Организационно-методические основы бухгалтерской экспертизы :на материалах предприятий Оренбургской области

тема диссертации и автореферата по ВАК 08.00.12, кандидат экономических наук Воюцкая, Инна Витальевна  
  
**Год:**

2007

**Автор научной работы:**

Воюцкая, Инна Витальевна

**Ученая cтепень:**

кандидат экономических наук

**Место защиты диссертации:**

Оренбург

**Код cпециальности ВАК:**

08.00.12

**Специальность:**

Бухгалтерский учет, статистика

**Количество cтраниц:**

220

## Оглавление диссертации кандидат экономических наук Воюцкая, Инна Витальевна

ВВЕДЕНИЕ.

ГЛАВА 1. БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В СИСТЕМЕ

ЭКОНОМИЧЕСКОГО КОНТРОЛЯ.

1.1 Развитие бухгалтерской экспертизы в России.

1.2. Предмет и объект бухгалтерской экспертизы.

1.3 Классификация бухгалтерской экспертизы. Вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ОСНОВ

БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ.

2.1 Анализ экономических правонарушений в России и Оренбургской области.

2.2 Организационная модель бухгалтерской экспертизы в предупреждении и профилактике экономических правонарушений.

2.3 Методы бухгалтерской экспертизы при исследовании хозяйственных операций.

ГЛАВА 3. ОБОСНОВАНИЕ МЕТОДИЧЕСКИХ РЕКОМЕНДАЦИЙ

ПРОВЕДЕНИЯ ХОЗЯЙСТВЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ

ЭКСПЕРТИЗЫ.

3.1 Методика экспертного исследования активов и обязательств организации.

3.2 Модель бухгалтерской экспертной службы в структуре управления.

3.3 Организационные элементы и экономическая эффективность бухгалтерской экспертной службы.

## Введение диссертации (часть автореферата) На тему "Организационно-методические основы бухгалтерской экспертизы :на материалах предприятий Оренбургской области"

Актуальность темы исследования. Экономическая деятельность хозяйствующих субъектов в динамично развивающемся рынке требует усиления контроля за отражением событий в системе бухгалтерского учета. Сложность и многообразие рыночных отношений субъектов хозяйствования предполагают, что достоверность бухгалтерской отчетности и соответствие операций с имуществом интересам собственников, учредителей и акционеров не могут быть в полной мере подтверждены аудитом. Нарушения в финансовых и хозяйственных операциях с активами и обязательствами организации могут быть вызваны различными мотивами субъектов: корыстными целями, небрежным и непрофессиональным отношением, нежеланием раскрывать реальные характеристики активов. Это требует усиления экономического контроля за отражением событий и выявлением результатов деятельности организации в системе бухгалтерского учета.

В рыночной среде функционирования предприятия должны иметь выбор форм контроля для своевременного предупреждения негативных последствий: хищений и злоупотреблений ответственных лиц, преднамеренных действий менеджеров разных уровней по неэффективному управлению активами и обязательствами. Такие формы контроля как аудит или ревизия имеют периодичность и проводятся выборочными методами. Потребности заинтересованных субъектов в объективности учетной информации о состоянии и результатах движения активов и предупреждение неблагоприятных событий, таких как финансовая несостоятельность, потеря бизнеса и судебные разбирательства, могут быть удовлетворены проведением в организации хозяйственной бухгалтерской экспертизы без принуждения извне. Ее целью является подтверждение целесообразности, экономической выгодности, выявление нарушений в документальном оформлении хозяйственных операций, бухгалтерских процедур по отражению экономических событий финансово-хозяйственной деятельности организации на различных этапах учетного процесса. Хозяйственная бухгалтерская экспертиза может стать одной из доступных форм в системе экономического контроля. Это повышает инвестиционную привлекательность предприятия.

Научные, методические и практические рекомендации, разработанные для разных форм экономического контроля, являются методологической основой хозяйственной бухгалтерской экспертизы, но развитие саморегулирования и контроля в организациях обусловливает необходимость уточнения научных положений и разработки практических методик и алгоритмов ее проведения.

Степень изученности проблемы. Теоретические и организационные положения различных форм экономического контроля раскрыты в трудах Р Адамса., P.A. Алборова, В.Д. Андреева, Г.А, Атанесяна, Н.Г. Белова, X. Генона, A.JI. Звездина, М.В. Мельник, Г. Миика, Г. Мюллера, C.B. Панковой, A.C. Пантелеева, В.И. Подольского, A.A. Савина, Б.Н. Соколова, В.П. Суйца, А.Д. Шеремета.

Вопросы организации судебно-бухгалтерской экспертизы разработаны в исследованиях Т.П. Аксеновой, P.A. Баширова, Н.В. Башировой, Н.Т. Белухи, С.П. Голубятникова, Е.С. Дубоносова, Л.П. Климовича, H.A. Лебедева, В.Н. Немцева, A.C. Хархардина.

Теоретические основы хозяйственной бухгалтерской экспертизы как форма внутреннего контроля представлена в трудах A.M. Богомолова, С.А. Звягина, Н.Г. Гаджиева, Ю.К. Гаджиева, В.К Сусина, A.A. Толкаченко, В.В. Шадрина, С.Г.Чаадаева.

