

На правах рукописи

АЛИБЕКОВ ШАХИЗИН ИЛЬМУТДИНОВИЧ

**КОНЦЕПЦИЯ СОВРЕМЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И
СУДЕБНОЙ РЕВИЗИИ**

Специальность 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика

АВТОРЕФЕРАТ

диссертации на соискание ученой степени
доктора экономических наук

Казань - 2009

Работа выполнена в Северо-Кавказском филиале (г. Махачкала) ГОУ ВПО «Российская правовая академия» Министерства юстиции Российской Федерации

Официальные оппоненты: доктор экономических наук, профессор
Хамидуллина Гульнара Рафкатовна

доктор экономических наук, профессор
Шапошников Александр Арсеньевич

доктор экономических наук, профессор
Каспина Роза Григорьевна

Ведущая организация: ГОУ ВПО «Нижегородский
государственный университет

Защита состоится «27» апреля 2009 г. в 14.00 часов на заседании диссертационного совета ДМ 212.083.02 при ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт» по адресу: 420012, Республика Татарстан, г. Казань, ул. Бутлерова, д.4, аудитория 34

С диссертацией можно ознакомиться в научной библиотеке ГОУ ВПО «Казанский государственный финансово-экономический институт».

Автореферат разослан « ___ » _____ 200__ г.

Ученый секретарь
диссертационного совета
д-р, экон. наук, доцент



О.Н. Вишнякова

ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА РАБОТЫ

Актуальность темы исследования. Борьба с правонарушениями в сфере экономики является одной из важных проблем, нуждающихся в специальном научном исследовании. На нынешнем этапе актуальность ее продолжает оставаться высокой. Совершаемые факты хозяйственной жизни во многих случаях сопряжены с рисками возможных злоупотреблений и хищений, чему способствует коррупция и безнаказанность. В этих условиях возникает необходимость использования новых подходов в деятельности судебно-экспертных служб, определения приоритетных направлений их развития, совершенствования организации и методологии бухгалтерской экспертизы. Общественность, правоохранительные органы и суд нуждаются во всестороннем анализе причин и условий, в которых совершаются экономические преступления. В этом существенную помощь призваны оказать бухгалтерская экспертиза и судебная ревизия.

Для успешной борьбы с экономической преступностью необходимо совершенствовать существующие методы бухгалтерского учета с позиций собственника и руководства организации с одной стороны, и возможностей выявления сокрытия мошенничества и прочих преступных деяний совершаемых должностными лицами с помощью средств и методов бухгалтерского учета, - с другой. Только на основе изучения дифференцированных показателей данных бухгалтерского учета можно определить механизм совершения экономического преступления или его сокрытия, обоснованно классифицировать их с точки зрения причин и способов совершения, выявить внешние признаки, позволяющие обнаружить их возникновение, и на этой основе разработать методику раскрытия преступления, а в последующем его профилактики.

Правонарушения в сфере экономики, как правило, совершаются путём использования различных методов, способов осуществления хозяйственных операций, исследование которых требует применения комплекса знаний. Сталкиваясь с необходимостью исследовать какие-либо хозяйственные операции или экономические показатели, следователь и суд зачастую возлагают решение всех возникающих вопросов на экспертов-бухгалтеров, которые должны обладать специальными знаниями в бухгалтерском учете, анализе и ревизии. Совокупность этих знаний основывается на научных принципах, которые нуждаются в постоянном развитии и совершенствовании.

Проведенные в ходе исследования, изучение нормативных документов и действующей практики проведения судебно-бухгалтерских экспертиз показало, что здесь есть много нерешенных вопросов и проблем. Прежде всего, по существу, нет теории, научного обоснования самого понятия бухгалтерской экспертизы и ее особенностей. Есть много работ о юридических составляющих этого понятия, но очень мало о бухгалтерских, экономических аспектах. Современная практика судебно-бухгалтерской экспертизы в основном базируется на прежних методах существовавших в годы централизованно планируемой экономики и соответствовавшего ей законодательства. Многие способы и приемы проверки сохранились применительно к ранее суще-

ствовавшим счетам и регистрам бухгалтерского учета, преобладанию ручной техники его ведения.

