховой, М.Б. Чирковой, В.Г. Широбо-кова и др.

Проблемы организации и проведения экспертных экономических исследований рассматривались в работах Т.В. Аверьяновой, A.M. Богомолова, Т.М. Дмитриенко, В.Д. Новодворского, Е.Р. Росинской, Я.В.Соколова,

JI.И. Транчука, А.И. Усова, С.Г. Чаадаева, М.В. Чадина, A.B. Чиненкова, A.B. Шебакова, A.B. Шестакова, П.С. Яни и ряда других авторов.

Среди исследований по вопросам производства экспертных экономических исследований особое место занимают проблемы организации и методологии бухгалтерской экспертизы. Поэтому автором были учтены выводы специальных исследований, посвященных различным аспектам экспертизы в системе бухгалтерского учета и отраженных в работах Ш.И. Алибекова, Н.В. Башировой, А.Н. Белова, Н.Т. Белухи, Н.Г. Гаджиева, С.П. Голубятникова, Е.С.Дубоносова, A.M. Дьячкова, С.Г. Еремина, Е.С. Jlexa-новой, С.Х. Нафиева, В.Г. Танасевича, И.Н. Твердой, В.М. Тимченко, A.A. Толкаченко, Г.Р. Хамидуллиной, В.В. Шадрина, А.Р. Шляхова и других.

Несмотря на наличие многочисленных публикаций, следует отметить, что научная разработка теоретико-методологических и методических положений бухгалтерской экспертизы не отвечает в полной мере потребностям практической деятельности. Сам термин «бухгалтерская экспертиза» -это определенная новация для российской теории и практики. Своеобразие современных условий хозяйствования, реформирование отечественного бухгалтерского и налогового учета в связи с переходом к международным стандартам финансовой отчетности, изменение законодательства в области государственной экспертной деятельности, к сожалению, не нашли адекватного отражения как в научной, так и в учебно-методической литературе, посвященной проблемам бухгалтерской экспертизы.

Отсутствие системного решения вопросов теории, методологии, методики и практики осуществления экспертных бухгалтерских исследований не позволяет в полной мере реализовать задачи, стоящие перед экономическими экспертно-криминалистическими и контрольно-ревизионными подразделениями, а также службами документально-проверочных мероприятий органов внутренних дел. В связи с этим возникла необходимость классифицировать и объединить разрозненные компоненты и элементы экспертного бухгалтерского исследования с целью их последующего формирования в качестве системы.

Также может быть признана целесообразной постановка задачи по разработке положений и выработке концептуальных решений для функционирования системы бухгалтерской экспертизы, подготовке комплекса научно-методических и практических рекомендаций по проведению экспертных бухгалтерских исследований на качественно новом теоретико-методологическом уровне с учетом потребностей практики.

Высокая актуальность, теоретическая значимость, а также недостаточная разработанность и, как следствие, большая научно-практическая востребованность решения проблем проведения экспертных исследований в системе бухгалтерского учета определили выбор темы диссертационного исследования, постановку его цели и задач, а также содержание работы, ее логику и структуру.

Диссертационное исследование выполнено в соответствии с одним из направлений научных исследований Воронежского института МВД России (ВИ МВД РФ) «Актуальные проблемы обеспечения экономической безопасности в условиях перехода к рыночной экономике» (утверждено Ученым советом ВИ МВД РФ, номер государственной регистрации 01021804), а также по теме НИР, выполняемой в рамках тематических планов по заданиям Министерства внутренних дел РФ, «Организация, направления и методика осуществления экспертных экономических исследований при расследовании преступлений экономической и налоговой направленности» (номер государственной регистрации 01055877).

Соответствие темы диссертации требованиям паспорта специальностей научных работников. Исследования проведены в рамках специальности 08.00.12 — Бухгалтерский учет, статистика в соответствии с п. 2.2. «Базовые принципы проведения бухгалтерской экспертизы» и п. 2.6. «Бухгалтерская и статистическая экспертиза» Паспорта специальностей научных работников ВАК Министерства образования и науки Российской Федерации по указанному шифру (экономические науки).

Цель и задачи исследования. Основной целью данного исследования является разработка теоретико-методологических и организационно-методических положений концепции бухгалтерской экспертизы, адекватной рыночным отношениям, а также ориентированной на процесс реформирования российского законодательства в области бухгалтерского учета.

Достижение поставленной цели исследования обусловило определение и необходимость решения следующих задач:

- предложить обоснование структуры и элементов экспертного бухгалтерского исследования в качестве системы с уточнением понятийного аппарата и предложением авторского определения бухгалтерской экспертизы, исследовать эволюцию предмета, метода и процедуры бухгалтерской экспертизы с систематизацией существующих подходов, обосновать взаимное согласование научно-методических приемов, процедур и стадий проведения;

- разработать структуру экономического класса экспертных исследований с идентификацией бухгалтерской экспертизы в данной структуре, определить роль и место бухгалтерской экспертизы в системе финансового контроля с осуществлением сравнительного анализа видов финансового контроля, используемых в правоохранительной практике при выявлении и расследовании экономических и налоговых правонарушений;

- подготовить базовый механизм формализации теоретических положений экспертных бухгалтерских исследований с созданием активно-адаптивной модели алгоритма взаимодействия противоправной деятельности с учетно-хозяйственным процессом и обоснованием целесообразности выделения дополнительной защитной функции бухгалтерского учета, а также вида информации, формирующейся при воздействии противоправной деятельности научетный процесс;

- обосновать построение концепции стратегии назначения, организации и планирования экспертного бухгалтерского исследования;

- рационализировать процесс выдвижения, формулирования и проверки гипотезы о выделении бухгалтерской экспертизы в самостоятельное направление практической и научной деятельности с обоснованием соответствующих логических этапов процесса развития гипотезы экспертного бухгалтерского исследования;

- структурировать комплексно-целевую систему прогнозирования и предупреждения злоупотреблений и правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов при проведении экспертных бухгалтерских исследований с разработкой специальной методики профилактической работы эксперта-бухгалтера;

- создать универсальную адаптивную модель проведения экспертных бухгалтерских исследований с выявлением области её практического применения;

- разработать методику изъятия и первичного исследования бухгалтерской информации на компьютерных носителях и поисково - диагностическую методику исследования специальной экономико-криминалистической информации при производстве экспертных бухгалтерских исследований с предложением и адаптацией алгоритма действий;

- подготовить научно-методические и практические рекомендации по экспертному исследованию и экономико-криминалистическому анализу противоправных действий с дебиторской задолженностью;

- предложить научно-методические и практические рекомендации по экспертному исследованию данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, разработать методику экспертного бухгалтерского исследования экономико-криминалистической информации, связанной с фактами «криминальных» банкротств;

- выявить организационно-методические особенности согласования материально-вещественных и финансовых пропорций в деятельности хозяйствующих субъектов с предложением системы комплексного анализа названных пропорций при проведении экспертных бухгалтерских исследований;

- установить целесообразность и порядок использования элементов экономического анализа в криминалистических целях бухгалтерской экспертизы путем построения альтернативного бухгалтерского баланса.

Предметом исследования является комплекс теоретико-методологических, методических и прикладных проблем проведения экспертных исследований в системе бухгалтерского учета.

Объектом исследования стали информационные системы бухгалтерского учета и отчетности хозяйствующих субъектов по материалам статистических, аналитических и оперативных данных правоохранительных органов в сфере противодействия правонарушениям экономической и налоговой направленности, а также теория и практика производства бухгалтерских экспертиз.

Теоретической и методологической основой диссертационной работы является применение объективных принципов научного познания, основных положений теории бухгалтерского учета, аудита, государственного финансового контроля и судебной бухгалтерии, экономического и экономико-криминалистического анализа. В процессе исследования проблем по избранной теме диссертации изучалась фундаментальная и специальная литература отечественных и зарубежных ученых по вопросам организации и производства бухгалтерской экспертизы, документальной ревизии, аудиторских и налоговых проверок, а также документально-проверочных мероприятий по фактам экономических и налоговых правонарушений.

Кроме того, работа базируется на законодательных и нормативных актах, соответствующих методических документах, официальной статистической и аналитической информации, материалах научных и научно-практических конференций и семинаров.

Научный аппарат диссертационной работы включает такие методы научно-теоретического обоснования, как дедукция и индукция, анализ и синтез. Кроме того, в ходе исследования применялись следующие общенаучные методы и способы познания: наблюдение, системность и комплексность; формализация и моделирование, конкретизация; сопоставление и сравнение теоретических основ с практическим результатом, обобщение; комплекс приемов и процедур для выявления общих и отличительных признаков различных объектов бухгалтерской экспертизы и анализа противоправных действий в системе учета и отчетности.

Методика исследования основывается: на четком формулировании целей и задач; выделении места бухгалтерской экспертизы в экономическом классе экспертных исследований и системе финансового контроля с применением системного подхода; сравнительном анализе действующих методик экспертного бухгалтерского исследования; поиске, формировании и адаптации новых методических разработок в соответствии с реформированиемзаконодательной базы и потребностями практики; структурировании предмета бухгалтерской экспертизы на элементы и группировка соответствующих им объектов; выявлении особенностей экспертного раскрытия бухгалтерской информации в условиях применения компьютерных систем. В качестве инструментарных средств при выполнении расчетно-аналитических действий по обоснованию реальных вариантов стратегии экспертных бухгалтерских работ использовались экономико-математические методы анализа с применением специальных аналитических приемов исследования (элиминирования, группировок, приемов динамического, структурного и индексного анализа).

Научная новизна исследования заключается в научном обосновании и разработке методологических и методических положений современной концепции бухгалтерской экспертизы, совокупность которых можно квалифицировать как решение крупной научной проблемы по развитию системы бухгалтерского учета и аудита, выступающей в качестве необходимого информационного обеспечения тактических и стратегических задач в сфере противодействия злоупотреблениям и правонарушениям экономической и налоговой направленности в условиях переходной экономики.

Наиболее важные выводы, отражающие научную новизну проведенного исследования, заключаются в следующем:

1. Обоснованы теоретические положения бухгалтерской экспертизы в условиях переходной экономики, в частности:

- компоненты и элементы экспертного бухгалтерского исследования впервые представлены в виде системы, уточнен понятийный аппарат бухгалтерской экспертизы, что позволило по-новому сформулировать определение бухгалтерской экспертизы, разработана структура экономического класса экспертных исследований с идентификацией бухгалтерской экспертизы в данной структуре, доказана возможность и аргументирована необходимость отнесения экспертного бухгалтерского исследования к системе государственного финансового контроля в качестве одного из видов с проведением сравнительного анализа видов финансового контроля, применяемых в правоохранительной практике;

- разработан и методологически обоснован механизм формализации теоретических аспектов бухгалтерской экспертизы, подготовлена и рекомендована активно-адаптивная модель алгоритма взаимодействия противоправной деятельности с учетно-хозяйственным процессом с обоснованием целесообразности выделения дополнительной защитной функции бухгалтерского учета и вида информации, формирующейся при воздействии противоправной деятельности на учетный процесс.

2. Получила развитие методология бухгалтерской экспертизы как нового научного направления деятельности в современных экономических условиях, а именно:

- на основе исследования эволюции предмета бухгалтерской экспертизы и его составляющих элементов предложено авторское определение предмета, по-новому структурированы объекты бухгалтерской экспертизы, впервые определены методологические принципы бухгалтерской экспертизы, сформулировано авторское определение метода и процедуры бухгалтерской экспертизы, обосновано взаимное согласование научно-методических приемов, процедур и стадий проведения экспертного бухгалтерского исследования;

- с использованием системного анализа уточнены и определены специфические задачи экспертизы бухгалтерских документов, содержание и взаимосвязи документальных методических приемов экспертного бухгалтерского исследования, скорректирована группировка приемов документального контроля в контексте интенсификации латентности экономических правонарушений;

- выдвинута и проведена проверка гипотезы о целесообразности выделения бухгалтерской экспертизы в самостоятельное направление исследований;

3. Разработана концепция стратегии проведения экспертного бухгалтерского исследования в переходной экономике, в том числе:

- обоснован и адаптирован оптимальный согласованный механизм назначения, организации и планирования экспертной бухгалтерской работы с целью формирования эффективной программы процесса производства экспертного бухгалтерского исследования;

- разработана и предложена комплексно-целевая система прогнозирования и предупреждения злоупотреблений и правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов при проведении экспертного бухгалтерского исследования, разработана специальная методика профилактической работы эксперта-бухгалтера с подготовкой ее структурированной модели.

4. Раскрыты организационно-методические положения по применению унифицированных моделей экспертного бухгалтерского исследования, в частности:

- подготовлена универсальная адаптивная модель осуществления экспертных бухгалтерских исследований, выявлена область ее применения и использования, а именно - для анализа учетных и отчетных данных предприятий различных отраслей деятельности, форм собственности с многочисленными объективными и субъективными особенностями организации и ведения учета, с меняющимися приемами сокрытия противоправных финансово-хозяйственных операций;

- разработана методика изъятия и первичного исследования бухгалтерской информации в оперативной памяти компьютерных систем с алгоритмом действий и поисково-диагностическая методика исследования специальной экономико-криминалистической информации при производстве экспертного бухгалтерского исследования;

- сформулированы практические рекомендации по проведению бухгалтерской экспертизы по выявлению противоправных действий с дебиторской задолженностью.

5. Выявлены основные направления проведения бухгалтерской экспертизы, связанные с осуществлением экономико-криминалистического анализа, в частности:

- подготовлены научно-методические и практические рекомендации по экспертному исследованию данных бухгалтерской (финансовой) отчетности, разработана методика экспертного бухгалтерского исследования экономико-криминалистической информации, связанной с фактами «криминальных» банкротств;

- выявлены объективные предпосылки возникновения диспропорций движения материально-вещественных и финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов с предложением системы комплексного анализа названных диспропорций при проведении экспертного бухгалтерского исследования;

- обоснована возможность и целесообразность применения экономического анализа в криминалистических целях бухгалтерской экспертизы с использованием альтернативного баланса при осуществлении экспертного бухгалтерского исследования.