Научные и методологические положения экономического контроля, разработанные отечественными и зарубежными учеными, решают многие задачи, широко используются в практике аудита, контроля и ревизии. Вместе с тем, для упреждения неблагоприятных событий и финансовых потерь от непреднамеренных действий субъектов управления в условиях динамичной рыночной среды необходимо исследовать современное состояние учета в предприятиях, неблагоприятные экономические последствия и разработать организационные основы и научно обоснование методики проведения хозяйственной бухгалтерской экспертизы.

Цель и задачи исследования. Целью диссертационного исследования является разработка организационно - методических основ хозяйственной бухгалтерской экспертизы как независимой формы экономического контроля различных этапов учетного процесса экономических событий осуществляемых в организации.

В соответствии с поставленной целью определены и решены следующие задачи: исследованы теоретические основы экономического контроля, необходимость и место бухгалтерской экспертизы в системе контроля за хозяйственной деятельности организации;

- выделены отличия хозяйственной бухгалтерской экспертизы по целям, задачам, методам и срокам проведения от судебно-бухгалтерской экспертизы и других форм внутреннего контроля;

- определены предмет, объекты, составные элементы и этапы проведения хозяйственной бухгалтерской экспертизы в организациях в зависимости от масштабов производства и видов деятельности;

- разработана методика бухгалтерской экспертизы активов и обязательств организации;

- разработаны методические рекомендации по организации бухгалтерской экспертной службы в структуре управления в крупных организациях;

- определены формы организации и функционирования бухгалтерской экспертной службы и экономическая эффективность ее деятельности.

Объектом исследования является контроль финансово-хозяйственной деятельности организаций различных отраслей народного хозяйства в Оренбургской области.

Предметом исследования является разработка организационно -методических основ хозяйственной бухгалтерской экспертизы разных этапов учетного процесса отражения хозяйственных операций с активами и обязательствами организации как одной из форм экономического контроля.

Область исследования. Работа проведена в рамках специальности 08.00.12 - Бухгалтерский учет, статистика Паспорта специальности ВАК (экономические науки): п. 2.2. «Базовые принципы проведения бухгалтерской экспертизы» и п.2.6 «Бухгалтерская и статистическая экспертиза».

Методологической и теоретической базой проведенного исследования являются научные труды ведущих отечественных и зарубежных ученых по вопросам организации экономического контроля финансово- хозяйственной деятельности хозяйствующего субъекта, законодательные, нормативно-правовые акты Российской Федерации, материалы международных, всероссийских и региональных научно-практических конференций. В ходе исследования применялись различные методы, в частности, такие общенаучные, как логический, монографический, статистические и расчетно-конструктивные методы исследования.

Научная новизна исследования состоит в разработке организационно-методических основ хозяйственной бухгалтерской экспертизы в системе экономического контроля для предупреждения неблагоприятных последствий и обеспечения эффективного функционирования организаций.

В процессе исследования проблемы получены следующие наиболее существенные результаты: уточнено понятие хозяйственной бухгалтерской экспертизы экономических событий и их последствий, определено ее место и значение в экономическом контроле;

- разработана организационная модель хозяйственной бухгалтерской экспертизы, определены составные элементы и этапы ее проведения;

- обоснована методика бухгалтерской экспертизы активов и обязательств организации на основе алгоритма сплошной проверки бухгалтерских документов по стадиям оформления учета хозяйственных операций;

- разработана и предложена модель организации бухгалтерской экспертной службы как элемента структуры управления, определены организационные характеристики ее деятельности и рассчитана экономическая эффективность.

Практическая значимость диссертационного исследования определяется результатами, которые могут быть применены при проведении хозяйственной бухгалтерской экспертизы и при организации бухгалтерской экспертной службы как управленческой структуры в различных организациях Оренбургской области.

Основные положения диссертационного исследования используются для дальнейшей разработки теоретических вопросов организации и проведения бухгалтерской экспертизы в учебном процессе высших учебных заведений при изучении общепрофессиональных дисциплин «Теория бухгалтерского учета», «Контроль и ревизия» и специальных дисциплин «Бухгалтерский финансовый учет», «Бухгалтерский управленческий учет», «Аудит».

Апробация результатов проведенного исследования. Основные положения и выводы диссертационного исследования изложены в статьях и докладах, опубликованных в сборниках научных трудов, журналах, материалах научно- практических конференций. Результаты исследования докладывались на Региональной научно - практической конференции молодых ученых и специалистов (Оренбург, 2005г.), Международной научно-практической конференции посвященной 75-летию ОГАУ и 40-летию кафедры бухгалтерского учета «Актуальные проблемы учета и финансов» (Оренбург, 2006г.), Региональной конференции молодых ученых и специалистов «Наука -технологии - производство - рынок» (Оренбург, 2006г.), Международной научно - практической конференции «Современное образование и глобализация: опыт, проблемы, перспективы» (Оренбург, 2007г.).