На современном этапе совершенствования экономико-правовых знаний судебно-бухгалтерская экспертиза нуждается в обновлении и расширении существующей системы общих и профессиональных понятий, в использовании их для создания единой концепции ее научных основ. Это важно для дальнейшего развития общей и прикладной теории бухгалтерского учета и анализа и совершенствования действующей практики судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы.

Учеными и практиками сейчас в основном разрабатываются вопросы организации и программы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Методы профилактики, выявления и пресечения хозяйственных правонарушений в условиях реформирования бухгалтерского учета изучены недостаточно полно. Бухгалтерский учет, призванный служить мощным орудием контроля, противодействия и предотвращения незаконных действий в сфере экономики, в ряде случаев превращается в такое же мощное орудие для сокрытия нарушений и преступных деяний. До последнего времени комплексные исследования, охватывающего как правовые, так и экономические аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы в полной мере проводились недостаточно. Вместе с тем переход к рыночной экономике, к международным стандартам финансовой отчетности делает эту проблему особенно злободневной. В условиях рыночной экономики расширились возможности совершения нарушений, значительно ослаб государственный контроль за деятельностью хозяйствующих субъектов, существенно усилилась «мотивация» в воровстве и других злоупотреблениях. Судебно-бухгалтерская экспертиза и ревизия являясь одним из важных инструментов устранения и предотвращения подобных тенденций становятся настоятельной необходимостью. В этой связи исследование методологических и методических основ бухгалтерской экспертизы, судебной ревизии и в целом экономико-правового контроля приобретает большое научное и практическое значение, что придает теме диссертации высокую актуальность.

Цели и задачи исследования. Цель диссертационной работы состоит в определении содержания и перечня объектов судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы с учетом современного состояния и реалий российской экономики, в разработке новых приемов и методов экспертного изучения и судебной ревизии, обобщения и анализа их результатов. Для достижения указанной цели в процессе исследования были поставлены следующие задачи:

- сопоставить существующие концепции и понятия экономико-правового контроля, судебной ревизии, бухгалтерской экспертизы, определить и обосновать их новое содержание, исследовать степень использования в судебно-следственной практике в современных условиях;

- уточнить и систематизировать приемы и методы ревизии и экспертизы, используемые в контрольной деятельности, разработать рекомендации по их совершенствованию;

- проанализировать и классифицировать существующие и предложить

новые приемы документального контроля, используемые в судебно-бухгалтерской экспертизе, обосновать целесообразность их использования в экспертной практике для выявления и профилактики нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете, совершаемых наиболее изощренными методами;

- исследовать степень реализации контрольных и защитных функций бухгалтерского учета при осуществлении экономико-правового контроля и судебно-бухгалтерской экспертизы в условиях развития рыночных отношений, гармонизации и стандартизации бухгалтерского учета, связанные с его реформированием в соответствии с МСФО;

- исследовать и определить пределы компетенции эксперта-бухгалтера при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы в современных условиях, классифицировать объекты его исследования;

- предложить новые методологические и методические аспекты обобщения и реализации результатов судебно-бухгалтерской экспертизы, и установить доказательственное значение заключения эксперта-бухгалтера;

- исследовать причинно-следственные связи нарушений и злоупотреблений и на их основе разработать усовершенствованные методы профилактики и предупреждения нарушений с помощью средств бухгалтерского учета.

В обобщенном виде задачей диссертационного исследования является развитие теории и практики бухгалтерского учета, определение путей его совершенствования для осуществления судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы в современных условиях функционирования российской экономики.

Предметом исследования является система бухгалтерского учета в хозяйствующих организациях, допускаемые в ней факты умышленного искажения данных учета и отчетности с целью злоупотреблений и мошенничества, а также деятельность государственных судебно-экспертных учреждений и Федеральной службы финансово-бюджетного надзора связанная с производством судебно-бухгалтерских экспертиз и ревизий по поручению правоохранительных органов.

Объектом исследования является методология и методика организации, производства и реализации результатов судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизий по поручению правоохранительных органов, нормативно-правовая база, регламентирующая вопросы бухгалтерского учета, анализа, контроля, и судебно-бухгалтерской экспертизы в Российской Федерации.