Практическая значимость диссертационного исследования состоит в том, что разработанная концепция системы экспертного бухгалтерского исследования позволяет обеспечить создание информационной базы для решения оперативных, тактических и стратегических задач при выявлении, расследовании, документировании, доказывании и профилактике правонарушений в сфере экономики, а также при решении вопросов, поставленных перед экспертом-бухгалтером правоохранительными органами.

Разработанные методические рекомендации по организации и производству экспертного бухгалтерского исследования полезны не только в научных целях, но и имеют огромное значение в практической деятельности правоохранительных органов по противодействию преступлениям экономической и налоговой направленности. Все предложенные разработки носят прикладной характер, выполнялись по заявкам практических правоохранительных органов и широко используются при организации, планировании и методическом обеспечении производства бухгалтерских экспертиз и документировании фактов экономических правонарушений.

Кроме того, сделанные в работе выводы и полученные результаты могут быть также использованы при преподавании прикладных экономических дисциплин в высших учебных заведениях по экономическим и юридическим специальностям.

Апробация и внедрение результатов исследования. Основные результаты диссертации докладывались и обсуждались на ежегодных научно-практических конференциях различного уровня в Воронежском институте МВД России (1999-2008 гг.), Воронежском государственном университете (2000-2008 гг.), Воронежском государственном аграрном университете (2004 г., 2005 г.), Нижегородской академии МВД России (2007 г.) и др. По теме диссертационного исследования было сделано 27 докладов на вышеперечисленных конференциях.

Теоретические положения, разработанные в процессе исследования, нашли отражение в монографиях и учебных пособиях, подготовленных автором самостоятельно и в соавторстве.

Результаты исследования использовались в учебном процессе Воронежского института МВД России при изучении дисциплин «Судебная бухгалтерия», «Теневая экономика», «Финансово-кредитная система», «Основы аудита», «Экономика предприятия и предпринимательская деятельность», «Бухгалтерский учет» и «Экономико-криминалистический анализ».

Ключевым моментом апробации полученных результатов явилось внедрение предложенных разработок в виде научно-методических и практических рекомендаций в практическую деятельность следственных и экс-пертно-криминалистических подразделений, а также органов по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями Воронежской, Липецкой и Ростовской областей, что подтверждается соответствующими актами внедрения.

Кроме того, результаты теоретических и практических разработок были внедрены в деятельность ряда аудиторских фирм и организаций, осуществляющих аудиторские и экспертные бухгалтерские работы.

Публикации. По теме диссертационного исследования опубликовано 102 печатные работы, в которых автору принадлежит 198,3 п.л., из них: 3' монографии, 21 учебное и учебно-методическое пособие, 13 научно-методических и практических рекомендаций, 55 научных статей.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Звягин, Сергей Анатольевич

Выводы экспертизы, которая должна отвечать требованиям уголовно-процессуального законодательства, в таких случаях не соответствуют результатам оперативных и налоговых проверок, что осложняет предварительное расследование и судебное разбирательство из-за возникших противоречий между доказательствами. Поэтому в настоящее время, на наш взгляд, существует настоятельная необходимость приведения встречных проверок в соответствие с требованиями теории доказательств и уголовно-процессуального законодательства.

Совершенствование встречных проверок, как одного из результативных методических приемов, возможно путем проведения их с целью формирования надежной свидетельской базы уголовного дела как параллельного с экспертизой самостоятельного источника доказательств. Например, важное значение для проверки выводов эксперта имеет выяснение у получателей денежных средств, перечисленных исследуемой организацией, на какие цели в действительности использованы денежные средства, когда целевое назначение платежей не соответствует фактическому содержанию операций. Данная практика позволяет установить каналы незаконного изъятия доходов исследуемой организации, конкретные цели криминального использования прибыли, материальный источник возмещения нанесенного материального ущерба, причиненного правонарушением подобного рода.

В отличие от встречной проверки при применении приемов взаимного контроля сопоставляются различные по своему характеру документы и учетные данные, в которых отражена проверяемая хозяйственная операция как в пределах одного экономического субъекта, так и при его хозяйственных отношениях с контрагентами.

К приемам взаимного контроля документов, по нашему мнению, следует отнести остальные приемы (кроме встречной проверки) второй группы, а именно: проверка объективной возможности операций; сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции; сопоставление первичных и производных документов; сопоставление документов, отражающих операции, с документами, обосновывающими их.

Так, при сопоставлении документов, отражающих операции, с документами, обосновывающими их, выясняются противоречия между ними. В случаях, когда для совершения каких-либо действий требуется документальное основание, необходимо сопоставить документы, отражающие эти действия, с документами, обосновывающими их. Это дает возможность проверить реальность действий и их взаимное соответствие. Примерами может служить сопоставление: оплаченных счетов с договорами, приходными и расходными накладными, актами приемки выполненных работ; записей о списании материалов в отходы с актами на порчу материалов; сметы на ремонт зданий и помещений с дефектными актами и т.д. Расхождения данных по таким документам и записям не всегда указывают на злоупотребления. Тем не менее, в случае выявления отклонений необходимо проверить, не связаны ли они с хищениями средств и имущества или с другими правонарушениями.

На наш взгляд, ошибочным является мнение отдельных авторов, которые рекомендуют применять метод взаимного контроля операций и документов в исследованиях аналогично встречной проверке документов, но с той лишь разницей, что исследуются операции по документам, составленным в различных предприятиях и организациях [93, с.109]. В существующих условиях противодействия экономической и налоговой преступности метод взаимного контроля операций, предлагаемый к использованию в ряде работ, выглядит несколько упрощенным. По нашему мнению, данный метод следует рассматривать в виде трех предлагаемых приемов сопоставления документов (отражающих взаимосвязанные операции, первичных и производных документов, отражающих и обосновывающих документов).

Противоречия, выявляемые при сопоставлении первичных и производных документов, могут свидетельствовать о тех или иных злоупотреблениях. Такие противоречия, как показывают исследования, могут выражаться в трех формах: в производных документах отсутствуют записи об операциях, отраженных в первичных документах; в производных документах есть записи об операциях, не отраженных в первичных документах; в первичных и производных документах одни и те же операции отражены по-разному.

Отсутствие записей в производном документе свидетельствует о том, что к моменту его составления не было соответствующего первичного документа, или же он не был предъявлен, или же записи не были сделаны умышленно.

Наличие записей об операциях, не отраженных в первичных документах, объясняется, прежде всего, изменением или уничтожением ранее имевшихся документов и, кроме того, злоупотреблениями со стороны лиц, которые произвели записи в производных документах (устанавливать это рекомендуется исходя из записей в документах).

Аналогичными причинами объясняется и неодинаковое отражение операций в первичных и производных документах. Для использования рассматриваемого приема документального контроля необходимо исследовать производные документы, отражающие данные первичных документов.

Взаимная связь различных операций и отражающих их документов позволяет проверить эти операции путем взаимного контроля — с использованием приема сопоставления документов, отражающих взаимосвязанные операции. Например, объем выполненных строительно-монтажных работ можно проверить по расходу материалов, по начисленной заработной плате, по отчетам о работе машин и механизмов и т.д. В свою очередь, правильностьначисления заработной платы, расхода материалов и других видов затрат можно проверить по документам, фиксирующим выполнение работ.

Нередко возникают противоречия в документах, при которых реальность одних операций, отраженных в документах, исключает или ставит под сомнение действительность других. Подобные противоречия выявляются проверкой объективной возможности соответствующих операций.

Конкретные направления такой проверки различны. Они зависят от содержания исследуемых процессов. Чаще всего объектом исследования с помощью этого метода оказываются операции по выполнению каких-либо работ или оказанию услуг. Исследуя их с точки зрения объективной возможности, рекомендуется выяснять следующее: было ли выполнение работ (оказание услуг) обеспечено необходимыми материалами, оборудованием, механизмами, трудовыми ресурсами; имелся ли в наличии объект работ (услуг); возможно ли было физически выполнить подобные работы; могли ли их выполнить лица, фамилии которых указаны в документах; имелись ли какие-либо другие обстоятельства, исключавшие возможность проведения работ или оказания услуг.

Третья группа приемов включает следующее: сопоставление групп документов, отражающих однотипные операции; сопоставление документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах; сопоставление исполнительных и распорядительных документов; восстановление учета, в том числе — количественно-суммового; аналитическая и логическая проверка документов.

Для обнаружения злоупотребления на предприятиях может быть применен прием восстановления учета. Восстановление учета не требует, чтобы документы заполнялись или оформлялись заново и подписывались соответствующими лицами, а заключается в воспроизведении хозяйственной операции в той форме, какую определяют учетные данные. Поэтому считаем целесообразным рассмотреть более подробно такой важный прием экспертногобухгалтерского исследования, как восстановление учета.

Практика борьбы с правонарушениями в сфере экономики свидетельствует, что лица, совершившие правонарушение, используя низкий уровень организации бухгалтерского учета, часто уничтожают первичные бухгалтерские документы и учетные регистры, в которых нашли отражение подложные записи о финансово-хозяйственных операциях. Это значительно затрудняет обнаружение оснований для производства документальной ревизии и возбуждения уголовного дела, получение доказательств о преступных действиях конкретных лиц, а, следовательно, их разоблачение и привлечение к уголовной ответственности.

Как правило, необходимость в восстановлении бухгалтерского учета, как справедливо отмечалось отдельными авторами, частично или полностью возникает чаще всего при раскрытии или расследовании таких правонарушений, как хищение чужого имущества путем присвоения, растраты; мошенничество в сфере предпринимательской деятельности; уклонение от уплаты налогов и др. [163, с. 14]. Например, по оперативным данным МВД России, из общего количества бухгалтерских экспертиз, проводимых экспертно-криминалистическими подразделениями МВД России, примерно в 10 % случаев исследования назначаются по вопросам, связанным с полным или частичным восстановлением данных бухгалтерского учета [163, с. 14]. Нередко правонарушители прибегают к уничтожению данных бухгалтерского учета с целью сокрытия следов противоправной деятельности, о чем свидетельствую и международная практика: «Arson has also been ussed to destroy records that contain evidence of embezzlement»

Поджег также часто используется, чтобы уничтожить документы, подтверждающие хищение») [286, с. 505].

Поэтому, на наш взгляд, проблему восстановления бухгалтерского учета необходимо понимать в широком и узком смысле слова.

В широком смысле — это восстановление систематических записей о финансово-хозяйственных операциях в учетных регистрах на основе первичных документов. Так бывает, когда преступники совершили правонарушения и завуалировали их путем учинения подложных записей в первичных бухгалтерских документах и регистрах с последующим уничтожением или приведением в такое состояние, когда их использование не дает возможность получить необходимые данные.

Восстановление бухгалтерского учета в узком смысле слова - это восстановление аналитического учета, когда он сознательно не велся или не предусматривалось его ведение, а условия для восстановления имеются. Бухгалтерский учет в подобном случае можно всегда восстановить на основании соответствующих документов, имеющихся в бухгалтерии других экономических субъектов и коммерческих банках.

Действующим уголовно-процессуальным законодательством восстановление бухгалтерского учета возлагается полностью и проводится за счет того предприятия, где он не велся- или уничтожены документы по отдельным финансово-хозяйственным операциям.

Опубликованные результаты изучения ревизорской практики показывают, что ревизоры в отдельных случаях прибегают к восстановлению бухгалтерского учета при проведении ревизии и документальной проверки по заданию следователей, но только в случаях, когда это необходимо для ответов на вопросы, которые перед ними поставлены. С учетом того, что дать ответы на поставленные вопросы невозможно, ревизоры вынуждены восстанавливать бухгалтерский учет частично [163, с. 14]. Поэтому к восстановлению учета привлекаются специалисты, как правило - ревизоры или аудиторы. Так, в соответствии со ст.1 Федерального закона РФ «Об аудиторской деятельности» одним из видов сопутствующих аудиту услуг является «постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета» [2, с. 6893]. Это также отражено в правиле (стандарте) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним».

В связи с этим представляется необходимым рассмотреть особенности бухгалтерской экспертизы при восстановлении бухгалтерского учета.

Данные проведенного исследования свидетельствуют о том, что ранее проблема осуществления экспертных бухгалтерских исследований при восстановлении бухгалтерского учета авторами не рассматривалась. Восстановление бухгалтерского учета может осуществляться как экспертом-бухгалтером, так и силами привлеченного специалиста-бухгалтера, не являющегося экспертом в процессуальном отношении.

Привлечение специалиста к восстановлению бухгалтерского учета хозяйствующего субъекта, где учет не велся частично или полностью или документы были уничтожены, не означает, что следователь в этом процессе может играть пассивную роль. Он должен активно участвовать в организационных мероприятиях, связанных с восстановлением учета, контролировать этот процесс и оказывать специалистам содействие. Многие хозяйствующиесубъекты настолько криминализированы, что восстанавливать на них бухгалтерский учет без помощи правоохранительных органов трудно или вообще невозможно.

При необходимости следователь производит выемку бухгалтерских и иных документов, помогает специалисту установить хозяйственные связи экономического субъекта с другими юридическими лицами и там изымает бухгалтерские документы, а затем передает их для исследования эксперту-бухгалтеру. При этом необходимо иметь в виду, что изъятые документы будут использоваться не только для восстановления бухгалтерского учета, но и производства почерковедческой и технико-криминалистической экспертиз. С помощью первой можно установить, кто оформлял интересующие следствие бухгалтерские документы, кто отвечал за проведение хозяйственных операций, отраженных в этих документах. Технико-криминалистическая экспертиза поможет установить подлинность использованных бланков, печатей, штампов, оттиски которых имеются на изъятых документах. Для восстановления бухгалтерского учета выяснение перечисленных обстоятельств имеет особое значение.