Связь работы с научными темами и программами. Исследование проводилось в соответствии с государственной научно-исследовательской координационной программой РАСХН ГНУ Всероссийский НИИ экономики, труда и управления в сельском хозяйстве и ФГОУ ВПО «Оренбургский государственный аграрный университет» по теме: «Разработать научно-методологические основы управления конкурентоспособностью продукции сельского хозяйства» № ГР 01.200.112858.

Публикация результатов исследования. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 6 работах общим объемом 1,6 п.л. Две работы опубликованы в издании, рекомендованном ВАК РФ.

Объем и структура работы. Диссертация изложена на 164 страницах компьютерного текста, состоит из введения, трех глав, выводов и предложений, списка использованной литературы, включающего 154 литературных источника, приложений. Текст диссертации содержит 11 таблиц, иллюстрирован 10 рисунками.

## Заключение диссертации по теме "Бухгалтерский учет, статистика", Воюцкая, Инна Витальевна

ВЫВОДЫ И ПРЕДЛОЖЕНИЯ

В условиях рыночных отношений экономический контроль финансово -хозяйственной деятельности должен осуществлять сочетание различных видов и форм. Наряду с аудитом и ревизией проведение хозяйственной бухгалтерской экспертизы позволяет своевременно предупреждать неблагоприятные события в деятельности организаций. Хозяйственная бухгалтерская экспертиза как независимое исследование бухгалтерских документов на всех стадиях учетного процесса, выявляет степень соответствия требованиям нормативных положений, обоснованности совершения и учета экономически значимых событий, выявлении искажений бухгалтерской информации и разработки мероприятий по их устранению и предотвращению в будущем.

В России история бухгалтерской экспертизы начинается с развития понятия судебно - бухгалтерской экспертизы. При этом многие авторы отмечают, что бухгалтерская экспертиза и судебно-бухгалтерская являются синонимами, не проводя между ними различий. По нашему мнению приравнивание понятий бухгалтерской экспертизы и судебно бухгалтерской экспертизы не совсем правильное, так как термин «судебная» является правовой характеристикой назначаемой экспертизы и это обязывает к тому, что вопросы о её назначении и проведения должны рассматриваться лишь в правовом аспекте.

Бухгалтерскую экспертизу можно определить как исследование представленных документов, отражающих хозяйственные и финансовые операции, с целью установления их обоснованности, соблюдения правил их осуществления и учета, причин и результатов нарушений, лиц, ответственных за их совершение и документальное оформление посредством широкого применения различных методов контроля, а так же с целью формирования предложений по устранению выявленных нарушений, их профилактике и предупреждению.

Важным дискуссионным вопросом на практике является разграничение внутреннего аудита, ревизии и бухгалтерской экспертизы. Проведенный анализ всех форм контроля финансово-хозяйственной деятельности организаций позволяет сделать вывод о том, что структура и организация бухгалтерской экспертизы позволяет наиболее точно и правильно, используя многочисленные способы и методы, выявить и, в дальнейшем, проводить профилактику экономических правонарушений.

Предметом бухгалтерской экспертизы выступают явления и факты хозяйственной жизни, а так же экономические и правовые отношения субъекта, которые получили (должны были получить) своё отражение в распорядительной, первичной, сводной документации или учетных регистрах, в отношении которых проводится исследование, требующее применение специальных познаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности. Стало быть, документы служат объектом хозяйственной бухгалтерской экспертизы.

Целью хозяйственной бухгалтерской экспертизы является исключение неблагоприятных ситуаций для организации при разработке конкретных мероприятий по совершенствованию бухгалтерского учета и контроля за движением имущества и выполнением обязательств.

Бухгалтерская экспертиза ставит перед собой определенный круг задач, решение которых способствует достижению поставленной цели. Эксперт-бухгалтер решает вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний.

Методом бухгалтерской экспертизы является совокупность способов и приемов, применяемых бухгалтером-экспертом при исследовании им первичных и сводных документов бухгалтерского учета. Шире раскрывая понятие метода бухгалтерской экспертизы, его можно определить как совокупность способов и приемов, применяемых к изучению и познанию предмета бухгалтерской экспертизы, используемых экспертом бухгалтером при исследовании первичных и сводных бухгалтерских документов, форм отчетности и других объектов исследования.

Характерной особенностью методов, применяемых при осуществлении бухгалтерской экспертизы, является использование совокупности методических (технических) приемов, разработанных данной отраслью экономических знаний или основанных на достижениях смежных наук (анализа хозяйственной деятельности, бухгалтерского учета, статистики и др.).

Развитие экономических процессов должно сопровождаться совершенствованием системы контроля, ведь разнообразие форм хозяйствования, пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании экономических отношений создает благоприятную почву для различного рода нарушений. За исследуемый период в России более половины зарегистрированных преступлений имеют экономическую направленность. Темп прироста в 2005 г. по отношению к уровню предыдущего года по данной категории составляет 15-25 процентных пункта. Увеличение количества зарегистрированных совершенных экономических преступлений наблюдаются и в Оренбургской области. В 2005 году по сравнению с 2004 годом экономических преступлений было совершено на 11 процентных пункта больше. Анализ экономических правонарушений Оренбургской области показывает, что наиболее часто нарушения совершаются в торговле, промышленности, сельском хозяйстве и в сфере кредитования и страхования. Для выявления причин и условий, способствующих совершению экономических правонарушений предлагаем проводить хозяйственную бухгалтерскую экспертизу как специальный метод практической деятельности и научного исследования.