Область исследований. Диссертация выполнена в рамках пунктов 2.1. «Методология и технология аудита», 2.2. «Базовые принципы проведения бухгалтерской экспертизы», 2.6. «Бухгалтерская и статистическая экспертиза» Паспорта специальности 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика.

Методологическую и теоретическую основу исследования составили действующие принципы, правила и методологические положения по организации бухгалтерского учета, контроля и судебно-бухгалтерской экспертизы, вытекающие из законодательных и нормативных документов принятых в РФ, требований международных стандартов учета и аудита, а также теоретические разработки отечественных и зарубежных исследователей в области бухгалтерского учета, анализа и аудита.

При разработке и обобщении методологии и методики экономико-правового контроля и судебно-бухгалтерской экспертизы использованы основные результаты исследований в области бухгалтерского учета, ревизии, анализа и аудита, опубликованные Бабаевым Ю.А., Брызгалиным А.В., Бычковой С.М., Каспиной Р.Г., Куликовой Л.И., Гаджиевым Н.Г., Елисеевой И.И., Ерофеевой В.А., Ивашкевичем В.Б., Ковалевым В.В., Крамаровским Л.М., Ларионовым А.Д., Лакис В.И., Леонтьевой Ж.Г., Мальковой Т.Н., Мацкевичюс И.С., Мельник М.В., Мизиковским Е.А., Наринским А.С., Нестеровым В.Н., Николаевой С.А., Палием В.Ф., Патровым В.В., Пятовым М.Л., Соколовым Я.В., Скобара В.В., Тереховым А.А., Хамидуллиной Г.Р., Шапошниковым А.А., Шереметом А.Д., Шнейдманом Л.З. и др., а также на положения исследований в юриспруденции и криминалистике проведенных Атанесяном Г.А., Голубятниковым С.П., Кипарисовым В.Н., Мурашовым С.И., Остроумовым С.С., Пошноасом П-З. К., Ромашовым А.М., Сергеевым Л.А., Танасевичем В.Г., Толкаченко А.А., Фортинским С.П., Харабет К.В., Шляховым А.Р., Яни П.С., и др.

В процессе проведения диссертационного исследования были использованы приемы и методы экономического анализа, научной абстракции и моделирования, логические, дедукционные и индукционные методы, позволяющие наиболее полно изучить исследуемые проблемы.

Научная новизна результатов исследования. Научная новизна результатов исследования заключается в постановке, теоретическом обосновании и решении комплекса методологических вопросов, связанных с совершенствованием методологии и методики бухгалтерской ревизии и экспертизы в системе экономико-правового контроля деятельности экономических субъектов и экономико-правового контроля. В процессе исследования получены следующие наиболее существенные научные результаты, выносимые на защиту:

- определена сущность экономико-правового контроля в современных условиях формирования рыночных отношений, обоснована необходимость определения судебно-бухгалтерской экспертизы как совокупности процедур исследования бухгалтером - судебным экспертом хозяйственных операций, бухгалтерских документов и отчетности по заданию следственных органов и суда. Дано определение бухгалтерской экспертизы и экономико-правового контроля, предложена концепция его развития в современных условиях. Систематизированы формы и методы осуществления экономико-правового контроля ревизором и бухгалтером-экспертом;

- разработана и предложена принципиально новая классификация приемов и методов бухгалтерского документального контроля, позволяющая более оперативно и достоверно выявлять и устранять факты нарушений и злоупотреблений, уточнены приемы и методы контроля, используемые в бухгалтерской экспертизе и судебной ревизии, рекомендованы три группы методов и приемов документального контроля: приемы исследования отдельного

документа; приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции; приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества;

- на основе критического анализа экспертной практики обобщены и уточнены существующие концепции судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы в рыночных условиях и степень их использования в судебно-следственной практике. Дано определение судебной ревизии, проведен сравнительный анализ концепций судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы, по результатам которого определена их сущность, выработаны рекомендации по совершенствованию практики проведения;

