

08.00.00. Economic sciences

08.00.00. Экономические науки

UDC 33

Accounting Examination Essence and Purpose

Natalya A. Derzhavina

Sochi State University

Sovetskaya street 26a, Sochi city, Krasnodar Krai, 354000, Russia

PhD (economic), associate professor

ABSTRACT: The article analyses accounting examination notion and place in examination system. The author brings in the examinations classification and considers the accounting examination essence: its notion, subject, targets and methods.

Keywords: examination; economic examination; accounting examination; accounting examination subject; accounting; document.

Введение. Бухгалтерская экспертиза – это эффективное средство установления фактических обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности организаций в целях справедливого разрешения судебных экономических споров. Указанное влечет за собой все большее назначение бухгалтерских экспертиз по различным арбитражным делам и подтверждает актуальность, затронутых автором, в настоящей статье вопросов.

Для того, что бы наиболее полно рассмотреть сущность и предназначение бухгалтерской экспертизы проанализируем в первую очередь, само понятие экспертизы и место бухгалтерской экспертизы в системе экспертиз.

Экспертиза (от лат. «expertus» – опытный, сведущий) – это исследование и решение опытными специалистами вопросов, требующих специальных познаний в области науки, техники, экономики, искусства или других отраслей знаний. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик [1].

Решаемые экспертами вопросы разнообразны. Постановка их определяется потребностями государственных органов, коммерческих и некоммерческих организаций, должностных лиц и просто интересами граждан.

Экспертиза может проводиться различными государственными органами, ведомственными учреждениями, негосударственными организациями и независимыми экспертами – физическими лицами в зависимости от предмета и назначения экспертизы.

В системе экспертиз с учетом экспертной практики принято указывать на 12 классов экспертиз (С.56–58, Зинин А.М., Майлис Н.П.):

- 1) криминалистические;
- 2) медицинские и психофизиологические;
- 3) инженерно-технические;
- 4) инженерно-транспортные;
- 5) инженерно-технологические;
- 6) экономические;
- 7) биологические;
- 8) почвоведческие;

- 9) сельскохозяйственные;
- 10) пищевых продуктов;
- 11) экологические;
- 12) искусствоведческие.

Экономические экспертизы предлагается классифицировать на следующие роды (С.56-58, Зинин А.М., Майлис Н.П.):

- **бухгалтерская экспертиза;**
- финансово-экономическая экспертиза;
- инженерно-экономическая экспертиза.

Развитие налогового законодательства в России вызвало рождение нового рода экономической экспертизы – налоговую экспертизу.

Все роды экономической экспертизы имеют между собой общие признаки, которые позволяют их объединить в один класс. С другой стороны, обладают значительными особенностями отличающими один род от другого.

Раскрыть сущность бухгалтерской экспертизы можно, лишь указав на ее основные признаки, которые отражают природу специальных познаний эксперта и отличают один вид экспертизы от других. Такими признаками являются: предмет, субъекты, объекты, методики экспертного исследования.

При определении понятия специальных познаний в области бухгалтерского учета необходимо исходить из общих теоретических понятий и норм законодательства РФ о бухгалтерском учете, а также потребностей практики.

В соответствии с п. 3 ст. 1 Федерального закона от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» одной из основных задач бухгалтерского учета является формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой руководителям организации, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, наблюдения, измерения, регистрации, обработки и получения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта путем сплошного, непрерывного и документального учета. Организации ведут бухгалтерский учет путем двойной записи на взаимосвязанных счетах в соответствии с Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Таким образом, предметом бухгалтерской экспертизы являются отраженные в бухгалтерском учете данные о имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях хозяйствующего субъекта, которые стали объектами интереса пользователей бухгалтерской отчетности, и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение.

Предмет бухгалтерской экспертизы определяется потребностями руководителя организации, учредителей, участников и собственников имущества организации, а также инвесторов, кредиторов, государственных органов и иных заинтересованных лиц в установлении фактических показателей финансово-экономической деятельности. Бухгалтерская экспертиза должна соответствовать потребностям разных общественных институтов, исходя из различий в задачах разных звеньев общественной системы.

В приложении № 1 к Приказу Министерства юстиции Российской Федерации от 14 мая 2003г. № 114 дано определение бухгалтерской экспертизы как исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных.