Привлекаемый специалист должен оформить специальным актом все документальное восстановление операций. Финансово-хозяйственные операции в нем должны быть указаны в хронологическом порядке, по их наименованиям, содержанию и полному объему. Составленный акт дает возможность проверить: приняты ли исчерпывающие меры по установлению предприятий-контрагентов; в полном ли объеме восстановлен бухгалтерский учет; объективно ли восстановлен бухгалтерский учет; не допущены ли ошибки при восстановлении бухгалтерского учета.

После оформления акта по учетным данным, содержащимся в нем, необходимо проведение документальной ревизии с целью проверки достоверности и полноты восстановления бухгалтерского учета. Это важно также и потому, что если по делу будет назначена бухгалтерская экспертиза, то эксперт-бухгалтер перед её производством должен быть уверен, что восстановление бухгалтерского учета произведено правильно, в соответствии с нормативными актами, которые регулируют ведение бухгалтерского учета. Следовательно, привлекаемый для этих целей ревизор должен быть хорошим специалистом в той отрасли хозяйствования, где ему предстоит вести документальную проверку.

По восстановленному бухгалтерскому учету может быть назначена бухгалтерская экспертиза, фактические основания для проведения которой аналогичны при производстве экспертизы в обычном порядке. Вместе с тем, назначение бухгалтерской экспертизы по восстановленному учету имеет и свою специфику. В частности, эксперт-бухгалтер перед исследованием основных вопросов должен быть убежден, что восстановление бухгалтерского учета проведено правильно. В связи с этим, в постановлении одним из первых на решение эксперта-бухгалтера должен стоять вопрос: соответствует ли восстановленный бухгалтерский учет совершенным операциям и соблюдалось ли законодательство по его ведению? Только при получении экспертом-бухгалтером положительных данных целесообразно приступать к исследованию других вопросов, касающихся совершенных финансово-хозяйственных операций.

Сопоставление исполнительных и распорядительных документов позволяет проверить соответствие совершенных операций содержанию распоряжения. Например, сравнивая данные, указанные в требовании или доверенности, с данными накладной на отпуск материальных ценностей, можно обнаружить, что отпущены другие ценности или иное их количество, нежели было затребовано. В других случаях может оказаться, что распоряжение осталось без исполнения или, напротив, произведен отпуск без распоряжения. Все это при определенных обстоятельствах может свидетельствовать о допущенных злоупотреблениях, в частности - об уничтожении исполнительных документов, о выписке бестоварных накладных и др.

Способ сопоставления документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах, рекомендуется использовать в процессе исследования выполнения строительно-монтажных работ, а также работ по оказанию услуг. При этом способе исследования характер, объем, стоимость и другие данные о предстоящих работах, указанные в договорах подряда (субподряда), в проектах, сметах, трудовых соглашениях и дефектных актах, сопоставляются с актами приемки выполненных работ и другими документами, отражающими производство работ (оказание услуг). Выявленные расхождения могут свидетельствовать о приписках или, наоборот, о занижениях объемов работ (услуг).

Наиболее действенным является систематизированный способ проверки содержания операций и записей в учетных регистрах, при котором исследование осуществляется путем сопоставления групп документов, отражающих однотипные операции вне зависимости от времени их совершения. Этот прием документального контроля дает возможность глубоко изучить взаимосвязь отдельных операций и специфику их отражения в учете за разные периоды времени и выявить факты экономических правонарушений.

Аналитическую и логическую проверку документов следует проводить при необходимости группировки однородных нарушений нормативно-правовых актов по исследуемым хозяйственным операциям, при применении элементов логики в исследовании показателей, содержащихся в первичных документах. Так, например, могут составляться регистры по бестоварным документам, определяемым экспертизой, ведомости незаконных выплат заработной платы и т.д. Логическая проверка может применяться при исследовании полноты характеристики товаров, указанных в первичных документах, цен на них, единиц измерения и т.п.

Четвертая группа, завершающая, по результатам проведенного анализа может выглядеть следующим образом: хронологическая проверка документов; проверка документов, отражающих движение однородных ценностей; контрольное сличение остатков; систематизация и группирование результатов документальных исследований; анализ акта ревизии финансово-хозяйственной деятельности как документа.

Хронологическая проверка применяется как самостоятельный прием исследования документов и как дополнительный - с целью последующей обработки материалов контрольного сличения и восстановления количественного учета. Этот прием рекомендуется использовать, когда имеется информация о хищениях товарно-материальных ценностей, а по результатам проведенных инвентаризаций расхождения не установлены. Он позволяет обнаружить: неучтенные товарно-материальные ценности; завышение количества отпускаемых сырья и материалов в производство; вывоз с территории предприятия излишков товаров и запасов.

Для обнаружения противоправных деяний особенно эффективны приемы проверки документов, отражающих движение однородных ценностей. Между тем, до настоящего времени такие приемы были недостаточно освещены в экономической литературе и мало применялись в экспертной практике. Один из таких приемов проверки документов — контрольное сличение остатков материальных ценностей. Сущность данного способа состоит в том, что по инвентаризационной описи на начало периода берется остаток определенных ценностей, к нему прибавляется документированное поступление и исключается документированный расход.

Авторы большинства работ по контролю и бухгалтерской экспертизе не упоминают о контрольном сличении или же недостаточно раскрывают возможности этого приема. А некоторые считают, что для выявления замаскированных правонарушений на предприятиях розничной торговли важнейшим методом является метод контрольного сличения, то есть относят этот прием к специальным, используемым лишь в конкретной отрасли экономики [108, с. 11]. По нашему мнению, этот прием вполне актуален для контроля движения товарно-материальных ценностей в любой сфере экономики.

Анализ ревизионной практики показывает, что ревизоры зачастую по данным контрольного сличения делают вывод о наличии «излишних» (неучтенных) товарно-материальных ценностей на проверяемых объектах

II группа арифметическая проверка нормативная проверка проверка соответствия отраженных операции установленным правилам проверка подлинности документов и содержащихся в них реквизитов и записей проверка соблюдения правил составления и оформления документов встречная проверка проверка объективности возможности операций сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции сопоставление первичных и производных документов сопоставление документов, отражающих операции, с документами, обосновывающими их

III группа сопоставление групп документов, отражающих однотипные операции сопоставление групп документов, отражающих данные о предстоящих и выполненных работах сопоставление документов исполнительных и распорядительных восстановление учета аналитическая и логическая проверка документов хронологическая проверка документов проверка документов, отражающих движение однородных ценностей контрольное сличение остатков ценностей систематизация и группирование результатов документальных исследований анализ акта ревизии как документа

Рис.2.3.1. Классификация документальных методических приемов бухгалтерской экспертизы даже в тех случаях, когда это не подтверждается другими документальными данными. Превышение фактического остатка товарно-материальных ценностей над максимально возможным может быть следствием различных причин. Такое превышение можно признать неучтенным при подтверждении дополнительными данными и исключении других причин, влияющих на результаты контрольного сличения. Выявленные «излишки» не всегда свидетельствуют о правонарушениях. Они могут быть вызваны ошибками в документах и инвентаризационных описях. Подобные гипотезы подтверждаются при последующем проведении бухгалтерской экспертизы.

Документальные исследования, проведенные экспертом-бухгалтером, рекомендуется систематизировать в специальном журнале группировки исследований, где по каждому вопросу, поставленному на решение экспертизы, определяется нормативно-правовая и фактографическая информация. Затем приводится содержание недостатков (правонарушений), выявленных документальной ревизией финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, изложенных в акте ревизии.

Рассматривая акт ревизии как документ, включаемый в систему доказательств, эксперт-бухгалтер подвергает его исследованию на доброкачественность в части правонарушений, ставших объектами расследования правоохранительными органами по возбужденным уголовным и гражданским делам. Прежде всего, акт ревизии следует рассмотреть экспертизой по форме и содержанию. Устанавливается, принимали ли участие в ревизии лица, ответственные за деятельность хозяйствующего субъекта, материально-ответственные лица, у которых выявлены недостачи денежных средств и товарно-материальных ценностей; имеются ли пояснительные записки по поводу выявленных недостатков (правонарушений) и т.д.

Как представляется, рассмотренные выше приемы документального контроля при проведении экспертных исследований должны дополняться приемами фактической проверки или данными других видов экспертиз, такими, как контрольный обмер, технологическая экспертиза, экспертная оценка и т.д.

Следовательно, с помощью экспертного исследования бухгалтерских документов в ходе производства бухгалтерской экспертизы и тщательного последующего анализа полученных выводов во взаимосвязи с другими результатами экспертного исследования возможным становится выявление обстоятельств, которые могли способствовать совершению экономического правонарушения. В ходе рассмотренного нами экспертного исследования также возможно выявление конкретных предпосылок, которые не только могли, но и способствовали совершению противоправного деяния в экономической сфере.

С использованием приемов экспертизы бухгалтерских документов становится реальным выяснение способа совершения конкретного экономического или налогового преступления; временных рамок противоправных деяний или, при необходимости, - конкретной даты; величины и размера материального ущерба, нанесенного государству, физическим и юридическим лицам; лиц, причастных к совершению правонарушения. Вместе с тем, в целях практической адаптации рассмотренных приемов необходимо создание стратегии организации и производства экспертных бухгалтерских исследований в условиях реформирования системы бухгалтерского учета.

ГЛАВА 3. КОНЦЕПЦИЯ СТРАТЕГИИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОИЗВОДСТВА ЭКСПЕРТНОГО БУХГАЛТЕРСКОГО ИССЛЕДОВАНИЯ В ПЕРЕХОДНОЙ ЭКОНОМИКЕ 3.1. СОГЛАСОВАННЫЙ МЕХАНИЗМ НАЗНАЧЕНИЯ, ОРГАНИЗАЦИИ И ПЛАНИРОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Проблемы назначения, организации и планирования бухгалтерской экспертизы остаются малоизученными. С одной стороны, эти вопросы четко регламентированы российскими законодательными актами и ведомственными инструкциями, а с другой — существует ряд неразрешенных и малоисследованных вопросов, которые требуют тщательного изучения с научной и специальной точки зрения. Необходимость проведения такой работы вызвана также происходящими изменениями в связи с реформированием законодательной системы, формированием современной отечественной-концепции бухгалтерского учета, введением в действие новых положений по бухгалтерскому учету, переходом на международную систему финансовой отчетности (МСФО), что в значительной степени меняет информационную, теоретическую, методологическую, методическую базу экспертного бухгалтерского исследования. Все это вызывает необходимость радикального исследования и пересмотра вопросов организации экспертных бухгалтерских работ.

Происходящие изменения в связи с реформированием системы бухгалтерского учета позволяют выделить четыре проблемных блока в составе организационных аспектов бухгалтерской экспертизы, которые требует научного исследования. Среди таких вопросов, прежде всего, необходимо выделить: во-первых - время назначения бухгалтерской экспертизы; во-вторых - объем материалов, необходимых для проведения экспертного бухгалтерского исследования; в-третьих - порядок формулирования вопросов, поставленных для решения эксперту-бухгалтеру; в-четвертых — определение продолжительности экспертных бухгалтерских работ.

В отличие от других видов экспертиз, у которых к моменту их назначения объекты экспертного исследования полностью определились, при назначении бухгалтерской экспертизы такой определенности нет, так как она исследует сложные объекты хозяйственной деятельности, характеризующие в комплексе хозяйственные процессы.

Необходимость в экспертизе возникает в связи с потребностями специальных знаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности, всестороннего и объективного исследования фактических обстоятельств дела. Следует отметить, что правовые особенности данной проблемы остаются вне поля нашего зрения. Последовательность действий по организации и планированию специальных экспертных (в том числе и бухгалтерских) работ, выполняемых следственными органами совместно с экспертом-бухгалтером, подробно изложена в регламентирующих документах и достаточно глубоко исследована в работах С.П. Голубятникова, A.M. Дьячкова, В.А. Тимченко, Н.Т. Белухи и др.

В этой связи организационная стадия рассматривалась в динамике взаимоотношений следователя и эксперта-бухгалтера в рамках уголовно-процессуального законодательства без рассмотрения кардинальных проблем эффективной организации исследовательского процесса. Однако современная практика настоятельно требует более глубокого и обстоятельного изучения вопросов общего и частного характера, связанных с порядком проведения, организацией и планированием бухгалтерской экспертизы.

Особую роль в расследовании уголовного дела имеет время назначения экспертизы. Назначение экспертизы в ходе предварительного расследования законом не предусмотрено, поэтому время ее проведения определяет следователь, исходя из конкретных обстоятельств дела. Назначение экспертизы не относится к первоначальным следственным действиям. Прежде чем прийти к решению о назначении бухгалтерской экспертизы следователь собирает и изучает нужные доказательства. Но при этом он не должен безосновательно откладывать назначение бухгалтерской экспертизы.

Как справедливо отмечается в ряде публикаций, «для эффективного расследования следователь, должен назначить судебно-бухгалтерскую экспертизу сразу, как только возникла необходимость в ее проведении, при наличии необходимых материалов для исследования. Промедление с назначением экспертизы, как правило, вызывает волокиту в расследовании, снижение его качества» [163, с. 74].

Опоздание с назначением экспертизы затрудняет проверку фактов, выявленных правоохранительными органами, не дает возможности следователю использовать выводы эксперта при проведении следственных действий, задерживая сроки рассмотрения дела. Поэтому в следственной практике экспертиза чаще всего назначается сразу после окончания ревизии. Отсюда основной задачей следователя в подготовке к проведению экспертизы является решение вопроса о проведении ревизии финансово-хозяйственной деятельности, если раньше она не была проведена. Необходимо отметить, что ревизию финансово-хозяйственной деятельности могут назначить только собственники (учредители). В связи с этим следователю следует обратиться с постановлением о необходимости проведения ревизии хозяйствующего субъекта по его подведомственности к собственнику через органы управления этойсобственностью (государственная, арендная, акционерная и др.).