Следует признать, что обстоятельства, способствовавшие совершению экономических преступлений, наиболее полно могут быть обнаружены и исследованы именно в процессе производства бухгалтерской экспертизы. Важной особенностью этой деятельности является наличие в ней элемента прогнозирования. Исходя из анализа накопленных данных о совершенных в прошлом преступлениях определенного вида и способах их совершения, можно предвидеть и, следовательно, предупреждать дальнейшее развитие правонарушений в той или иной сфере хозяйственной деятельности. Именно прогнозирование дает возможность наметить действенные пути и средства борьбы с преступностью.

При помощи бухгалтерской экспертизы выявляются условия способствующие совершению правонарушения и разрабатываются процедуры для их устранения и дальнейшего предотвращения. При этом механизм предупреждения посягательств будет различным в зависимости от того, на какой стадии принимаются меры профилактического характера.

При проведении бухгалтерской экспертизы анализируются различные факты правонарушений для установления лиц, имеющих к ним отношение, то есть тех, которые участвовали в осуществлении приготовления к совершению правонарушений, например, путем создания излишков продукции, приобретения неучтенной тары, поддельных акцизных марок.

Разработка поисковой методики исследования специальной бухгалтерской информации включает следующие этапы: аналитический подход к хозяйственным операциям; определение степени соответствия хозяйственных операций, положениям, инструкциям, нормативным актам; проверка правильности документального и бухгалтерского отображения хозяйственных операций в системе учета и отчетности организации.

Анализ учетной документации позволяет выявлять закономерности признаков нарушений и на этой основе применять эффективные методы и приемы документального исследования хозяйственных операций.

Предложенная нами методика экспертного исследования активов и обязательств основывается на алгоритме проверки бухгалтерских документов, который разработан на основе существующей методики бухгалтерского учета и документального отражения хозяйственных операций дает возможность выявления неблагоприятных событий, лиц заинтересованных в их наступлении, механизмов и сроков совершения.

Каждому блоку операций отраженных в алгоритме соответствуют свои методы экспертного исследования при помощи которых бухгалтер - эксперт выявляет несоответствия и нарушения учетной дисциплины. Так при проверки операций по формированию первичных документов применяются методы проверки отдельного учетного документа по форме, по содержанию (арифметическая), на соответствие нормативным требованиям.

При исследовании операций по формированию отчетности на ряду с методами проверки отдельного учетного документа (формы отчетности), могут применяться методы проверки взаимосвязанных документов, а также методы изучения документов, отражающих однородные операции.

При этом по результатам контрольных действий осуществляемых экспертом в приделах каждого блока выявляются нарушения обнаруженные на соответствующем этапе учета. Выявленные нарушения могут найти свое отражение и в элементах последующих блоков.

Таким образом, предлагаемый алгоритм экспертной проверки бухгалтерских документов сопутствует выявлению нарушений, определению методов по их устранению и предупреждения, а так же дает возможность проследить по цепочке последствия данного нарушения.

Хозяйственная бухгалтерская экспертиза обеспечивает защиту имущества, повышает качество учетной информации об объектах управления и достоверность отчетности, выявляет нарушения правил организации и ведения бухгалтерского учета. Бухгалтерская экспертиза охватывает все сферы деятельности предприятия и направлен на повышение эффективности управления компанией, это доказывает что эффективно организованная бухгалтерская экспертная служба (БЭС) в организации является важным элементом управления предприятием и существенным аспектом его конкурентоспособности.

Необходимость проведения бухгалтерской экспертизы в той или иной форме существуют на каждом предприятии. Тем не менее, практика их проведения и формирования бухгалтерских экспертных служб в Российских предприятиях в соответствии с современными условиями только начинает складываться.

Бухгалтерская экспертная служба - структурное подразделение организации, возглавляемое главным экспертом, отвечающее за проведение бухгалтерской экспертизы всех хозяйственных операций и их документального отражения, направленной на выявление, исправление и предотвращение существенных ошибок и искажений информации, которые могут появиться в бухгалтерской отчетности.

Учредить БЭС как структурное подразделение могут в основном, крупные и некоторые средние организации, которые обладают следующими особенностями: усложненной структурой; наличием ряда филиалов и дочерних компаний; разнообразием видов деятельности и возможностью их кооперирования; стремлением высшего руководства получить достоверную информацию и оценку действий руководителей всех уровней управления. Чем крупнее компания и чем сложнее ее организационная структура, тем масштабнее задачи и жестче требования к экспертной службе. Для предприятий малого бизнеса существующей возможностью является лишь заказ на проведение экспертизы внешним консультантам. В таком случае основанием проведения экспертизы является договор на оказание услуг, а именно на оказание экспертных услуг. Сторонами договора выступают исполнитель и заказчик, которому исполнитель передает результаты этих работ.