Отметим, что из определения предмета экспертизы следует, что бухгалтерская экспертиза возможна в организациях осуществляющих бухгалтерский учет. Таким образом, в отношении субъектов экономической деятельности, у которых отсутствует бухгалтерский учет, не может быть проведена бухгалтерская экспертиза. Так, например, бухгалтерский учет не обязаны вести физические лица, зарегистрированные в качестве индивидуальных предпринимателей без образования юридического лица; юридические лица, перешедшие на упрощенную систему налогообложения, учета и отчетности. В таких случаях в соответствии с налоговым законодательством ведется учет доходов и расходов. Кроме того, некоторые недобросовестные руководители позволяют себе не организовывать ведение бухгалтерского учета, составление и представление бухгалтерской отчетности.

С другой стороны, зачастую возникает необходимость и осуществляются экономические экспертные исследования хозяйственной деятельности, как индивидуальных предпринимателей, так и организаций не ведущих бухгалтерский учет. Бухгалтерами-экспертами решаются в рамках исследования такие непосредственно не связанные с бухгалтерским учетом вопросы, например:

- исследование правильности документального оформления операций приема, хранения, товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- исследование документальной обоснованности оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, денежных средств, размеров и стоимости неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, товароведов, других специалистов;
- исследование недостатков в ведении, организации контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению;
- исследование круга лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечить выполнение требований контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы;
- а так же установление финансового результата взаимоотношений разных юридических и физических: кто, кому, за что и сколько должен;
- выяснение прибыльности как отдельных сделок, так и юридического лица, деятельности индивидуального предпринимателя в целом;
- установление действий приведших к банкротству юридического или индивидуального предпринимателя и т. п.

Очевидно, что такие исследования относятся к понятию экономическая экспертиза. Однако, с учетом закрепленного в законодательстве определения бухгалтерского учета, их нельзя назвать бухгалтерскими. Как указывалось выше, принято выделять несколько видов экономических экспертиз (рис. 1).

Для решения указанной проблемы представляется два выхода: либо выделить еще один род экономической экспертизы, либо толковать понятие бухгалтерской экспертизы расширительно.

Более целесообразным представляется последнее. В виду того, что на законодательном уровне понятие бухгалтерская экспертиза не урегулировано, по нашему мнению, в соответствии с потребностями различных общественных институтов и с учетом экспертной практики можно определить бухгалтерскую экспертизу выходя за рамки исследования только данных бухгалтерского учета и отчетности.

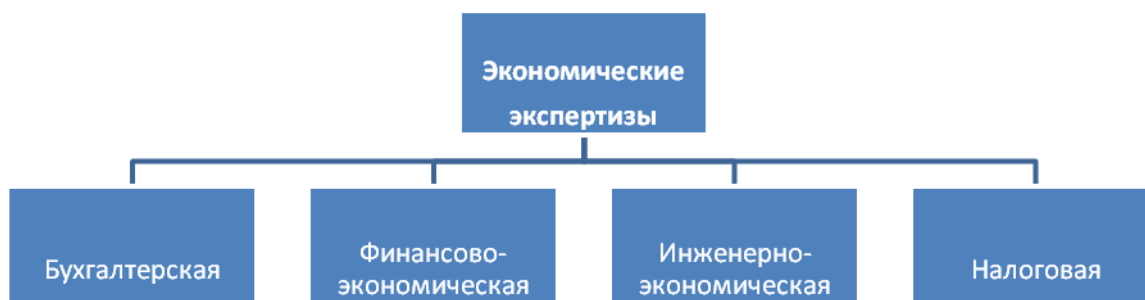


Рис. 1. Виды экономических экспертиз

Бухгалтерская экспертиза, по нашему мнению, представляет собой исследование сведущим лицом документов, отражающих операции хозяйственной деятельности организации или индивидуального предпринимателя с целью установления фактических обстоятельств хозяйственной деятельности и разрешения поставленного перед бухгалтером-экспертом вопроса.

В российском законодательстве как не определено понятие бухгалтерской экспертизы, так и не разработаны ее виды. В юридической и экономической литературе под бухгалтерской экспертизой понимается только судебно-бухгалтерская, что, по нашему мнению, так же не соответствует истине.