В ряде случаев возможность формирования необходимой информационной базы появляется только в процессе проведения экспертизы. В таких случаях эксперт-бухгалтер будет вынужден ходатайствовать перед следственным органом о предоставлении дополнительных материалов, потребность в которых выявилась по ходу проведения экспертизы. Это также свидетельствует о том, что на предварительной стадии подготовки назначения экспертизы правоохранительные органы не имели соответствующего профессионального контакта с экспертом-бухгалтером на предмет того, какие необходимы документы для исследования поставленных вопросов, за какой период и в каких архивах они хранятся.

Если ранее необходимость в истребовании дополнительной информации возникала в основном при расследовании экономических правонарушений, связанных с хищениями и недостачами товарно-материальных ценностей, чему, в частности, посвящены работы A.B. Чиненкова [263, с. 52], Н.Т. Белухи [41, с. 55] и др., то в настоящее время диапазон и сложность совершаемых правонарушений в сфере экономики требуют детального анализа и исследования полученных материалов для производства экспертизы со стороны эксперта-бухгалтера с целью точного определения-перечня дополнительной информации.

Бесспорно, что объем материалов, необходимых эксперту-бухгалтеру для проведения экспертизы, зависит от специфики уголовного дела. К делу должны быть также приобщены подложные документы и записи, используемые для сокрытия экономических преступлений, учетные документы, подтверждающие подлог в других документах. Кроме того, как показала практика, следует допросить лиц, прямо или косвенно причастных к противоправному деянию, подписавших подложные документы и другие материалы, относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы.

В тех случаях, когда для решения поставленных вопросов эксперт-бухгалтер должен произвести исследования, основанные на заключениях экспертов других специальностей, такие экспертизы (криминалистическая, техническая, почерковедческая и др.) проводятся до назначения бухгалтерской экспертизы.

При формулировании вопросов, решаемых бухгалтерской экспертизой, необходимо учитывать особенности каждого уголовного дела. Перечислить все вопросы, решаемые такой экспертизой, в связи с разнообразием уголовных дел не представляется возможным. Поэтому целесообразно рассмотреть ряд условий, которые, по нашему мнению, необходимо выполнять при постановке вопросов перед экспертом-бухгалтером: прежде всего, вопросы не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера; недопустимо ставить вопросы, для решения которых требуются действия, составляющие компетенцию других экспертов (товароведа, экономиста и др.). Распространенной ошибкой является постановка вопросов, относящихся к компетенции следователя и суда. Недопустимо, в частности, ставить вопросы, касающиеся субъективной стороны преступления и тем более его правовой оценки.

Перед экспертом-бухгалтером можно ставить только такие вопросы, для решения которых требуются специализированные бухгалтерские исследования. Так, было бы неверным назначить бухгалтерскую экспертизу для выполнения несложных арифметических расчетов или для получения справки о порядке записи на счетах той или иной хозяйственной операции. Важно также избегать множественности и повторения вопросов.

Чтобы охватить все обстоятельства дела, относящиеся к предмету экспертизы, достаточно поставить несколько узловых вопросов. Так, если обвиняемый оспаривает выводы ревизии финансово-хозяйственной деятельности о фиктивности нескольких операций и поэтому не соглашается с суммой материального ущерба, эксперту не следует ставить вопрос по поводу каждой спорной операции, а достаточно поставить один основной вопрос по проверке выводов о сумме нанесенного ущерба в связи с возражениями обвиняемого.

В то же время необходимо четко формулировать вопросы, избегать необоснованных обобщений (например, какие нарушения нормативноправовых актов допущены в бухгалтерском учете). Содержание вопросов должно вызывать необходимость в проведении экспертного исследования, а не носить справочный характер (какими документами оформляется выдача денежных средств из кассы; кто должен контролировать предоставление отпусков материально-ответственным лицам и т.п.). Постановка вопросов также должна быть логичной и последовательной, короткой и четкой. Вопросы справочного характера, если это не касается бухгалтерского учета, следователь может выяснить при допросе обвиняемого и свидетелей, изучении нормативно-справочных документов (инструкций, положений, методик), а также путем разовых консультаций специалистов.

В нынешних условиях нормы затрат времени на выполнение экс-пертно-бухгалтерских работ не устанавливаются, особенно на работы, включающие все стадии экспертизы. Поэтому мы предлагаем определять продолжительность экспертных работ на основании опыта практических экспертов. Тем не менее, при планировании времени на проведение бухгалтерской экспертизы целесообразно использовать научные методы, к которым относятся методы сетевого планирования и управления (СПУ). Использование таких методов при организации и планировании проведения экспертизы нашло отражение в работах Н.Т. Белухи [41, с. 63]. Однако этого далеко не достаточно и возникает острая потребность в подведении научной базы для решения указанной проблемы в современных условиях.

На наш взгляд, методы сетевого планирования и управления позволяют правильно организовать выполнение экспертных работ в оптимальные сроки, содействуют снижению трудовых и материальных затрат при выполнении исследовательских работ. Особую актуальность научные исследования и практическое применение методов СПУ приобретают на нынешнем этапе реформирования бухгалтерского учета. Поэтому, исходя из основных задач СПУ, которыми являются планирование, предвидение и выявление возможных осложнений в проведении экспертных исследований до их начала, мы предлагаем включить в систему планирования вместо трех элементов программ, предложенных ранее [41, с. 64], четыре основных элемента программы эффективной организации процесса экспертного исследования: а) анализ полученных данных и объектов исследования; б) качественная характеристика основных экспертных работ; в) сетевая модель выполнения исследовательских работ; г) определение продолжительности экспертной работы в целом и отдельных поэтапных элементов.

В отдельных публикациях более раннего периода (60-70-е годы прошлого столетия) рассматривается возможность при организации бухгалтерской экспертизы использовать календарные графики [81, с. 38]. Как показала практика, в календарных графиках не учитывается динамика ситуации, а при ее изменении возникает необходимость корректировки таких графиков и вновь их разрабатывать. В отличие от сетевых графиков, календарные графики не используются для прогнозирования выполнения работ на ближайший период, а также для обоснования сроков экспертного исследования.

Объектом управления в системе СПУ являются исполнители, наделенные трудовыми, материальными и финансовыми ресурсами для выполнения полного комплекса работ в установленные сроки и в пределах запланированных расходов. В этой связи планирование и контроль за выполнением экспертных работ следует осуществлять с помощью информационной модели, которой, по нашему мнению, является сетевой график (модель), дающий возможность устанавливать определенную последовательность процессов управления и предлагаемый нами на рис.3.1.1.

В качестве базового для составления сетевой модели рекомендуем примерный перечень исследовательских работ, включаемых в сетевой график проведения бухгалтерской экспертизы. В отличие от перечня работ в составе 20-ти событий, разработанных Н.Т. Белухой [41, с. 65], мы предлагаем перечень из 26-ти событий в соответствии с нынешними особенностями организации и осуществления бухгалтерского учета, а также происходящими изменениями в юридической и бухгалтерской практике. Перечень исследуемых событий и работ представляется в виде таблицы:

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Результаты проведенного исследования показывают, что транзитивная экономика современной России не в состоянии сдерживать процесс криминализации хозяйственных и связанных с ними отношений. Все это, несомненно, обусловило расширение масштабов правонарушений экономической и налоговой направленности,, увеличение «качественного» и количественного роста преступлений в сфере экономики.

Поэтому в современных условиях переходной экономики наиболее остро встают проблемы противодействия экономической преступности, в частности, охватывающей систему бухгалтерского учета и отчетности. Рост правонарушений в области бухгалтерского учета неизбежно приводит к увеличению количества бухгалтерских экспертиз, что в свою очередь вызывает необходимость в совершенствовании приемов и способов осуществления экспертных бухгалтерских исследований, в разработке принципиально новых, адаптированных и апробированных инструментариев выявления, расследования, документирования, доказывания и предупреждения противоправных действий, затрагивающих хозяйственные и связанные с ними операции и отношения.

Полученные в процессе проведенного диссертационного исследования результаты позволяют обобщить его основные положения, подвести итоги и сформулировать определенные выводы и предложения следующего содержания:

1. Результаты проведенного нами исследования показали необходимость формирования и представления экспертного бухгалтерского исследования в виде системы. Такого рода изыскания ранее не проводились и не рассматривались с точки зрения постановки задачи. По нашему мнению для выделения экспертного бухгалтерского исследования на современном этапе в качестве системы имеются все необходимые предпосылки и основания. Ряд компонентов и подсистем системы экспертного бухгалтерского исследования был сформирован и разработан нами в диссертационной работе и нашел отражение в соответствующих разделах и параграфах.

Экспертные действия в отношении финансово-хозяйственной деятельности субъектов экономической деятельности вне процессуальной формы невозможны в силу того, что такие действия могут иметь место и возможны только на основании соответствующих постановлений и решений правоохранительных или судебных органов. Экспертно-экономические действия вне процессуальных отношений на договорной и платной основе уже не могут быть экспертизой, а будут являться одним из видов аудиторских услуг.

Следовательно, бухгалтерская экспертиза — это вид финансового контроля, процессуальное действие, производимое путем исследования экспертом-бухгалтером данных бухгалтерского учета и отчетности, ставших объектом расследования и рассмотрения правоохранительными или судебными органами, требующее специальных познаний для установления истины и выдачи адекватного экспертного заключения

С учетом анализа и потребностей следственной и судебной практики по расследованию и судебному рассмотрению экономических и налоговых правонарушений и в соответствии с классификацией экономических дисциплин, востребованных в правоохранительной деятельности, автором предлагается дифференциация родов экономического класса судебных экспертиз на: финансово-аналитическую, бухгалтерскую, налоговую.

Проведенный сравнительный анализ между видами финансового контроля, применяемыми в правоохранительной практике, на основе разграничения понятий бухгалтерской экспертизы, документальной ревизии, аудиторской и налоговой проверки позволил сформулировать положения, утверждающие, что бухгалтерскую экспертизу: следует относить к системе государственного финансового контроля, осуществляемого правоохранительными органами в сфере противодействия экономической и налоговой преступности; необходимо рассматривать в данной системе в качестве одного из видов.

2. Одной из основных задач формирования теоретических положений экспертизы в сфере бухгалтерского учета является создание формализованного описания объектов бухгалтерской экспертизы, в качестве которых выступают две взаимодействующие системы - учетно-хозяйственная деятельность и противоправная.

Взаимодействие учетно-хозяйственного процесса и события преступления, а также интеграция информационного и контрольного аспектов бухгалтерского учета позволяет говорить о наличии у него четырех защитных функций, которые вытекают из общих позитивных свойств учета, а именно: следообразующей, охранительной, превентивной и восстанавливающей. При этом следует выделять три вида информации, формирующейся при взаимодействии противоправной деятельности с учетным процессом:

- бухгалтерскую — достоверное отражение хозяйственной деятельности и ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности;

- судебно-бухгалтерскую информацию — возникает при взаимодействии противоправной деятельности с учетным процессом;

- справочно-аналитическую - дополнительные данные и сведения, формирующиеся при воздействии правонарушений на учетный процесс и имеющиеся у третьих лиц (аудиторские фирмы, банковские учреждения, налоговые органы и т.п.).

3. Под предметом бухгалтерской экспертизы следует понимать факты необъективного и недостоверного отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности хозяйственных операций, ставших объектом расследования и рассмотрения правоохранительными или судебными органами, требующие специальных познаний специалиста для установления истины и выдачи адекватного экспертного заключения.

Опираясь на анализ существующих в литературе позиций и точек зрения, а также с учетом потребностей практики объекты бухгалтерской экспертизы необходимо классифицировать по четырем группам: основные, вспомогательные, факультативные, смешанные.

Современная теория бухгалтерской экспертизы нуждается в разработке качественных характеристик, отражающих критерии полезности информации, формирующейся в процессе экспертных бухгалтерских исследований, выраженных в форме методологических принципов. С учетом выдвинутого тезиса автором были разработаны следующие методологические принципы экспертизы в системе бухгалтерского учета: объективность, компетентность, последовательность, денежное выражение, достоверность, учетный период, сопоставимость, существенность, результативность.

Метод бухгалтерской экспертизы - это объединенные в процессе экспертного бухгалтерского исследования приемы, используемые с помощью специальных процедур при изучении операций, нашедших отражение-в бухгалтерском учете и отчетности. Вместе с тем, под процедурами экспертного бухгалтерского исследования следует понимать соответствующие специальным научно-методическим приемам способы кардинального влияния эксперта-бухгалтера на объекты экспертизы и субъекты, вступившие между собой в хозяйственные и правовые отношения, с целью установления истины и выдачи заключения.

Разработка методического комплекса согласования научно-методических приемов, процедур и стадий проведения бухгалтерской экспертизы позволяет по-новому сформировать методическое обеспечение экспертного бухгалтерского исследования.

4. Экспертиза бухгалтерского документа, как одного из важнейших материально фиксированных источников информации является основополагающим направлением экспертного бухгалтерского исследования. Вместе с тем, широкое применение приемов документального контроля в экспертной бухгалтерской практике сдерживается не совсем верными или упрощенными толкованиями их сущности и порядка использования в научной и специальной литературе. Проведенная в работе классификация ранее разрозненных, а также не выделяемых документальных методических приемов с обоснованием их сущности и условий практического использования в экспертной бухгалтерской работе имеет важное значение в повышении эффективности формирования доказательственной базы по преступлениям в экономической и налоговой сфере. Проведенные автором исследования позволили систематизировать и сгруппировать приемы документального экспертного контроля и выделить соответственно четыре локальные группы таких приемов, что позволит упорядочить осуществление экспертного бухгалтерского исследования при работе с бухгалтерскими документами.

С помощью экспертного исследования бухгалтерских документов в ходе производства бухгалтерской экспертизы и тщательного последующего анализа полученных выводов во взаимосвязи с другими результатами экспертных работ возможным становится выявление обстоятельств, которые могли способствовать совершению экономического преступления. Квалифицированное использование приемов экспертизы бухгалтерских документов позволяет установить: способ совершения конкретного экономического или налогового преступления; временные рамки противоправных деяний или, при необходимости, - конкретную дату; величину и размер материального ущерба, нанесенного государству, физическим и юридическим лицам; лиц, причастных к совершению правонарушения.