Организация бухгалтерской экспертной службы в структуре управления способствует повышению эффективности системы контроля. Сотрудники бухгалтерской экспертной службы следят за сохранностью и рациональным использованием всех видов материальных, финансовых и трудовых ресурсов, определяют методы защиты и сохранности активов, обеспечения точности, полноты и защиты учетных записей, своевременности подготовки достоверной бухгалтерской финансовой отчетности, что позволяет руководству предприятия правильно и эффективно вести бизнес.

Кроме проблем контрольного характера экспертная служба помогает руководителям организации и ее структурных подразделений решать вопросы экономической диагностики, содействует выработке финансовой стратегии, проведению управленческого консультирования, подготовке проектов управленческих решений.

Принципиально важным для эффективной работы БЭС является ее относительная независимость. Она обеспечивается тем, что эта служба работает на основании положения или регламента, утвержденного высшим руководством организации, и подчиняется и представляет отчеты о проделанной работе только соответствующему руководителю и (или) ее собственникам. Соблюдение этого требования делает БЭС независимой, как минимум, от руководителей проверяемых ими филиалов организации, ее структурных подразделений, других органов внутреннего контроля и т.д.

Модель организации бухгалтерской экспертной службы состоит из последовательного выполнения определенных этапов: во-первых, определяется схема взаимодействия БЭС с другими звеньями системы управления организацией, во - вторых, формируется система целей и задач БЭС, в третьих, определяются основные функции, необходимые БЭС для достижения поставленных целей, в-четвертых, разрабатываются положение о БЭС и должностные инструкций ее сотрудников.

Правомерно встает вопрос об экономической целесообразности и эффективности деятельности бухгалтерской экспертной службы, т.к. затраты по её организации и содержанию функционирования могут и не покрываться эффектом полученным от её деятельности.

Под эффектом деятельности бухгалтерской экспертной службы нами понимается возможность предотвращения экономически неблагоприятных событий, которые имели место быть на предприятии и в результате которых предприятие понесло расходы, но могло бы предотвратить их, к ним относятся: материальный ущерб, штрафы, пени, неустойки, налоговые санкции, суммы, взысканные по исковым заявлениям, возмещение причиненных организацией убытков, суммы дебиторской задолженности, по которым истек срок исковой давности, других долгов, нереальных для взыскание.

Таким образом, для того, чтобы определить экономическую эффективность деятельности бухгалтерской экспертной службы, необходимо сопоставить затраты понесенные на организацию и содержание её деятельности и предполагаемую экономическую эффективность от её деятельности

Использование хозяйственной бухгалтерской экспертизы как формы экономического контроля повышает уверенность учредителей, собственников и акционеров в стабильности деятельности организации и ее инвестиционной привлекательности. Эффективно организованная бухгалтерская экспертная служба в организации является важным элементом управления предприятием и существенным аспектом его конкурентоспособности.

Если возникшие по поводу данного заключения вопросы не требуют проведения исследований, то они разрешаются путем допроса эксперта. Основанием назначения повторной экспертизы являются сомнения в правильности или обоснованности ранее данного заключения. Таким образом, при повторной экспертизе заново решаются те же самые вопросы, что и при предшествующей экспертизе, поскольку выводы эксперта вызывают сомнения по существу. Поэтому повторную экспертизу может проводить только другой эксперт (эксперты). Обоснованность заключения эксперта может вызывать сомнения, если выводы эксперта не вытекают из проведенного исследования, в случае неполноты исследования (например, недостаточное количество экспериментальных выстрелов), когда примененная экспертом методика недостаточно надежна и т.п. Сомнения в правильности заключения эксперта чаще всего возникают, когда оно противоречит другим собранным по делу доказательствам, хотя по своему содержанию нареканий не вызывает. Возможно назначение повторной экспертизы и в случаях, когда заключение активно оспаривается кем-то из участников процесса.

Как правило, производство повторной экспертизы поручается более квалифицированному эксперту или комиссии экспертов. Однако ее заключение оценивается по тем же правилам, что и первоначальное, и каких-либо преимуществ перед ним не имеет. В случае противоречий между заключениями экспертов следователь (суд) вправе принять или отвергнуть любое из них или назначить еще одну повторную экспертизу [89, С. 35].

В соответствии с ФЗ от 31 мая 2001 г. N 73-Ф3 "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" экспертизы можно классифицировать по процессуальным признакам на комиссионные и комплексные [9].

Основным признаком комиссионной экспертизы является участие в ее производстве нескольких (не менее двух) экспертов. Существует две разновидности комиссионной экспертизы - проводимая экспертами одной специальности и в производстве которой участвуют эксперты разных специальностей. Последняя именуется комплексной.

На практике чаще всего комиссионно проводятся сложные и многообъектные экспертизы, а также большинство повторных экспертиз. Комиссия экспертов коллегиально определяет характер необходимых исследований, их цели, содержание и последовательность. Вместе с тем каждый эксперт - член комиссии при проведении исследований и формулировании выводов независим и самостоятелен. Эксперты одной специальности - члены комиссии могут проводить исследования совместно или раздельно. Однако каждый из них должен провести исследования в полном объеме.