- разработана совокупность мер по более полному использованию возможностей бухгалтерского учета для предотвращения злоупотреблений совершаемых должностными лицами внутри организации путем расширения сферы первичного документирования, в том числе, с использованием электронных средств фиксации и обработки учетной информации, совершенствования плана счетов и субсчетов бухгалтерского учета, систематизации и анализа его данных;

- определена сущность и содержание специальных познаний эксперта-бухгалтера, пределы его компетенции при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы, профессиональные познания и навыки сведущих лиц (специалистов) в конкретной отрасли, в конкретных видах деятельности, используемые для своевременного и полного расследования, предупреждения и пресечения экономических преступлений и правонарушений. Составной частью этих познаний должно быть умение распознавать в бухгалтерской информации признаки противоправных деяний, нарушений и злоупотреблений. При этом пределы компетенции бухгалтера-эксперта и ревизора должны ограничиваться их специальными познаниями и конкретными вопросами, которые подлежат исследованию бухгалтерской экспертизой;

- предложена методология и методика составления и представления экспертного заключения, как вещественного доказательства. Диссертантом разработана структура заключения эксперта-бухгалтера, предложена методология и методика обобщения и реализации результатов судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы. При этом основным принципом изложения экспертом-бухгалтером результатов исследования автором рекомендовано «внутреннее убеждение»;

- разработаны и предложены принципиально новые и уточнены существующие методы и формы осуществления в экспертной деятельности профилактики нарушений и злоупотреблений с использованием средств бухгалтерского учета и дана их классификация, способствующая усилению и реализации контрольных и защитных функций бухгалтерского учета. Доказана целесообразность и эффективность использования экономического анализа в судебно-бухгалтерской экспертизе, как метода выявления и предупреждения преступных деяний с использованием бухгалтерского учета, определены ос-

новые направления его развития в этом отношении.

Практическая значимость диссертационной работы заключается в разработке методологических и методических аспектов организации и проведения судебно-бухгалтерской экспертизы на предварительном следствии и в суде, что необходимо ревизорам, экспертам-бухгалтерам, а также сотрудникам правоохранительных органов, при осуществлении контрольных функций.

Апробация и внедрение результатов диссертационного исследования. Основные положения и результаты исследования обсуждались на научных заседаниях Северо-Западного отделения РАН, на Брюссельском экономическом форуме «Economic and Monetary Union in Europe: 10 Years On. Brussels, 15 & 16 May 2008», на научных сессиях профессорско-преподавательского состава научных работников и аспирантов Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов и Санкт-Петербургского государственного инженерно-экономического университета, на международных научных конференциях молодых ученых-экономистов «Предпринимательство и реформы в России», проводимых Ассоциацией студентов и аспирантов, «Наука Молодая» СПбГУ, на Всероссийской научно-практической конференции «Проблемы развития управленческого учета и анализа» (г. Казань, КГФЭИ, 2007г.), на межрегиональных конференциях, Северо-Осетинского ГУ РСО-Алания им. К. Хетагурова «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях», на Международных научных конференциях студентов, аспирантов и молодых ученых «Ломоносов», проводимых под эгидой ООН в рамках программы образования, науки и культуры (ЮНЕСКО) в МГУ им. М.В. Ломоносова, ежегодных международных и межрегиональных научно-практических конференциях студентов, аспирантов и профессорско-преподавательского состава финансово-экономического факультета Даггосуниверситета и юридического факультета Северо-Кавказского филиала Российской правовой академии (г. Махачкала, 2002-2008 г.г.).

Выводы и предложения диссертационного исследования могут найти практическое применение при разработке нормативных актов и положений по организации и осуществлению экономико-правового контроля, а также в практической деятельности правоохранительных органов и сотрудников экспертных учреждений при назначении и проведении судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы. Положения диссертационного исследования можно использовать в учебном процессе юридических и экономических вузов при чтении лекций и проведении практических занятий по курсам: «Контроль и ревизия», «Судебно-бухгалтерская экспертиза», «Судебная бухгалтерия», «Основы аудита» и «Практический аудит».

Публикации. Основные положения диссертационного исследования опубликованы в 77 работах, общим объемом 75 п.л., в том числе 3 монографии общим объемом 24 п.л., 8 работ в научных журналах рекомендованных ВАК Министерства образования и науки РФ объемом 7,55 п.л. и 6 методиче-

ских и учебных пособий объемом 15 п.л.