5. До настоящего времени организационная стадия экспертного бухгалтерского исследования рассматривалась в динамике взаимоотношений следователя и эксперта-бухгалтера в рамках уголовно-процессуального законодательства без рассмотрения кардинальных проблем эффективной организации исследовательского процесса. Вместе с тем, практические материалы указывают на существование отдельных неразрешенных и малоизученных вопросов, которые автором рассмотрены в составе четырех проблемных блоков с предложениями по их разрешению: во-первых - даны рекомендации по времени назначения бухгалтерской экспертизы; во-вторых - определен объем материалов, необходимых для проведения экспертного бухгалтерского исследования; в-третьих — разработан порядок формулирования вопросов, поставленных для разрешения эксперту-бухгалтеру; в - четвертых - определена оптимальная продолжительность экспертных бухгалтерских работ.

Автором разработана концептуальная стратегия организации и производства экспертных бухгалтерских исследований в условиях реформирования системы бухгалтерского учета с обоснованием и адаптацией оптимального согласованного механизма назначения, организации и планирования экспертной бухгалтерской работы;

В этой связи именно научный подход к организации и проведению экспертного бухгалтерского исследования из-за необходимости адекватно реагировать на совершенствование приемов противоправных деяний в экономической сфере имеет немаловажное значение. Автором предложена эффективная программа рационализации процесса выдвижения, формулирования и проверки гипотезы в ходе бухгалтерской экспертизы и на практическом примере обосновано утверждение, что научный процесс развития гипотезы бухгалтерской экспертизы проходит шесть стадий с учетом их уточнения и изменения.

6. На государственном уровне назрела необходимость формирования мероприятий по организации взвешенной уголовной политики как важного звена в противодействии преступности. Такая политика должна включать планомерное и непосредственное управление двумя взаимосвязанными процессами: уголовно-правовым контролем и предупреждением преступности. Ныне существующий механизм противодействия криминалу сориентирован преимущественно на уголовно-репрессивные средства и методы.

Все это обусловливает необходимость формирования системы предупреждения экономических правонарушений, в разумных пределах использующей позитивный опыт прошлого, но по своим основным характеристикам являющейся качественно новой. В этой связи автором была разработана комплексно-целевая система прогнозирования и предупреждения злоупотреблений и правонарушений в финансово-хозяйственной деятельностихозяйствующих субъектов при проведении экспертных бухгалтерских исследований, включающая формы профилактической работы эксперта-бухгалтера и уровни организации предупредительного воздействия подготовлена во взаимосвязи со стадиями преступной активности. Подготовлена специальная методика профилактической работы эксперта-бухгалтера с подготовкой ее структурированной модели.

7. В условиях разнообразия ситуаций, возникающих при выявлении и расследовании правонарушений в сфере экономики, проблематично осуществлять методическое обеспечение экспертно-бухгалтерской работы без создания универсальной (до возможного уровня) адаптивной информационной модели осуществления экспертных бухгалтерских исследований.

На основе анализа научных разработок и практических материалов диссертантом была разработана универсальная адаптивная модель бухгалтерского учета для целей бухгалтерской экспертизы. Как показала практика внедрения результатов проведенных автором исследований, такого рода модель легкодоступна, воспринимается специалистами различного уровня подготовки и эффективно используется оперативно-следственными сотрудниками и экспертами-бухгалтерами.

8. Наступление эры господства информации на рубеже второго и третьего тысячелетий отмечено резким ростом преступлений, связанных с использованием компьютерных средств и, в частности — преступлений в экономической сфере. Само количество таких правонарушений относительно невелико, но ущерб, нанесенный собственникам и государству, составляет значительные суммы. Расследование в этих и подобных им случаях (сбор и исследование доказательств) невозможен без применения специальных познаний не только в области бухгалтерского учета, но и современных информационных технологий.

В этой связи возникает острая необходимость в разработке универсальных совместных методик, предназначенных для решения типовых экспертных задач по исследованию финансово-хозяйственной деятельности и учетного процесса экономических субъектов, использующих современные компьютерные технологии. Разработанная диссертантом методика обыска, изъятия и первичного исследования бухгалтерской информации, хранящейся в оперативной памяти компьютерных средств, при производстве экспертных бухгалтерских исследований с алгоритмом действий внедрена в практическую деятельность следственных, оперативных и экс-пертно-криминалистических подразделений и позволила организовать процесс выявления, сохранения и исследования бухгалтерских данных предприятий и организаций.

9. Содержание специальной поисковой методики исследования бухгалтерской информации при выявлении и раскрытии экономических правонарушений, предложенной в диссертационной работе, заключается в определении условий, способствующих их совершению, установлению круга должностных лиц, имеющих возможность воспользоваться названными условиями, и в исследовании документов, доступных лицам, наиболее вероятно причастным к совершению противоправных деяний.

На основании проведенных исследований была разработана модель поисково-диагностической методики исследования экономико-криминалистической информации при осуществлении экспертных бухгалтерских работ. Размещенные в модели десять последовательных этапов поисково-диагностической методики объединены в четыре блока: аналитический, конкретизирующий, диагностирующий, идентифицирующий. Подобное деление позволяет оптимизировать результаты экспертного бухгалтерского исследования и упорядочить последовательность работ по выявлению и документированию противоправных действий экономической и налоговой направленности.

Результаты обобщения и анализа практики производства экспертных бухгалтерских работ инициировали выделение отдельного направления бухгалтерской экспертизы - экспертное исследование и криминалистический анализ противоправных действий с дебиторской задолженностью. В процессе изысканий проблем исследуемого направления бухгалтерской^ экспертизы автором была разработана, адаптирована и внедрена в практическую деятельность правоохранительных органов согласующая модель взаимодействия противоправных действий с дебиторской задолженностью и экспертных бухгалтерских работ

10. Введение в действие новых нормативных документов, регламентирующих систему бухгалтерского и налогового учета, в значительной степени меняет информационную базу экспертного бухгалтерского исследования в части оценки и анализа данных бухгалтерской (финансовой) отчетности. На этом фоне повышается квалификация преступлений в экономической сфере и лиц, их совершивших. В нынешних условиях наиболее распространенными и трудно раскрываемыми являются преступления, совершаемые путем искажения данных бухгалтерской отчетности.

В диссертационной работе автором были предложены определения таких противоправных действий (вуалирование, фальсификация и прямой подлог отчетных бухгалтерских данных), выделены основные приемы и способы их совершения, разработаны научно-методические и практические рекомендации по квалификации и классификации правонарушений, связанных с манипуляциями отчетных бухгалтерских данных. Кроме того, была разработана и внедрена методика экспертного бухгалтерского исследования экономико-криминалистической информации, связанной с фактами «криминальных» банкротств, как наиболее актуальная на современном этапе противодействия преступности экономической направленности.

11. При совершении экономических и налоговых правонарушений взаимосвязь и обусловленность соответствующих отчетных показателей нарушаются, а экономические несоответствия и диспропорции могут быть выявлены путем применения инструментов экономического анализа с элементами экономико-математических методов исследования. Совершаемые экономические и налоговые преступления, связанные с сокрытием объемных и качественных показателей реальной хозяйственной жизни, в ходе их выявления и расследования вызывают необходимость в исследовании и сопоставлении материальных и финансовых пропорций, которые зачастую при ведении теневого учета, получившего название «двойной» бухгалтерии, не соблюдаются и при детальном рассмотрении могут быть обнаружены.

Выявление объективных предпосылок возникновения диспропорций движения материально-вещественных и финансовых ресурсов хозяйствующих субъектов при совершении определенных противоправных действий позволило автору разработать и адаптировать систему комплексного анализа названных диспропорций при проведении экспертных бухгалтерских исследований;

12. В случаях, когда экономический анализ деятельности предприятия, проводимый правоохранительными, налоговыми органами или банком, опирается не только на данные типовой отчетности, но и на другие источники информации, то эффективность и качество такого анализа значительно возрастают. С этой целью на основе данных текущего и оперативно-технического учета могут быть найдены или рассчитаны уточненные и более дифференцированные по сравнению с отчетными экономические показатели, которые и используются для разрешения поставленной задачи и построения соответствующих выводов.

Поэтому особое значение при выявлении, предупреждении и пресечении преступлений и правонарушений экономической и налоговой направленности приобретает анализ финансового состояния предприятий и организаций, ставших объектом внимания правоохранительных органов, с использованием агрегированного баланса. Именно в ходе такого анализа финансового состояния могут быть сделаны обоснованные выводы о возможности или невозможности совершения противоправных действий, намечены мероприятия по формированию доказательственной базы. В диссертационном исследовании обоснована возможность и целесообразность применения экономического анализа в криминалистических целях бухгалтерской экспертизы с использованием альтернативного баланса при осуществлении экспертных бухгалтерских исследований.

## Список литературы диссертационного исследования доктор экономических наук Звягин, Сергей Анатольевич, 2009 год

1. Законодательные акты, инструкции и положения побухгалтерскому учету

2. О бухгалтерском учете: Федер. закон от 24.11.95 г. № 129-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. — 1996. № 48. — Ст. 5369. - С. 1044110448.

3. Об аудиторской деятельности: Федер. закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2001. - № 33. — Ст. 3422. — С.6892-6905.

4. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: Федер. Закон от 31.05.2001 г. № 73-Ф3 // Ведомости Федер Собр. Рос. Федерации. 2001. - № 17. - Ст. 940. С. 11-28.

5. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть 2. Федер. закон от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (в ред. Федер. закона от 23.03.2007 г. № 38-Ф3) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. - № 13. - Ст. 1465. - С. 2892.

6. Уголовный кодекс Российской Федерации. М.: Ассоциация авторов и издателей «ТАНДЕМ». Издательство «ЭКМОС», 2006. - 112 с.

7. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: Федер. закон от 18.12.2001 г. № 177-ФЗ (в ред. Федер. закона от 27.12.2006 г. № 241-ФЗ) // Собр. законодательства Рос. Федерации. 2007. - № 1. - Ст. 4. - С. 33.

8. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности. Утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

9. Положение по ведению бухгалтерского учета в Российской Федерации. Утверждено приказом Минфина РФ от 29.07.98 г. № 34н (в ред. приказа Минфина РФ от 24.03.2000 г. № 31н).

10. Положение по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации». ПБУ 4/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.07.99 г. № 43н.

11. Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации». ПБУ 9/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № 32н.

12. Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организаций». ПБУ 10/99. Утверждено приказом Минфина РФ от 06.05.99 г. № ЗЗн.

13. Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов». ПБУ 14/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 16.10.2000 г. № 91н.

14. Положение по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам». ПБУ 12/2000. Утверждено приказом Минфина РФ от 27.01.2000 г. № 11н.19. «О формах бухгалтерской отчетности организации». Приказ Минфина РФ от 13.01.2000 г. № 4н.

15. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, Утверждены приказом Минфина РФ от 13.06.95 г. № 49.

16. Методические рекомендации о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации. Приказ Минфина РФ от 28.06.2000 г. № 60н.

17. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учету при Минфине РФ и Президентским советом Института профессиональных бухгалтеров 29.12.97 г.

18. И. Монографии, учебники, учебные пособия и сборники научныхтрудов

19. Айков Д. Компьютерные преступления / Д. Айков, К. Сейгер, У. Фон-сторх. М.: Мир, 1999. - 65 с.

20. Александров И.В. Основы налоговых расследований / И.В. Александров. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2003. - 374 с.

21. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: ЗАО Юсти-цинформ, 2006. - 144 с.

22. Алле М. Экономика как наука / М. Алле. М.: Наука для общества, РГГУ, 1995.- 166 с.

23. Апель А. Основы финансового права / А. Апель. СПб.: Питер, 2003. -128 с.

24. Арене Э.А. Аудит / Э.А. Арене, Дж.К. Лоббек. М., 1995. - 163 с.

25. Арзуманян Т.М. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел / Т.М. Арзуманян, В.Г. Танасевич. — М., 1975. 78 с.

26. Арсеньев В.Д. Назначение и производство судебных экспертиз / В.Д. Арсеньев. М.: Научная литература, 1988. - 335 с.

27. Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия: Учебник / Г.А. Атанесян, С.П. Голубягтников. М.: Юрид. лит., 1989. - 352 с.

28. Атанесян Г.А. Криминалистическое и судебно-бухгалтерское исследование документов при расследовании хищений социалистического имущества / Г.А. Атанесян, Д.П. Поташник. М., 1986. - 188 с.

29. Аудит: Учебник для вузов / Под ред. проф. В.И. Подольского. — 2-е изд., прераб. и доп. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2001. - 655 с.

30. Бакаев A.C. Бухгалтерские термины и определения / A.C. Бакаев. — М.: Бухгалтерский учет, 2002. 160 с.

31. Бакаев А. С. Раскрытие бухгалтерской отчетной информации. Требования и практика / С.А. Бакаев. М.: МЦФЭР, 1997. - 223 с.

32. Бакаев А. С. Комментарий к Положению по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации / С.А. Бакаев. -М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1999. 103 с.

33. Бакаев А. С. Нормативное обеспечение бухгалтерского учета. Анализ и комментарии / С.А.Бакаев. 2-е изд., перераб. и доп. - М.: МЦФЭР, 2001. -247 с.

34. Баширова Н.В. Судебная бухгалтерия: учебно-методическое пособие / Н.В. Баирова. М.: ИМЦ ГУК МВД России, 2002. - 168 с.

35. Белов A.A. Судебно-бухгалтерская экспертиза / A.A. Белов, А.Н. Белов. М.: Книжный мир. 2003. - 608 с.

36. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.Т. Белуха. М.: «Дело ЛТД», 1993. - 272 с.

37. Бетге Йорг. Балансоведение / Пер. с нем.; Науч. ред. В. Д. Новодворские М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2000. — 410 с.

38. Бешелев С.Д. Экспертные оценки / С.Д. Бешелев, Ф.Г. Гурвич. М., 1973.-145 с.