Основным признаком комплексной экспертизы является участие в ее производстве представителей разных экспертных специальностей или узких специализаций (профилей), неодинаковость их компетенции. Широкое распространение комплексной экспертизы на практике обусловлено, с одной стороны, постоянным усложнением и увеличением числа экспертных методик и вытекающей отсюда все более узкой специализацией экспертов, а с другой - тем, что комплексностьэкспертного исследования значительно расширяет возможности судебной экспертизы и повышает надежность выводов эксперта.

Разграничение функций экспертов при производстве комплексной экспертизы выражается в том, что каждый эксперт проводит исследования только в рамках своей компетенции, т.е. исследует те объекты и в тех пределах, в которых он компетентен, и применяет те методы, которыми владеет [55, С. 35].

Следственная практика свидетельствует, что по делам об экономических преступлениях могут быть назначены судебно экономические экспертизы, которые условно можно классифицировать на внутренние, внешние и смешанные. Любая бухгалтерская экспертиза проводится с целью раскрытия и предотвращения экономических преступлений, при этом внутренние экспертизы исследуют корыстные посягательства на имущество хозяйствующего субъекта его должностными лицами и штатными сотрудниками, внешние изучают корыстные посягательства на чужое имущество, осуществляемые самим хозяйствующим субъектом, а смешанные - расследуют корыстные посягательства должностных лиц, не исключающие сговор с учредителями хозяйствующего субъекта, на имущество других лиц.

В настоящее время принято единую систему бухгалтерского учета подразделять на две подсистемы: бухгалтерский (финансовый) и бухгалтерский (управленческий) учет. Бухгалтерский (финансовый) учет, ведение которого для хозяйствующего субъекта обязательно, призван создавать и обрабатывать экономическую информацию, используемую как внутри организации, так и за ее пределами. С его помощью формируют сведения о доходах и расходах организации, о размерах дебиторской и кредиторской задолженности, величине финансовых инвестиций, состоянии источников финансирования и т.д. Бухгалтерская (финансовая) отчетность открыта для публикации и предназначена как для руководства организации, так и для внешних пользователей. Ведение бухгалтерского финансового учета, в отличие от бухгалтерского управленческого учета, регламентировано в законодательном порядке.

Бухгалтерский управленческий учет, охватывает все виды учетной информации, необходимой для управления в пределах самого хозяйствующего субъекта. Основной составляющей управленческого учета является производственный учет, под которым понимают, прежде всего, учет издержек производства и анализ экономии или перерасхода материально-денежных и трудовых ресурсов по сравнению с предыдущими периодами (прогнозами на будущее) и стандартами.

В бухгалтерском управленческом учете формируется информация, используемая для планирования, прогнозирования, нормирования, управления и контроля за деятельностью организации. Она предназначена для внутреннего потребления. При этом процесс подготовки бухгалтерской информации может существенно отличаться от того, который используется в финансовом учете.

В последнее время появился новый официальный термин: «налоговый учет». Налогоплательщики обязаны вести учет своих доходов (расходов) и объектов налогообложения в соответствии с законодательством о налогах и сборах (п. 1 ст. 346 ч. 2 НК РФ). Исходя из вышеизложенного деления бухгалтерского учета на виды, Шадрин В.В. говорит о выделении налоговой, управленческой и финансовой бухгалтерской экспертизы как видов судебно-бухгалтерской экспертизы.

Кроме того, в соответствии с разделами финансового, налогового и управленческого бухгалтерского учета следует выделить следующие подвиды судебно-бухгалтерской экспертизы: производственных запасов, основных средств и нематериальных активов, оплаты труда и расчетов с персоналом, издержек производства и калькулирования себестоимости продукции, продажи продукции и товаров, денежных средств и валютных операции, финансовых вложений, расчетов с дебиторами и кредиторами, уставного капитала, финансовых результатов, учетной политики и отчетности. К тому же все эти подвиды обладают своей спецификой, объяснимой особенностями ведения бухгалтерского учета в отдельных отраслях народного хозяйства, в соответствии с которыми можно детализировать каждый подвид. Например, бухгалтерская экспертиза производственных запасов в промышленности, в сельском хозяйстве, в торговле (по их отраслям) и т.д. [121, С. 87].

Бухгалтерская экспертиза является одним из наиболее распространенных родов экспертиз. Необходимость в бухгалтерской экспертизе возникает при выявлении фактов присвоений, должностных преступлений и другим категориям, а также когда необходимо проанализировать данные о финансово-хозяйственных операциях, отраженных в бухгалтерском учете. В процессе производства экспертиз этого рода анализируется производственная и финансово-хозяйственная деятельность предприятий с различными формами собственности, на которых были допущены убытки, потери, присвоения товарно-материальных ценностей, бесхозяйственность, и определяются суммы материальной ответственности за причиненный материальный ущерб.

Бухгалтерская экспертиза ставит перед собой определенный круг задач, решение которых способствует достижению поставленной цели. Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы можно подразделить на четыре группы. Указанный подход основан на классической теории бухгалтерских экспертиз и поэтому в полной мере отражает все аспекты экспертной деятельности в области бухгалтерского учета с учетом сложившейся рыночной экономики [148, С. 68].