Структура диссертационного исследования. Диссертация состоит из введения, четырех глав, заключения, библиографического списка использованной литературы и приложений.

Во введении обосновываются актуальность избранной темы исследования, цели и задачи диссертационной работы, формулируются объект и предмет исследования, раскрываются его научная новизна и практическая значимость.

В первой главе «Развитие экономико-правового контроля в России, роль судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы в его осуществлении» исследованы сущность и содержание форм осуществления экономико-правового контроля в современных условиях, их историческое развитие, определены научные основы, уточнены понятия судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы.

Во второй главе «Объекты исследования в судебной ревизии и бухгалтерской экспертизе» предложена научная классификация объектов судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы и даны рекомендации по совершенствованию учетных документов, определению достаточности сведений для производства ревизии и экспертизы, усилению контрольных функций бухгалтерского учета по соблюдению хозяйственного законодательства, разработаны предложения по усилению и реализации контрольных и защитных функций учета в процессах судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизии

В третьей главе «Систематизация и развитие приемов и методов, применяемых в судебной ревизии и бухгалтерской экспертизе» исследованы сущность и содержание критериев профессионального суждения и компетенции бухгалтера-эксперта и ревизора, анализ приемов и методов их работы, возможности совершенствования исследования документальных данных в судебной ревизии и бухгалтерской экспертизе, существующие методы и методики, используемые в экспертной практике, разработана научно обоснованная классификация приемов и методов документального контроля и предложения по их совершенствованию. Исследованы сущность и содержание специальных познаний эксперта-бухгалтера и определены пределы его компетенции исходя из отечественного и международного опыта.

В четвертой главе «Обобщение и реализация результатов судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизии» представлены концептуальные и методические основы заключения бухгалтера-эксперта и ревизора, как источника доказательства. Систематизированы приемы и методы осуществления профилактики нарушений и злоупотреблений с использованием средств бухгалтерского учета, даны рекомендации по усилению его роли в судебно-бухгалтерской экспертизе и ревизии.

В заключении обобщаются выводы и предложения по результатам проведенного исследования.

ОСНОВНЫЕ РЕЗУЛЬТАТЫ И НАУЧНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ ВЫНОСИМЫЕ НА ЗАЩИТУ

Содержание и методы контроля, используемые в бухгалтерской экспертизе и судебной ревизии.

Бухгалтерская экспертиза и судебная ревизия являются составной частью экономико-правового контроля, организуемого государством в соответствии с действующими нормами права и юридической ответственности за их нарушения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза включает совокупность конкретных методов и приемов для исследования бухгалтером – судебным экспертом хозяйственных операций, бухгалтерских документов и отчетности по заданию следственных органов и суда. Это сложный научно-исследовательский процесс, способствующий получению доказательств при рассмотрении и расследовании уголовных, гражданских и арбитражных дел. В этом процессе эксперт-бухгалтер использует различные технологические приемы и методы, которые в целом составляют методологию экономико-правового контроля, в том числе и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Методология проверки и контроля представляют собой способ научного познания объектов бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии, а ее методы – совокупность приемов, действий или операций этого познания в практике работы бухгалтера – эксперта и ревизора.

Цель бухгалтерской экспертизы заключается в установлении причин недостачи или излишка товарно-материальных ценностей, размера материального ущерба, нарушений сметной и кассовой дисциплин, определение фактов хозяйственной деятельности не получивших отражения в бухгалтерском учете. Эксперт-бухгалтер – самостоятельное процессуальное лицо. В процессе работы он не имеет права выполнять контрольно-ревизионные действия, сверять взаиморасчеты, проводить инвентаризацию. Он исследует только те материалы дела, которые представляет ему следователь и не вправе самостоятельно обращаться к документам, находящимся в других организациях. Эксперт может использовать только методы документального контроля.