39. Богомолов A.M. Судебная финансово-экономическая экспертиза по делам о незаконном получении кредита и банкротстве / A.M. Богомолов. -М.: "Издательство ПРИОР", 2002. 176 с.

40. Болдова Н.К. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.К. Болдова, A.B. Голубева. М.: Экономика, 1979. - 239 с.

41. Борисов А.Н. Комментарий к положениям Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации по проведению судебно-экономических экспертиз, ревизий и документальных проверок / А.Н. Борисов. М., Юридический Дом «Юстицинформ», 2003. - 318 с.

42. Бухгалтерско-аудиторский портфель. М.: Соминтек, 1994. - 106 с.

43. Бычкова С.М. Аудит: Ситуации, примеры, тесты: Учеб. пособие для вузов / С.М. Бычкова, H.H. Карзаева. М.: ЮНИТИ, 2000. - 127 с.

44. Венецкий И.Г. Основы математической статистики / И.Г. Венецкий, Г.С. Кильдишев. М., 1963. - 164 с.

45. Вехов В.Б. Компьютерные преступления: способы совершения, методики расследования / В.Б. Вехов. М.: Право и Закон, 1996. - 86 с.

46. Голубятников С.П. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы, под ред. С.С. Остроумова, учебник / С.П. Голубятников, Н.В. Кудрявцева. М., «Юрид. лит.», 1976. 336 с.

47. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Аудит в юридической практике: Учебное пособие / Под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юрид. лит., 2002. — 144 с.

48. Дмитриенко Т.М. Судебная (правовая) бухгалтерия. Учебник / Т.М. Дмитриенко, С.Г. Чаадаев. -М.: «ПРОСПЕКТ», 1998. 336 с.

49. Дрейден В.Г. Основные вопросы документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы в работе следователя / В.Г. Дрейден. JL, 1969. - 196 с.

50. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: альбом схем / Е.С. Дубоносов, И.В. Емельянова. Орел, 2000. - 154 с.

51. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие / Е.С. Дубоносов, A.A. Петрухин. М.: ЮИ МВД РФ, Книжный мир, 2001.- 176 с.

52. Дьячков A.M. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений / A.M. Дьячков. М.: Спарк, 2000. — 162 с.

53. Дьячков A.M. Выявление и особенности расследования уклонения от уплаты налогов с помощью бухгалтерского учета / Н.П. Чувильский, A.M. Дьячков. Волгоград, 1998. - 184 с.

54. Дэвид Г. Метод парных сравнений, пер. с англ / Г. Дэвид. М., 1978. -96 с.

55. Ендовицкий Д.А. Организация анализа и контроля инновационной деятельности хозяйствующего субъекта / Д.А. Ендовицкий, С.Н. Коменденко / под ред. JI.T. Гиляровской. М.: Финансы и статистика, 2004. - 274 с.

56. Ефимичев П.С. Предварительное расследование дел о налоговых преступлениях и обеспечение прав личности / П.С. Ефимичев. М.: Издательство «Экзамен», 2004. - 192 с.

57. Ефимова О. В. Финансовый анализ / О.В. Ефимова. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 2002. — 528 с.

58. Евланов Л.Г. Экспертные оценки в управлении / Л.Г. Евланов, В.А. Кутузов.-М., 1978.- 165 с.

59. Ковалев В. В. Как читать баланс / В.В. Ковалев, В.В. Патров. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: Финансы и статистика, 2002. - 287 с.

60. Комиссаров В.И. Расследование хищений, совершенных с использованием товарных кредитов / В.И. Комиссаров, Е.С. Лапин. М.: ООО Издательство «Юрлитинформ», 2001. - 192 с.

61. Курс экономики: Учебник / Под ред. Б.А. Райзберга. 4-е изд., перераб. и доп. - М.: ИНФРА-М, 2004. - 672 с.

62. Куттер М.И. Теория и принципы бухгалтерского учета / М.И. Куттер.-М.: Финансы и статистика, Экспертное бюро, 2000. 544 с.

63. Литвинов Д.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и методики проведения в условиях регулируемой переходной экономики: монография / Д.А. Литвинов, С.А. Звягин. Воронеж: ВИ МВД России, 2004. - 156 с.

64. Маршалл А. Принципы экономической науки / А. Маршалл. М.: Прогресс, 1993.-Т. 3.-352 с.

65. Медведев М.Ю. Общая теория учета: естественный, бухгалтерский,, компьютерный методы. М.: Дело и Сервис, 2001. — 205 с.

66. Нафиев С.Х. Экономические преступления: судебно-бухгалтерская экспертиза как метод предупреждения экономической преступности / С.Х. Нафиев, Г.Р. Хамидуллина. Издательство "Экзамен", 2002. - 192 с.

67. Нидлз Б. Принципы бухгалтерского учета / Б. Нидлз, X. Андерсон, Д. Колдуэлл / пер. с англ. A.B. Чмеля, Д.Н. Исмангулова. 2-е изд., стереотип. - М.: Финансы и статистика, 1999. - 496 с.

68. Новодворский В. Д., Бухгалтерская отчетность: составление и анализ / В.Д. Новодворский, Л.В. Пономарева, О.В. Ефимова. — М.: Изд-во "Бухгалтерский учет", 1994.-421 с.

69. Овчинцев В.В. Способы фальсификации бухгалтерских балансов и методы их выявления /В.В. Овчинцев // Сборник научных работ аспирантови студентов ВАГС: сб. научных трудов. Вып. 3. — Волгоград: Изд-во ВАГС, 2001. -С.252-262.

70. Ожегов С.И. Словарь русского языка: ок. 57000 слов / Под ред. докт. филол. наук, проф. Н.Ю. Шведовой. 14-е изд., стереотип. - М.: Рус. яз., 1983.-816 с.

71. Орлов Ю.К. Производство экспертизы в уголовном процессе / Ю.К. Орлов. М., 1982.- 146 с.

72. Павловский 3. Введение в математическую статистику, пер. с польск. / 3. Павловский. М., 1967. - 202 с.

73. Пацевич В.В. Общие методы проверки документов учета при расследовании хищений денежных средств. Теория и практика криминалистики и судебной экспертизы / В.В. Пацевич // Межвузовский сборник научных трудов. Вып. 8. Саратов, 1989. - С. 48-52.

74. Рассел Б. Человеческое познание: его сфера и границы / Б.Рассел. — М.: ТЕРРА Книжный клуб; Республика, 2000. - 464 с.

75. Рогов Н.Г. Судебно-бухгалтерская экспертиза на предварительном следствии / Н.Г. Рогов, Н.М. Бондар. Волгоград, 1979. - 157 с.

76. Ромашов A.M. Вопросы теории и практики судебно-бухгалтерской экспертизы / Актуальные проблемы развития судебно-бухгалтерских экспертиз.-М., 1974. С.23-29.

77. Румянцева Е.Е. Новая экономическая энциклопедия. М.: ИНФРА-М, 2005.-VI. 724 с.

78. Сапожков A.A. Кредитные преступления: Незаконное получение кредита и злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности / A.A. Сапожков. СПб.: Издательство "Юридический центр Пресс", 2002. -240 с.

79. Сапожникова Н.Г. Теория бухгалтерского учета: Учеб. Пособие / C.B. Булгакова, Н.Г. Сапожникова. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2002. - 288 с.

80. Сергеев JI.А. Ревизия при расследовании преступлений / Л.А. Сергеев. -М., 1969.-204 с.

81. Смирнова С.А. Законодательное регулирование деятельности эксперта на предварительном следствии и в суде: метод, рекомендации для экспертов / С.А. Смирнова, В.Г. Дрейден, Т.Е. Жукова. СПб.: СЗРЦСЭ, 2000. -37 с.

82. Смирнова С.А. Эксперт в правоприменительном процессе: Учебное пособие / С.А. Смирнова. СПб: Питер, 2001. - 215 с.

83. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов / Я.В. Соколов. М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. - 638 с.

84. Соколов Я.В. Основы теории бухгалтерского учета. — М.: Финансы и статистика, 2000. 186 с.

85. Судебная бухгалтерия: Учебник / Под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юрид. Лит., 1998. - 368 с.

86. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Справочник / Н.К. Болгова, А.А. Голубева, В.И. Гуреев и др. М.: Экономика, 1993. - 315 с.

87. Танасевич В.Г. Проблемы выявления хищений / В.Г. Танасевич, Я.В. Орлов, И.Л. Шрага // Сб. Вопросы борьбы с преступностью. Вып.23. М., 1975.-С. 16-34.

88. Твердая И.Н. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / И.Н. Твердая. Владивосток. Из-во ДВГУ, 1998. - 161 с.

89. Фортинский С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза / С.П. Фортин-ский. М.: Юридическая литература, 1962. - 180 с.

90. Хамидуллина Г.Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Г.Р. Хамидул-лина. М.: Издательство «Экзамен», 2004. — 96 с.

91. Хаустов Ю.И. Методология экономических исследований в ретроспективе: Учебное пособие / Ю.И. Хаустов, П.А. Канапухин, Ворнеж. гос. ун-т. -Воронеж: Изд-во Воронеж, гос. ун-та, 2006. 208 с.

92. Хорнгрен Ч. Т., Фостер Дж. Бухгалтерский учет: управленческий аспект / Пер. с англ.; Под ред. Я. В. Соколова. — М.: Финансы и статистика, 1995.-365 с.

93. Чиркова М.Б. Методология бухгалтерского учета и экономического анализа в операциях кредитования коммерческих структур: Автореф. дис. . д-ра экон. наук / Чиркова Мария Борисовна. М., 1999. - 39 с.

94. Шадрин В.В. Методология и организация бухгалтерской экспертизы: Автореф. дис. . д-ра экон. наук / Шадрин Вячеслав Васильевич. Саратов., 2006. - 34 с.

95. Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы / В.В. Шадрин. М., 2000. - 520 с.

96. Шадрин В.В. Ревизия по требованию правоохранительных органов при расследовании уголовных дел /В.В. Шадрин, К.В. Шадрин, Э.Ф. Мусин. М.: Издательство «Юрлитинформ», 2004. - 136 с.

97. Шеремет А.Д. Аудит: Учебник / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. 2-е изд., доп. и перераб. - М.: ИНФРА-М, 2001.-352 с.

98. Шестаков A.B. Введение в финансово-экономическую экспертизу. 2-е изд., перераб. и доп. / A.B. Шестаков, Д.А. Шестаков. - М.: Издательский Дом «Дашков и К0», 2000. - 161 с.

99. Шилков А.Р. Судебная экспертиза: организация и проведение / А.Р. Шилков. М.: Экономика, 1979. - 317 с.

100. Широбоков В.Г. Активно-адаптивная система бухгалтерского учета в условиях автоматизации управления аграрным производством: Теория и методология. Воронеж: Издательство Воронежского государственного университета, 2002,- 160 с.

101. Шляхов А.Р. Классификация судебных экспертиз / А.Р. Шляхов. -Волгоград., 1980. 181 с.

102. Экономическая энциклопедия. Политическая экономия. Гл. ред. A.M. Румянцев. М., "Советская энциклопедия", 1972. Т.1 "А" Индексы, 1972. -560 с.

103. Энциклопедия судебной экспертизы / Под ред. Т.В. Аверьяновой, Е.Р. Российской. М.: Юристъ, 1999. - 552 с.

104. I. Статьи в научных журналах и периодической печати

105. Абанин М.В. Ответственность за преступления в сфере налогообложения: новые изменения в Уголовном кодексе РФ / М.В. Абанин // Право и экономика. 2004. - № 2. - С. 82-88.

106. Алибеков Ш.И. Пределы компетенции эксперта-бухгалтера при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы / Ш.И. Алибеков // Право и экономика. 2006. - № 9. - С. 72-78.

107. Алексеев А. Должна ли прокуратура заниматься предупреждением преступности? / А. Алексеев // Законность. — 2002. № 1. - С. 9-14.

108. Аминов Д. Обзор современной банковской преступности и практики борьбы с ней / Д. Аминов, В. Ларичев, А. Гильмутдинов // Законодательство и экономика. 2000. - № 8. - С. 42-50.

109. Астемиров З.А. Выявление и профилактика экономических нарушений (экономико-правовой аспект) / З.А. Астемиров, Н.Г. Гаджиев // Бухгалтерский учет. — 1996. № 2. — С. 59-61.

110. Ашурбеков Т. Проблемы совершенствования надзора за деятельностью экономических субъектов / Т. Ашурбеков // Законность. 2001. - № 10.-С. 17-21.

111. Бабаева Э. Возбуждение уголовных дел о сокрытии доходов (прибыли) или иных объектов налогообложения / Э. Бабаева, В Поливода // Законность. 1996. - № 10. - С. 18-20.

112. Балакшин В. Заключение эксперта как средство доказывания по уголовному делу / В. Балакшин // Законность. 1999. - № 1. - С. 37-40.

113. Балакшин В. Проблема административной ответственности за хищение / В. Балакшин // Законность. 1997. - № 4. — С. 30-33.

114. Баяхчев В. Сквозной контроль: компетенция и границы / В. Баяхчев // Закон. 2002. - № 9. - С. 66-68.

115. Белозерова И.И. Судебно-бухгалтерская и финансово-экономическая экспертиза при расследовании незаконной предпринимательской деятельности / И.И. Белозерова // Российский следователь. 2003. - № 8. - С. 7-8.

116. Беркович Н. Фиктивная ответственность за фиктивное банкротства / Н. Беркович // Законность. 2006. - №1. - С. 19-21.

117. Борисов А.Н. Документирование факта неуплаты налога или страхового взноса по уголовному делу / А.Н. Борисов // Право и экономика. — 2002.-№6.-С. 57-66.

118. Борисов А.Н. Полномочия милиции, переданные от федеральных органов налоговой полиции / А.Н. Борисов // Право и экономика. 2003. - № 10.-С. 35-40.

119. Бычкова С.М. История развития контроля в России / С.М. Бычкова // Аудиторские ведомости. 1999. - № 10. - С. 5.