К первой группе относится установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. По этой группе бухгалтерская экспертиза устанавливает: обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей; правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги; обоснованность оприходования, начисления, выплаты и списания денежных средств.

Ко второй группе относится установление наличия или отсутствия материальных ценностей и денежных средств. При решении этих задач бухгалтерская экспертиза устанавливает не только сам факт наличия (отсутствия) недостачи или излишков, но также ее (их) размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостачи (излишков) материальных ценностей и денежных средств или другого вида материального ущерба в бухгалтерском учете.

К третьей группе экспертных задач относится определение правильности ведения бухгалтерского учета, отчетности и организации контроля в целях установления: соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующих нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности; правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации, списания материальных ценностей и денежных средств; недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали или могли способствовать образованию недостач, излишков, необоснованному списанию денежных средств, причинению другого материального ущерба или препятствовали их своевременному выявлению; правильности применения всех необходимых методов контроля при производстве ревизии или других способов своевременного финансового контроля для установления фактов недостачи, излишков материальных ценностей и денежных средств.

К четвертой группе относится задачи по установлению круга лиц, в ведении которых находились материальные ценности и денежные средства, а также ответственных лиц за нарушение правил ведения учета и контроля. При решении задач этой группы бухгалтерская экспертиза устанавливает: круг материально ответственных лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостач (излишков), необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства; круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

Эксперт-бухгалтер может решать также и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний. Каждая экспертная задача должна конкретизироваться применительно к конкретным обстоятельствам дела. Бухгалтерская экспертиза тесно связана с другими родами экономических экспертиз, поэтому такие задачи, как обоснованность списания материальных ценностей или средств, способы сокрытия недостач и другие, могут потребовать проведения других экономических экспертиз или комплекс экономических экспертиз.

Бухгалтерская экспертиза может определить размер материального ущерба, кому он причинен, что имеет немаловажное значение для выявления юридических лиц, понесших значительный материальный ущерб. Полнота исследования и соблюдение сроков проведения экспертизы определяются правильностью постановки вопросов. Круг вопросов, решаемых бухгалтерской экспертизой, весьма широк. В зависимости от решаемых задач эти вопросы обычно подразделяются на несколько групп (Рисунок 2).

Исходя из этой группировки, в процессе проведения бухгалтерской экспертизы решаются вопросы по установлению: фактических недостач либо излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств и суммы материального ущерба; правильности документального оформления

Рисунок 2 - Группы вопросов, решаемых бухгалтерской экспертизой операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и движения денежных средств; правильности отражения в бухгалтерских документах хозяйственно-финансовых операций, соответствия или несоответствия показаний проходящих по делу лиц данным бухгалтерского учета; документальной обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, товаров, денежных средств; размеров и стоимости неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, товароведов, других специалистов, и иных материалов дела; документальной обоснованности размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства; круга лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечивать выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы; недостатков в организации, ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению.

Эксперт-бухгалтер может решать и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний. Полный перечень вопросов, которые целесообразно ставить на разрешение экспертов-бухгалтеров, привести невозможно. Они зависят от конкретных обстоятельств дела, особенностей расследования, наличия других доказательств по делу.

Содержание вопросов зависит от специфики поставленной проблемы, но существуют требования, которые должны соблюдаться при постановке этих вопросов. Нельзя ставить вопросы выходящие за пределы компетенции эксперта-бухгалтера, или вопросы, для разрешения которых необходимо проведение ревизий или других экспертиз, нельзя ставить вопросы, касающиеся правовой оценки преступления, необходимо избегать множественности и повторяемости вопросов.

Вопросы, поставленные на экспертизу, должны быть сформулированы корректно, и отвечать профилю экспертизы. Они также не должны иметь юридической квалификации. Например, вопрос об определении лиц, ответственных за допущенные нарушения, может быть составлен в некорректной форме и содержать поручение установить лиц, виновных в совершенном экономическом преступлении, и в этом случае содержать юридическую квалификацию, что недопустимо в соответствии с «Инструкцией о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз».