Учитывая особенности правового регулирования, существующей практики и раскрытой выше сущности бухгалтерской экспертизы мы считаем целесообразным выделить следующие основные виды бухгалтерской экспертизы, представленные на рис. 2.

В экономической литературе и законодательстве РФ принято под указанными видами бухгалтерской экспертиза понимать следующее [2]:

- ревизия – система контрольных действий, осуществляемых ревизионной группой или ревизором за деятельностью подведомственных предприятий, при которой устанавливается законность, достоверность и экономическая целесообразность совершенных хозяйственных операций, а также правильность действий должностных лиц в их осуществлении;

- аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей;

- тематическая проверка – проверка определенной темы (задачи) производственной или финансово-хозяйственной деятельности предприятия или организации, например, проверка организации учета товарно-материальных ценностей; сохранности денежных средств, ценных бумаг и др.;

- судебно-бухгалтерская экспертиза – экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности предприятия и индивидуальных предпринимателей по данным бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, которые стали объектами расследования правоохранительных органов. Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств по уголовному, арбитражному, гражданскому делу;

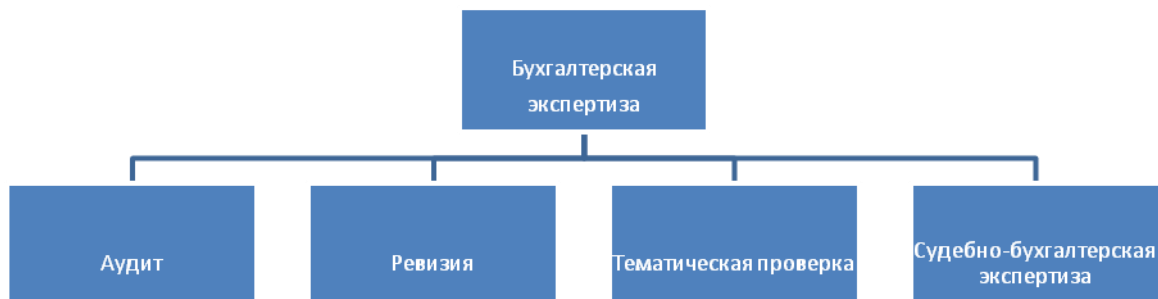


Рис. 2. Классификация бухгалтерских исследований

Рассмотрев предмет бухгалтерской экспертизы и ее основные виды, мы можем охарактеризовать участников производства бухгалтерской экспертизы. Субъектами бухгалтерской экспертизы являются лица и организации, назначающие и осуществляющие бухгалтерскую экспертизу.

В рамках каждого из видов бухгалтерских экспертиз состав субъектов имеет свои особенности, которые представлены в таблице 1.

Установив предмет и субъекты судебно-бухгалтерской экспертизы, определим ее объект. Объектом экспертизы являются те источники сведений об устанавливаемых фактах и те носители информации, которые подвергаются экспертному исследованию и посредством которых эксперт познает обстоятельства, входящие в предмет экспертизы. Понятие объекта как источника фактических данных, носителя информации о фактах, составляющих предмет экспертизы, является наиболее распространенным в научной юридической литературе.

Средством исследования предмета бухгалтерской экспертизы служат документы в силу следующих причин. В бухгалтерском учете посредством документов осуществляется регистрация хозяйственных операций; во-вторых, документы служат одним из средств проверки и анализа хозяйственной деятельности предприятий, организаций и физических лиц.

В понятие «документ» в разных отраслях науки вкладывается различное значение. В бухгалтерском учете документ – это письменное свидетельство о фактическом совершении или о праве на совершение хозяйственной операции, в правоведении форма удостоверения юридических фактов. С точки зрения бухгалтерской экспертизы документом следует понимать письменный акт, содержащий определенные реквизиты и отражающий хозяйственные операции или другие факты, с которыми закон связывает поступления экономико-правовых последствий. Таким образом, документы предприятия являются носителями как экономической информации, поскольку посредством документов осуществляется первичное соблюдение и регистрация хозяйственных операций; так и юридической информации.