120. Бычкова С.М. Сущность мошеннических действий и роль аудита в их выявлении / С.М. Бычкова, О.Н. Филатова // Аудитор. 2003. - № 1. - С. 1828.

121. Варфоломеева Ю.А. Финансовый контроль: сущность и виды / Ю.А. Варфоломеева // Аудитор. 2006. - № 2. — С. 16-22.

122. Величенко В.В. Место и роль аудита в уголовном и гражданском процессе / В.В. Величенко // Право и экономика. 2001. - № 4. - С. 31-35.

123. Вильчур Н.Р. Нарушения правил учета доходов, расходов и объектов налогообложения / Н.Р. Вильчур // Бухгалтерский учет. 2001. - № 20. - С. 41-44.

124. Вильчур Н.Р. Ответственность за непредставление документов в налоговые органы / Н.Р. Вильчур // Бухгалтерский учет. 2002. - № 15. - С. 7074.

125. Волков В.Г. Расследование преднамеренного банкротства / В.Г. Волков // Российский следователь. 2005. - № 9. — С. 5-9.

126. Волобуев А. Предупреждение экономических преступлений следователем / А. Волобуев // Законность. 2003. - № 5. - С. 23-26.

127. Воропаев Ю.Н. Система внутреннего контроля организации / Ю.Н. Воропаев // Бухгалтерский учет. 2003. - № 9. - С. 56-60.

128. Вострикова Л.Г. Возмещение работодателю ущерба, причиненного по вине работника / Л.Г. Вострикова // Бухгалтерский учет. 2002. - № 7. — С. 59-62.

129. Выборова E.H. Методология экспресс-диагностики финансового состояния субъектов хозяйствования / E.H. Выборова // Аудитор. 2003. - № 9.-С. 21-24.

130. Галимов Р. Назначение судом повторной либо дополнительной экспертизы / Р. Галимов // Законность. 2003. - № 4. - С. 18-19.

131. Гаджиев Н.Г. Документальный контроль по выявлению правонарушений в экономике / Н.Г. Гаджиев // Законность. 1996. - № 10. - С. 26-30.

132. Гаджиев Н.Г. Информационная обеспеченность бухгалтерской экспертизы в условиях коммерческой тайны / Н.Г. Гаджиев, А.Н. Гаджиев // Аудитор. 2004. - № 4. - С. 15-19.

133. Гаджиев Н.Г. Психологические аспекты организации комиссионной экспертизы / Н.Г. Гаджиев // Аудитор. 1996. - № 11. - С. 36-40.

134. Гаджиев Н.Г. Формирование и оценка контрольной информации аудитора, осуществляющего ревизию по поручению правоохранительных органов / Н.Г. Гаджиев, С.Г. Гаджикасумов // Аудитор. — 1996. № 1. — С. 6-10.

135. Гаджиев Н.Г. Роль бухгалтерской экспертизы в выявлении причинно-следственных связей экономических преступлений / Н.Г. Гаджиев, P.JI. Захарова, С.Г. Гаджикасумов // Аудитор. 1996. - № 3. - С. 41-43.

136. Георгиев А. Организация судебно-бухгалтерских экспертиз / А. Георгиев // Социалистическая законность. 1974. - № 12. - С. 40-41.

137. Герасимов С. Предупреждение преступности: теория, опыт, проблемы / С. Герасимов // Законность. — 2002. № 2. — С. 2-7.

138. Гладких С.Н. Акт налоговой проверки как основание для возбуждения уголовного дела / С.Н. Гладких // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2002. - № 14. - С. 47-49.

139. Гомоюнова В.В. О проверках, проводимых федеральными органами налоговой полиции / В.В. Гомоюнова // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет».- 2002.- № 14. С. 37-41.

140. Гончаров Д.Ю. Проблемы квалификации хищений, совершаемых с помощью компьютеров / Д.Ю. Гончаров // Право и экономика. 2001. - № 6.-С. 58-60.

141. Горелов А. Незаконное предпринимательство и мошенничество / А. Горелов // Законность. 2004. - № 3. - С. 41-42.

142. Графова Г.Ф. Информационная база для объективной оценки финансово-экономического состояния предприятия / Г.Ф. Графова // Аудитор. -2004. № 10.-С. 20-27.

143. Громов Н. Заключение эксперта как источник доказательств / Н. Громов // Законность. - 1997. - № 9. - С. 42-45.

144. Гулый A.A. Вопросы квалификации преднамеренного банкротства по объективной стороне / A.A. Гулый // Российский следователь. — 2005. № 1.-С. 15-17.

145. Гуляев А. Контролирующие органы и сфера бизнеса / А. Гуляев // Закон. 2002. - № 9. - С. 49-55.

146. Гусаковская Е.Г. Учет ущерба, причиненного организации / Е.Г. Гуса-ковская // Бухгалтерский учет. 2004. - № 9. - С. 21-26.

147. Гусева Т. А. Ответственность за нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности / Т.А. Гусева // Бухгалтерский учет. 2003. - № 10. - С. 24-26.

148. Гутцайт Е.М. Об оценке эффективности в задачах государственного финансового контроля / Е.М. Гутцайт // Аудитор. 2004. - № 8. - С. 20-28.

149. Гутцайт Е.М. О концепции финансового контроля / Е.М. Гутцайт // Аудитор. 2006. - № 5. - С. 50-54.

150. Данилевский Ю.А. Государственный финансовый контроль в России / Ю.А. Данилевский, JI.H. Овсянников // Бухгалтерский учет. 2002. - № 16. -С. 3-5.

151. Данилевский Ю.А. Контрольно-ревизионной службе Министерства финансов Российской Федерации 80 лет / A.A. Ахполов, Ю.А. Данилевский. - Бухгалтерский учет. - 2003. - № 9. - С. 3-5.

152. Данилевский Ю.А. Насущные проблемы финансового контроля / Ю.А. Данилевский, JI.H. Овсянников // Бухгалтерский учет. 2002. - № 3. - С. 62-64.

153. Данилевский Ю.А. Финансовый контроль: нарушения и наказания / Ю.А. Данилевский, JI.H. Овсянников // Бухгалтерский учет. 2004. - № 3. -С. 60-63.

154. Даныпина JI.H. Об участии бухгалтера в уголовном судопроизводстве / JI.H. Даныпина // Официальные материалы для бухгалтера. Комментарии и консультации. 2004. - № 14. - С. 52-55.

155. Даныпина JI.H. О выемке документов у хозяйствующего субъекта и гарантиях прав лиц, заинтересованных в исходе дела / JI.H. Даныпина // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2002. - № 23. - С. 45-48.

156. Дмитриев О.В. Анализ статистической информации об отдельных видах экономической преступности / О.В. Дмитриев // Российский следователь. 2005. - № 3. - С. 40-43.

157. Дмитриенко Т. Новые виды судебно-экономических экспертиз / Т. Дмитриенко // Хозяйство и право. 1993. - № 10. - С. 29-38.

158. Дриманов В. Использование результатов ОРД по делам экономической направленности / В. Дриманов // Законность. 2003. - № 10. - С. 2425.

159. Дьячков A.M. Назначение ревизии и бухгалтерской экспертизы при восстановлении бухгалтерского учета / А.М.Дьячков // Законность.- 2000.-№ 12.-С. 14-15.

160. Дягилев А. Некоторые проблемы, возникающие при рассмотрении дел о банкротстве / А. Дягилев // Законодательство и экономика. 2000. - № 7. -С. 33-36.

161. Дягилева И. Экономический анализ в период антикризисного управления / И. Дягилева // Законодательство и экономика. 2000. - № 12(200). -С. 5-8.

162. Ендовицкий Д.А. Раскрытие механизма налоговых правонарушений в ходе проверки внешнеэкономической деятельности организаций / Д.А. Ендовицкий, Р.Э. Воротников // Аудитор. 2002. - № 3. - С. 31-41.

163. Ефимов C.B. Проблемы методического обеспечения расследования налоговых преступлений / C.B. Ефимов // Щит и меч. 2005. - 1 октября. — С. 4.

164. Зажицкий В. Заключение аудитора экспертиза или ревизия / В. За-жицкий // Российская юстиция. - 1994. - № 8. - С. 28-30.

165. Зайцева В. Процессуальные особенности банкротства / В. Зайцева // Законность. 2003. - № 3. - С. 9-13.

166. Зевайкина С.Н. Диагностика вероятности банкротства организации / С.Н. Зевайкина // Аудитор. 2005. - № 9. - С. 31-38.

167. Зевайкина А.Н. Правовая природа аудиторской деятельности: предпринимательство или финансовый контроль? / А.Н. Зевайкина // Аудитор. -2004.-№4.-С. 7-14.

168. Зрелов А.П. Личность налогового правонарушителя: комплексный анализ / А.П. Зрелов // Право и экономика. 2004. - № 2. - С. 50-59.

169. Иванов М.Г. Некоторые вопросы оптимизации расследования уголовных дел о служебно-экономических преступлениях / М.Г. Иванов // Российский следователь. — 2005. № 7. - С. 2-5.

170. Извеков С.С. Налоговая полиция: порядок проведения проверок налогоплательщиков / С.С. Извеков, Д.Б. Анисимов // Аудитор. 2003. - № 3. -С. 32-37.

171. Извеков С.С. Экономическая экспертиза и ее роль при расследовании налоговых преступлений / С.С. Извеков // Аудитор. 2003. - № 4. - С. 1924.

172. Из доклада министра внутренних дел генерала армии Рашида Нурга-лиева на расширенном заседании Коллегии МВД Российской Федерации // Щит и меч. 2007. - 15 февраля. - С. 4-5.

173. Карпочев И. Ответственность за налоговые преступления / И. Карпо-чев // Законность. 2003. - № 1. - С. 34-36.

174. Карпсатов И.И. Налоговая экспертиза / И.И. Карпсатов // Бухгалтерский учет. -2004. -№21. -С. 36-38.

175. Климович Л. Судебно-экономическая экспертиза / Л. Климович // Законность. 2003. - № 11. - С. 40-42.

176. Ковалев В.В. Лука Пачоли и развитие учета в Великобритании и США / В.В. Ковалев // Бухгалтерский учет. 1994. № 8. - С. 45.

177. Кожевников И.Н. Выступление на Всероссийском учебно-методическом сборе руководителей органов внутренних дел и командующего состава внутренних войск / И.Н. Кожевников // Щит и меч. — 1997. — 10 января. — С. 2.

178. Козлов В.А. Первоначальные следственные действия по налоговым преступлениям / В.А. Козлов // Российский следователь. 2003. - № 1. - С. 5-14.

179. Козлов В.А. Элементы криминалистической характеристики налоговых преступлений / В.А. Козлов // Российский следователь. 2003. - № 2. -С. 4-11.

180. Колб Б. Административная ответственность за банкротство / Б. Колб // Законность. 2002. - № 12. - С. 26-27.

181. Колб Б. Злоупотребления при банкротстве / Б. Колб // Законность. -2002. -№ 5. -С. 17-19.

182. Колб Б. Разграничение мошенничества и преднамеренного банкротства / Б. Колб // Законность. 2001. - № 11. - С. 14.

183. Кононов Н.И. Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы / Н.И. Кононов // Хозяйство и право. 1998. - № 8. - С. 36-42.

184. Константинов Г.А. Налоговая преступность в России: к истории вопроса / Г.А. Константинов // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». -2001.-№20.-С. 41-44.

185. Корж В. Преступные образования в сфере экономики / В. Корж // Законность. 2002. - № 5. С. 33-35.

186. Корнийчук Г.А. Проверки использования законодательства по вопросам налогообложения / Г.А. Корнийчук // Право и экономика. 2004. - № 8.-С. 58-66.

187. Корнилов Г.А. Общая криминалистическая характеристика преступлений в финансово-кредитной сфере / Г.А. Корнилов // Российский следователь. 2003. - № 2. - С. 4-6.

188. Коровяковский Д.Г. Аудит форма финансового контроля / Д.Г. Ко-ровяковский // Все для бухгалтера. - 2005. - № 4. - С. 41-51.

189. Коротков А. Квалификация отдельных преступлений в сфере экономической деятельности / А. Коротков, Б. Завидов, О. Гусев // Законодательство и экономика. 2000. - № 17. - С. 39-48.

190. Корухов Ю. Допустимы ли правовые и юридические экспертизы в уголовном процессе? / Ю. Корухов // Законность. 2000. - № 1. - С. 39-40.

191. Костин П.В. Место машинных носителей информации в механизме преступлений в сфере экономики, совершаемых с использованием средств компьютерной техники / П.В. Костин // Российский следователь. — 2006. -№7. -С. 11-16.

192. Кострова М. Крупный размер и крупный ущерб по УК РФ: языковой аспект / М. Кострова // Законность. 2001. - № 8. - С. 25-28.

193. Костюк Г.И. Проверка бухгалтерской отчетности аудитором / Г.И. Костюк // Бухгалтерский учет. 2003. - № 4. - С. 49-58.

194. Кошаева Т.О. Преступления в сфере экономической деятельности / Т.О. Кошаева // Право и экономика. 1998. - № 5. - С. 74-79.

195. Кравец Г. Полнее использовать возможности бухгалтерской экспертизы / Г. Кравец, П. Суходуб // Социалистическая законность. 1974. - № 1. -С. 57-59.

196. Крупин Е.В. Отмывание и обналичивание: цели и направления противодействия / Е.В. Крупин // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2002. - № 9. - С. 42-46.

197. Крупин Е.В. Уголовная ответственность бухгалтера / Е.В. Крупин // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». — 2001. № 21. - С. 44-50.

198. Крюков С.Е. Полномочия органов внутренних дел в сфере налогового контроля / С.Е. Крюков // Бухгалтерский учет. 2005. - № 14. - С. 55-57.

199. Кущенко В.Д. Уголовная ответственность за экономические преступления / В.Д. Кущенко // Бухгалтерский учет. 2000. - № 22. - С. 36-47.