Судебная ревизия также проводится по инициативе правоохранительных органов. Ее цель – проверка законности финансово-хозяйственной деятельности организации, правильности ведения бухгалтерского учета, составления учетной документации и отражения бухгалтерских записей в учетных регистрах, выявление фактов хищения и других форм материального ущерба. Арсенал методов ревизии шире и включает методы фактического контроля: осмотр, инвентаризацию, обмер выполненных работ, получение объяснений от ревизуемых лиц, проведение встречных проверок и др.

Вопросы классификации приемов и методов контроля, применяемых при производстве судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы, на наш взгляд, были и остаются одними из слабо разработанных в теории и практике бухгалтерского учета. Их правильный выбор в значительной степени предопределяет качество и эффективность результатов бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии. Отсутствие системного подхода в этом вопросе приво-

дит к неполному выявлению нарушений и злоупотреблений, дополнительным и повторным проверкам. Приемы следует совершенствовать на основе критического анализа и имеющегося опыта проведения таких проверок в России и за рубежом. В специальной литературе представлен довольно широкий спектр используемых в экспертной и ревизорской практике способов логического, математического, и документального контроля. В диссертации показаны недостатки такой систематизации и разработаны основные направления ее совершенствования с учетом современных требований управления и результатов анализа существующего опыта проведения экономико-правового контроля. На основе такого анализа, в диссертационной работе уточнен состав основных приемов и методов бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии, они подразделены на документальные, смешанные и аналитические процедуры. Такая систематизация в значительной степени влияет на качество и эффективность проводимой проверки, позволяет учитывать особенности и целесообразность указанных процедур.

Известно, что за последнее время большую роль в финансовом контроле деятельности российских предприятий приобрел аудит. Отличительными особенностями методологии бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии по сравнению с аудитом, является обязательная регламентация программы и методик исследования, исключение любых вероятностных, прогнозных и ориентировочных методов изучения, необходимость выявления способов причинения ущерба собственникам, организации, учреждению и (или) государству при использовании (расходовании, распоряжении) имущества, способов сокрытия материальных последствий такого использования в бухгалтерском учете и отчетности.

В аудите главная цель – оценка достоверности финансовой отчетности, достигаемая методами сопоставления начальных и сравнительных показателей, оценки структуры баланса и других форм отчетности, соблюдения учетной политики, отслеживания хозяйственных операций от первичного документа до баланса и др. Здесь неизбежны определенные допущения, условности, округления в оценке полученной информации, чего быть не может в бухгалтерской ревизии и экспертизе.

Бухгалтерская экспертиза и судебная ревизия направлены на выявление правонарушений. Несовершенство применяемых ими методов и методик приводит к тому, что значительная часть правонарушений остается длительное время не обнаруженными, а большинство поступающих в правоохранительные органы материалов по экономическим нарушениям и злоупотреблениям недостаточно обоснованы для возбуждения уголовных дел по обнаруженным фактам. Незнание специальных приемов и методов выявления злоупотреблений – одна из причин поверхностной проверки документов и ее неэффективности. При проверке документов и учетных регистров необходимо иметь в виду, что нередко нарушения законности и финансовой дисциплины скрываются за внешне правильно оформленными документами (фиктивными нарядами, трудовыми соглашениями, счетами, актами и т.п.). По содержанию операции, отраженной в документе в ходе экспертизы, следует установить степень ее соответствия действующему законодательству и внутренним распоряжениям хозяйствующего экономического субъекта.

Несмотря на определенные достижения в этой области, следует отметить, что возможности использования первичной документации для выявления хищений и других злоупотреблений в ходе ревизии и бухгалтерской экспертизы используются недостаточно. В определенной степени этого можно достигнуть путем систематизации и совершенствования специальных приемов документального контроля, используемые при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы. По мнению диссертанта, все приемы документального исследования учетных данных целесообразно сгруппировать на три группы (рис. 1-3):

- приемы изучения отдельного документа;
- приемы сопоставления данных нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции;
- приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества.

Критерием такого разделения являются различия и возможные противоречия в составе и содержании документов, свидетельствующие о возможных искажениях, нарушениях и злоупотреблениях. Они могут отражаться в виде:

- противоречия в содержании отдельного документа;
- несоответствия между содержанием нескольких взаимосвязанных документов;
- отражения в учетных данных отклонений от обычного порядка движения однородных средств.