Таблица 1

Особенности субъектов бухгалтерской экспертизы

Виды бухгалтерской экспертизы	Ревизия	Аудит	Тематическая проверка	Судебно-бухгалтерская экспертиза
1	2	3	4	5
Лица и организации назначающие бухгалтерскую экспертизу	Вышестоящее должностное лицо	Субъект предпринимательской деятельности, учредители	Контролирующий орган	Судья, прокурор, следователь и суд, прокуратура, органы внутренних дел и иные правоохранительные органы, осуществляющие следствие
Лица и организации осуществляющие бухгалтерскую экспертизу	Лицо, уполномоченное вышестоящим органом (ревизор)	Аудитор, аудиторская организация	Руководитель органа, осуществляющего контроль	Бухгалтер-эксперт, экспертные учреждения
Итоговый документ	Акт ревизии	Аудиторское заключение	Акт проверки	Экспертное заключение

В процессе исследования материалов бухгалтерской экспертизы, представляющих собой различные виды документов, эксперт-бухгалтер должен четко в них ориентироваться. Состав объектов бухгалтерской экспертизы представлен в таблице 2.

Характерно, что все материалы, представляемые эксперту для исследования должны быть получены только законными способами.

Из определений предмета и объекта судебно-бухгалтерской экспертизы, вытекает понятие ее метода.

Исследование документов бухгалтерского учета должно быть проведено таким образом, чтобы дать полные исчерпывающие ответы на вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером. Достигается это совокупностью следующих методов.

Таблица 2

Состав объектов бухгалтерской экспертизы

№ п/п	Виды объектов исследования	Состав вида объекта исследования
1	2	3
1	Первичные учетные документы	С учетом отраслевых особенностей.
2	Иные первичные документы	Договоры, соглашения, письма, лицензии и пр.
3	Регистры бухгалтерского учета	По всем участкам бухгалтерского чета
4	Бухгалтерская отчетность	Бухгалтерский баланс и приложения к нему
5	Иные материалы, содержащие необходимую для бухгалтерской экспертизы информацию	Налоговая отчетность, ранее проведенные документальные исследования, протоколы допроса, черновые записи и пр.

Метод бухгалтерской экспертизы представляет собой совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании первичных

документов, записей в учетных регистрах и других материалах. Данные приемы можно разделить на две группы: общенаучные и специфические (частные) приемы.

Общенаучные приемы включают в себя: анализ, синтез, дедукцию, индукцию, аналоги, моделирование, абстрагирование, конкретизацию, системный анализ.

Наравне с общенаучными методами бухгалтерами-экспертами применяются и специфические методы, например: формальная проверка, арифметическая проверка, нормативная проверка, документальные приемы.

Заключение. Автором в настоящей статье достигнуты поставленные цели и задачи. Так, проведен глубокий анализ понятия экспертизы, места бухгалтерской экспертизы в системе экспертиз. Раскрыта классификация экспертиз, подробно рассмотрена сущность бухгалтерской экспертизы: ее понятие, предмет, объекты, методы.

Проведенное в статье исследование подтвердило, что бухгалтерская экспертиза – это эффективное средство установления фактических обстоятельств финансово-хозяйственной деятельности организаций в целях справедливого разрешения судебных экономических споров.

Примечания:

1. Зинин А.М., Майлис Н.П. Судебная экспертиза. Учебник. М.: Право и закон; Юрайт-Издат, 2002. 320 с.

2. Аудит: Учебник для вузов / В.И. Подольский, Г.Б. Поляк, А.А. Савин и др.; Под ред. проф. В.И. Подольского. М., 2007. 548 с.

УДК 33

Сущность и предназначение бухгалтерской экспертизы

Наталья Александровна Державина

Сочинский государственный университет
354000, Россия, г. Сочи, ул. Советская 26 а
Кандидат экономических наук, доцент

АННОТАЦИЯ: Настоящая статья посвящена анализу понятия экспертизы, места бухгалтерской экспертизы в системе экспертиз. Автором приводится классификация экспертиз. Так же подробно рассмотрена сущность бухгалтерской экспертизы: ее понятие, предмет, объекты, методы.

Ключевые слова: экспертиза, экономическая экспертиза, бухгалтерская экспертиза, предмет бухгалтерской экспертизы, бухгалтерский учет, документ.