200. Лайко А. Налоговые проверки как форма налогового контроля / А. Лайко // Бухгалтерский учет. 2003. - № 10. - С. 27-30.

201. Лапин Е. Ревизия аудитора по уголовным делам / Е. Лапин // Законность. 1998.-№ 9. - С. 8-12.

202. Ларичев Е.В. Понятие, формы, функции и виды кредита и предупреждение правонарушений в кредитной сфере / Е.В. Ларичев // Российский следователь. 2003. -№5.-С. 13-18.

203. Линтварев И. Нарушения процедуры банкротства / И. Линтварев // Законность. 2001. - № 4. - С. 48-49.

204. Лопашенко H.A. Преднамеренное банкротство: возможна ли реальная уголовная ответственность? / H.A. Лопашенко // Закон. 2003. - № 8. - С. 138-142.

205. Лытнева H.A. Привлечение аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению правоохранительных органов / H.A. Лытнева, Н.В. Пару шина // Аудиторские ведомости. 2001. - № 4. - С. 8-21.

206. Любимцев A.B. Раскрытие налоговых правонарушений с использованием притворных сделок / A.B. Любимцев // Аудитор. 2002. - № 9. - С. 14-19.

207. Макаров Ю. Квалификация налоговых и связанных с ними преступлений / Ю. Макаров // Законность. 2003. - № 8. - С. 41-42.

208. Махров И.Е. Изъятие документов субъектов предпринимательской деятельности / И.Е. Махров, А.Н. Борисов // Право и экономика. — 2002. -№8.-С. 37-44.

209. Махров И.Е. Уклонение от уплаты налогов «иным» способом: о методике проведения документальных проверок / И.Е. Махров, А.Н. Борисов // Право и экономика. 2001. - № 7. - С. 35-39.

210. Моисеев В. Квалификация преступлений по ст.ст.195, 201 УК РФ / В. Моисеев // Законность. 2003. - № 2. - С. 8-11.

211. Морозов Г. Так ли страшен УК для экономического криминала? / Г. Морозов // Законность. 2003. - № 121. - С. 21-24.

212. Мусин Э.Ф. Методика производства судебно-экономических экспертиз: вопросы теории и практики / Э.Ф. Мусин, C.B. Ефимов // Щит и меч. -2006. 21 сентября. - С. 3.

213. Нелюбин Д.Е. Налоговый контроль: легитимность или противостояние? / Д.Е. Нелюбин // Закон. 2003. - № 11. - С. 122-125.

214. Новиков С.С. Мнимые и условные прибыли: отражение в учете и налогообложение / С.С. Новиков // Аудитор. 2002. - № 4. - С. 42-47.

215. Новодворский В.Д. Об объекте, предмете и принципах бухгалтерског учета / В.Д. Новодворский, А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. 1994. № 1L-C. 8-16.

216. Новоселова С.С. Организация предупреждения преступлений в сфере экономической деятельности / С.С. Новоселова // Российский следователь. -2006.-№5.-С. 29-31.

217. Овчарова Е.В. Ответственность налогоплательщиков по результатам налоговых проверок / Е.В. Овчарова // Бухгалтерский учет. — 2002. № 16. с. 44-47.

218. Овчинников Г.В. Об уголовных делах, связанных с налоговой недоимкой / Г.В. Овчинников // Приложение к журналу "Бухгалтерский учет". -2002. № 24. - С. 39-43.

219. Отмахов П. Рационализм в экономической науке: теория и практика / П. Отмахов // Вопросы экономики. 1999. - № 2. - С. 119-136.

220. Очиченко И.И. Универсальная информационная модель бухгалтерского учета для ревизий и экспертизы / И.И. Очиченко // Бухгалтерский учет. 1997. - № 12.-С. 69-74.

221. Парушина Н.В. Применение документальных методов при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы / Н.В. Парушина // Аудитор. 2005. -№9.-С. 10-17.

222. Парушина Н.В. Проверка организаций и изъятие документов сотрудниками милиции / Н.В. Парушина // Бухгалтерский учет. 2006. - № 6. - С. 58-62.

223. Патров В.В. Организация системы материальной ответственности / В.В. Патров, M.JI. Пятов. Бухгалтерский учет. - 2003. - № 9. - С. 31-35.

224. Пахомов O.A. Проект методики расследования налоговых преступлений, совершаемых с использованием "страховых схем" / O.A. Пахомов, A.B. Ботов // Российский следователь. 2003. - № 6. - С. 2-8.

225. Переладов А. Кого разоряют лжебанкроты / А. Переладов // Законность. 2003. - № 7. - С. 2-4.

226. Петрухина А. Обязательное проведение судебной экспертизы / А. Пет-рухина// Законность. 2004. - № 3. - С. 44-45.

227. Пошюнас П. Планово-экономические экспертизы по делам о приписках / П. Пошюнас // Социалистическая законность. 1986. - № 3. - С. 51-54.

228. Преображенский Б.Г. Каким быть финансовому контролю в России / Б.Г. Преображенский // Аудитор. 2004. - № 1. - С. 3-8.

229. Рохлин В. Использование специальных бухгалтерских знаний при расследовании экономических преступлений / В. Рохлин, Н. Данилова, Т. Николаева // Законность. 2006. - № 4. - С. 29-31.

230. Савинко Т.В. Акционерные общества: законодательство и судебная практика / Т.В. Савинко // Бухгалтерский учет. 2002. - № 13. - С. 51-58.

231. Садыков P.P. О бухгалтерской экспертизе в арбитражном процессе / P.P. Садыков //Арбитражная практика. 2002. - № 03(12). - С. 10-15.

232. Середа И. Ответственность за налоговые преступления / И. Середа // Законность. 2003. - № 5. - С. 57-59.

233. Середа М. Социально-экономическая обусловленность уголовно-правового запрета уклонения от уплаты налогов / М. Середа // Законность. 2002. - № 10. - С. 30-32.

234. Скрипилева H.A. О некоторых причинах совершения ошибок при производстве экспертиз и возможностях их предотвращения / H.A. Скрипилева // Российский следователь. 2003. - № 3. - С. 6-8.

235. Скрябикова Т.С. Специальные бухгалтерские и экономические познания при расследовании преступлений / Т.С. Скрябикова // СибЮрВестник,3 2001. (http: // www. law. isu. ru / science / vestnik / 2001 3 / skryabikova.cgi)

236. Смирнова С.А. Высокие технологии и судебная экспертиза / С.А. Смирнова, Н.В. Семенов // Конфидент. СПб, 2000, № 6 (36). С. 69-75.

237. Смоляков П. Подследственность уголовных дел об экономических преступлениях / П. Смоляков // Законность. — 2005. №11. - С. 44-46.

238. Соколов Я.В. Бухгалтерская экспертиза: урок истории /Я.В. Соколов, С.М. Бычкова // Бухгалтерский учет. 1998. - № 4. - С. 102-104.

239. Соколов Я. В. Два понимания бухгалтерского баланса / Я.В. Соколов // Бухгалтерский учет. — 1998. — № 1. С. 23-28.

240. Соловьев И.Н. Особенности формирования доказательственной базы по делам о налоговым преступлениях / И.Н. Соловьев // Российский следователь. 2005. - № 10. - С. 2-5.

241. Сотникова JI.B. Санкции за налоговые правонарушения / JI.B. Сотни-кова // Бухгалтерский учет. 2004. - № 22. — С. 53-61.

242. Степанов А.Н. Условия допустимости результатов оперативно-розыскной деятельности налоговой полиции в качестве доказательств по уголовному делу / А.Н. Степанов, Д.А. Логунов // Бухгалтерский учет. — 2001.-№21.-С. 63-65.

243. Сушков П.Ф. Методика проведения первичных следственных действий при расследовании преступлений в сфере высоких технологий / П.Ф. Сушков, С.С. Кочедыков, В.В. Кисселев, A.A. Артемов // Вестник ВИ МВД России. -2001. № 2 (9). - С. 152-155.

244. Тимченко В. Бухгалтерские документы и записи при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу / В. Тимченко // Законность. 2000. - № 10. - С. 6-10.

245. Тимченко В.А. Организация и назначение судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам о незаконном возмещении из бюджета НДСпо лжеэкспортным операциям / В.А. Тимченко // Юрцентр. (http: / jurcen-ter. ru / text / text / 028. htm).

246. Токаренко В.Н. Понятие, содержание и стадии предупреждения преступлений в сфере экономики / В.Н. Токаренко, C.B. Ходенко // Российский следователь. 2003. - № 7. - С. 27-31.

247. Транчук Л.И. Выявление способов и признаков совершения криминальных банкротств / Л.И. Транчук, C.B. Фомов // Щит и меч. 2001. - 6 августа. — С. 5.

248. Усов А.И. Современное состояние и возможности компьютерно-технической экспертизы / А.И. Усов // Щит и меч. 2001. - 19 декабря. — С. 4.

249. Усов А.И. Экспертиза найдет "левую" проводку / А.И. Усов, A.B. Кучеров // Российский федеральный центр судебной экспертизы при Минюсте России. (http: // www. sudexpert. ru).

250. Фофанов В. Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности использования материалов инвентаризаций / В. Фофанов // Право и экономика. — 2006.-№5.-С. 46-50.

251. Хаусман Д. Экономическая методология в двух словах / Д. Хаусман // МЭиМО. 1994. - № 2. - С. 105-113.

252. 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).

253. Чикунова Е.П. Взаимодействие аудитора с другими лицами в ходе аудиторских проверок / Е.П. Чикунова, Л.А. Чикунова // Аудитор. 2002. -№ 3. - С. 16-20.

254. Чиненков A.B. Уголовная ответственность за экономические преступления / A.B. Чиненков // Бухгалтерия и банки. 1997. - № 12. - С. 69-74.

255. Шадрин В. Комплексные и комиссионные экспертизы / В. Шадрин // Законность. 2002. - № 12. - С. 19-21.

256. Шальнева М.С. Последствия налоговых и связанных с ними преступлений в сфере экономики / М.С. Шальнева // Приложение к журналу «Бухгалтерский учет». 2002. - № 10. - С. 34-37.

257. Шаров В.И. Направление формализации криминалистического знания / В.И. Шаров // Российский следователь. 2003. - № 8. - С. 2-4.

258. Шарова C.B. Порядок привлечения к ответственности за налоговые правонарушения / C.B. Шарова // Аудитор. — 2002. № 7. — С. 52-56.

259. Шляхов А.Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.Р. Шляхов, A.M. Ромашов // Социалистическая законность. 1971. - № 5. — С. 8-14.

260. Шульга JI.B. Взаимодействие следственных и экспертных подразделений при расследовании преступлений / JI.B. Шульга // Щит и меч. — 2001.-24 декабря.-С. 4-5.

261. Щербинин С.С. Проверки налогоплательщиков органами налоговой полиции / С.С. Щербинин // Право и экономика. 2001. - № 12. - С. 20-23.

262. Юрин В. Преступления против собственности: проблемы доказывания / В.Юрин // Законность. 2001. - № 8. - С. 11-14.

263. Яни П. Проблемы уголовной ответственности за экономические преступления / П. Яни // Законность. 2001. - № 1. - С. 3-6.

264. Яни П. Продолжаемое преступление / П. Яни // Законность 2003. -№1. - С. 32-33.

265. Яни П.С. Уголовно-правовые средства противодействия криминальному переделу собственности / П.С. Яни // Закон. 2003. - № 8. - С. 131137.

266. Яни П. Умысел и квалификация незаконного предпринимательства / П. Яни // Законность. 2003. - № 7. - С. 44-47.

267. Яни П. С. Руководитель организации как исполнитель и соучастник преступления / П.С. Яни // Закон. 2004. - № 1. - С. 94-96.

268. Accounting Standards Board The Objective of Financial Statements & the Qualitative Characteristics of Financial Information, ASB Exposure Draft, Jule 1991.

269. Committee of the Financial Aspects of Corporate Governance (The Cad-bury Committee) Report, 2002.

270. Coopers & Lybrand: «The Caparo Decision — a summary of the judgement», 2005. 76 p.

271. Department of Trade & Industry: «Proffessional liability: report of the study teams» («The Likierman Report»), HMSO, 1989. 257 p.

272. Edwaards J.R. A History of Financial Accounting (Routledge, 1988).

273. Gwilliam,D «The Auditor's Liability to Third Parties» Scherer and Turley, eds. Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing, 1991. 205 p.

274. GAAP: Interprepation and Applikation. John Wiley and Sons, Inc.,1988.

275. New Law Journal, A1 Saudi Banque v. Clarke Pixley.

276. Sikka, Puxty and others. «Eliminating the Expectations Gap?» ACCA Research Report, № 28, 1999.

277. Swanson Ch. R., Chamelin N.C., Territo L. Criminal Investigation. Fouth edition. - New York, St. Louis, San Francisco, etr., 1988. - 605 p.

278. Rutherford B.A. «The Doctrine of Substance Over Form», Certified Research Report №11, ACCA, 1998.

279. Tweedie D.P. «Fraud managements' and auditors' responsibility for its prevention and detection» in Scherer and Turley, eds. Current Issues in Auditing, Paul Chapman Publishing, 1991. - 214 p.

280. What Is An Audit? APS Audit Brief (APS, 1978).

281. Weekly Law Reports: 23 Februari 2001, covering both A1 Saudi Banque and Caparo.1.. Материалы судебной практики

282. Архив Федерального Суда Воробьевского района Воронежской области. Уголовное дело № 01/07-421.

283. Архив Федерального Суда Россошанского района Воронежской области. Уголовное дело № 01/07-307.

284. Архив Федерального Суда Ленинского района г.Воронежа. Уголовное дело №01/05-567.

285. Архив Федерального Суда Россошанского района Воронежской области. Уголовное дело № 01/05-285.

286. Архив Федерального Суда Эртильского района Воронежской области. Уголовное дело № 01/04-196.

287. Архив Федерального Суда Терновского района Воронежской области. Уголовное дело № 01/03-203.

288. Архив Федерального Суда Советского района г.Воронежа. Уголовное дело № 01/03-420.