После назначения экспертизы следует этап ее непосредственного проведения или, как иногда отмечается, производства судебной экспертизы. При производстве экспертизы в экспертном учреждении руководителю соответствующего экспертного учреждения направляется постановление о назначении судебной экспертизы или договор об оказании экспертных услуг, а также материалы, необходимые для ее производства. Руководитель экспертного учреждения поручает производство судебной экспертизы конкретному эксперту или нескольким экспертам из числа работников данного учреждения. При этом эксперт вправе: знакомиться с материалами уголовного дела, относящимися к предмету судебной экспертизы; ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, либо привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов; участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы; давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не поставленным, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования; отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы специальных знаний, а также в случаях, если представленные ему материалы недостаточны для дачи заключения. За дачу заведомо ложного заключения и за разглашение данных экспертизы эксперт несет ответственность. Если в данном учреждении нет эксперта конкретной специальности либо специальных условий для проведения исследований руководитель экспертного учреждения вправе отказаться от проведения экспертизы, указав мотивы, по которым производится отказ. Эксперт сообщает органу, назначившему экспертизу, о невозможности дачи заключения по поставленному вопросу, если, во-первых, представленные материалы недостаточны для дачи заключения и устранение этого препятствия оказалось невозможным; во-вторых, поставленный вопрос выходит за пределы его специальных познаний. В-третьих, при представлении на экспертизу материалов, оформленных с нарушением требований процессуального законодательства, руководитель экспертного учреждения в течение суток сообщает об этом органу, ее назначившему. Если орган, назначивший экспертизу, не принимает необходимых мер для устранения недостатков, руководитель учреждения вправе по истечении одного месяц возвратить материалы без исполнения вместе с сообщением эксперта о невозможности дачи заключения. Если устранение отмеченных недостатков невозможно без получения дополнительных материалов, одновременно направляется соответственное сообщение. В-четвертых, на руководителя экспертного учреждения возлагается ответственность за обеспечение надлежащего качества экспертиз и своевременного их производства на основе точного соблюдения положений законодательства и инструкций, регулирующих экспертную деятельность. Пятую группу представляют такие обстоятельства как, необходимость проведения совместной почерковедческой, технической и других экспертиз, невозможность получения необходимых материалов без документальной ревизии и другие.

ГЛАВА 2. АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННЫХ ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

2.1 Анализ экономических правонарушений в России и Оренбургской области

За последнее десятилетие в стране сложилась тяжелейшая криминальная ситуация. Достаточно сказать, что если в конце 80-х годов прошлого столетия коэффициент преступности на 100 тыс. населения в стране составлял менее 1 тыс., то в 2000 г. он превысил 2 тыс. Сейчас за год регистрируется столько преступлений, сколько, например, в 70-е годы за целое пятилетие. Статистический анализ правонарушений позволяет выявить группы преступлений, имеющие наибольший удельный вес в структуре, проследить динамику их изменений, развития и совершенствования. На основе аналитических данных существует объективная возможность применения оперативных мер по воздействию на субъектов правонарушений в целях осуществления правосудия, защиты прав и законных интересов лиц и организаций, потерпевших от преступлений; а так же предупреждения будущих преступных посягательств.

Взаимовлияние экономических отношений и преступности является одной из важных проблем, нуждающихся в специальном исследовании. Поступательное развитие экономических процессов должно сопровождаться адекватным совершенствованием государственного контроля, в том числе путем изменения форм и методов обеспечения законности хозяйственной деятельности, ведь появление различных форм хозяйствования, пробелы и противоречия в нормативно-правовом регулировании экономических отношений создает благоприятную почву для различного рода нарушений. Поэтому возникает необходимость использования новых подходов в деятельности государственных органов при осуществлении ими контрольных функций и определения приоритетных направлений их развития.

Текущий этап развития экономики России характеризуется тем, что предпринимательская деятельность становится все более сложной, многообразной и интернационализированной, расширяется спектр способов совершения экономических преступлений. Количество зарегистрированных преступлений в России за 2003-2005 гг. представлены в таблице 2.

## Список литературы диссертационного исследования кандидат экономических наук Воюцкая, Инна Витальевна, 2007 год

1. Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 г. № 73-Ф3 (с изменениями от 30 декабря 2001 г.)//СЗ РФ от 4 июня 2001 г., № 23, ст.2291.

2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7.08.2001 г. № 119-ФЗ (с изменениями от 14, 30 декабря 2001 г.)//СЗ РФ от 13 августа 2001 г., № 33 (Часть I), ст. 3422.

3. Программа реформирования бухгалтерского учета в соответствии смеждународными стандартами финансовой отчетности. Утверждена постановлением Правительства РФ от 06.03.98 г. № 283.

4. 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.

5. Алборов, P.A. Аудит: методика и практика проведения. Ижевск: «Фон», 1994.- 113 с.

6. Алборов, P.A. Основы бухгалтерского учета М.: Издательство «Дело и Сервис», 2002. - 288 с.

7. Алборов, P.A. Бодриков, В.В., Бодрикова, C.B., Комышев A.J1. Организация внутреннего аудита в системе управления сельскохозяйственным производством. Ижевск: Шеп, 2002. - 16 с.

8. Алборов, P.A. Аудит в организациях промышленности, торговли и АПК. М.: Дело и Сервис, 2003. - 464 с.

9. Андреев, В.Д. Использование экономического анализа в ревизионной работе. М.: Моск. Кооп. Ин-т, 1985, - 240 с.

10. Андреев, В.Д. Практический аудит: Справлчное пособие. М.: «Экономика», 1994 г. -210 с.

11. Андреев, В.Д., Кисилевич, Т.И., Атаманюк, И.В. Практикум по аудиту. М.: Финансы и статистика, 1999. - 245 с.

12. Андреев, В.Д. Внутренний аудит. М.: Финансы и статистика, 2003. -464 с.

13. Арзумян, Т.М., Танасевич, В.Г. Бухгалтерская экспертиза при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел. М.: Юридическая литература, 1975, - 356 с.

14. Астемиров, З.А. Выявление и профилактика экономических нарушений (экономико-правовой аспект) / З.А. Астемиров,19