Указанные методы, приемы и процедуры контроля служат средством получения доказательств. По результатам собранных свидетельств эксперт-бухгалтер должен обладать полной, достоверной и надежной информацией, достаточной для выдачи обоснованного заключения правоохранительному органу, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу. Использование предложенной классификации приемов документального контроля в экспертной деятельности будет способствовать оперативности экономико-правового контроля и улучшению качества проводимых судебных ревизий и бухгалтерских экспертиз.

Концепция судебной ревизии

При расследовании экономических преступлений производство бухгалтерских документальных ревизий, как правило, обязательно. Материалы ревизии помогают следователю установить сумму причиненного ущерба, способ совершения и сокрытия хищения, лиц, причастных к документальному оформлению незаконных операций, и т.д. Действующее процессуальное законодательство не регламентирует порядок производства ревизии в ходе предварительного следствия. Однако, как свидетельствует практика, проведение ревизии в процессе расследования накладывает на нее особый отпечаток, лишает ревизора в некоторой степени его самостоятельности. Специфика ревизий, проводимых по заданию правоохранительных органов заключается в том, что ревизор, будучи подчинен своему непосредственному начальнику, состоя у него в штате, обязан в то же время выполнять законные требования следователя, касающиеся организации, объема и срока работы по производству ревизии в пределах, обеспе-

чивающих полноту исследования материалов. Специфические требования предъявляются и к акту ревизии, проведенной по поручению следователя.

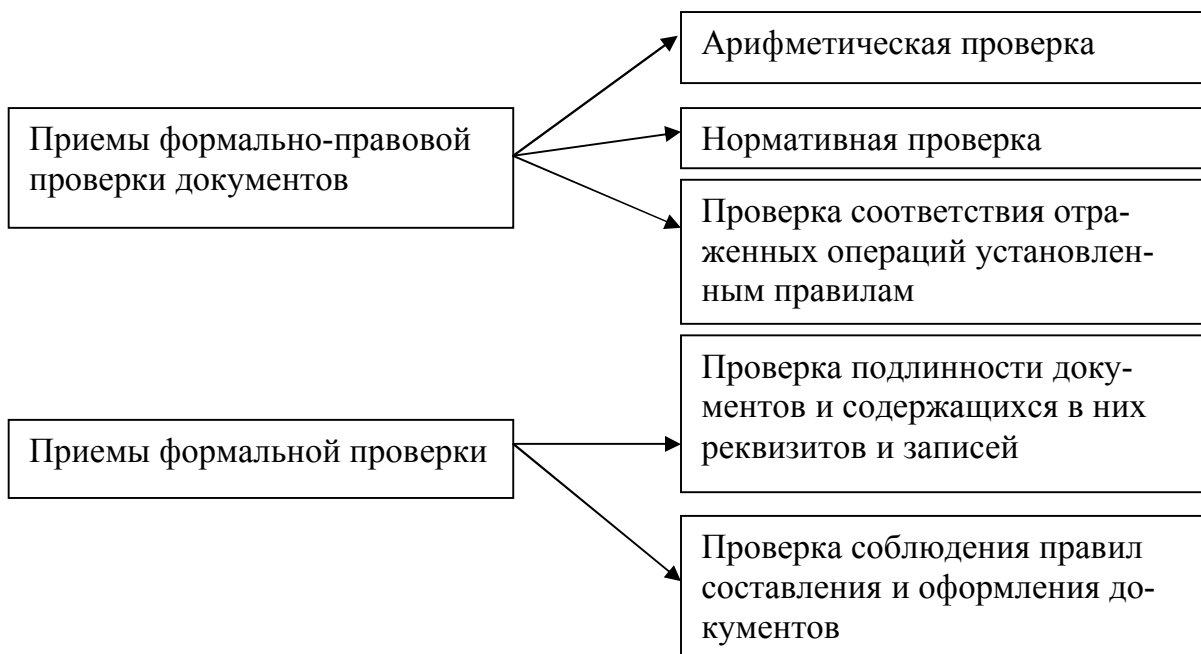


Рис. 1. Приемы исследования отдельного документа

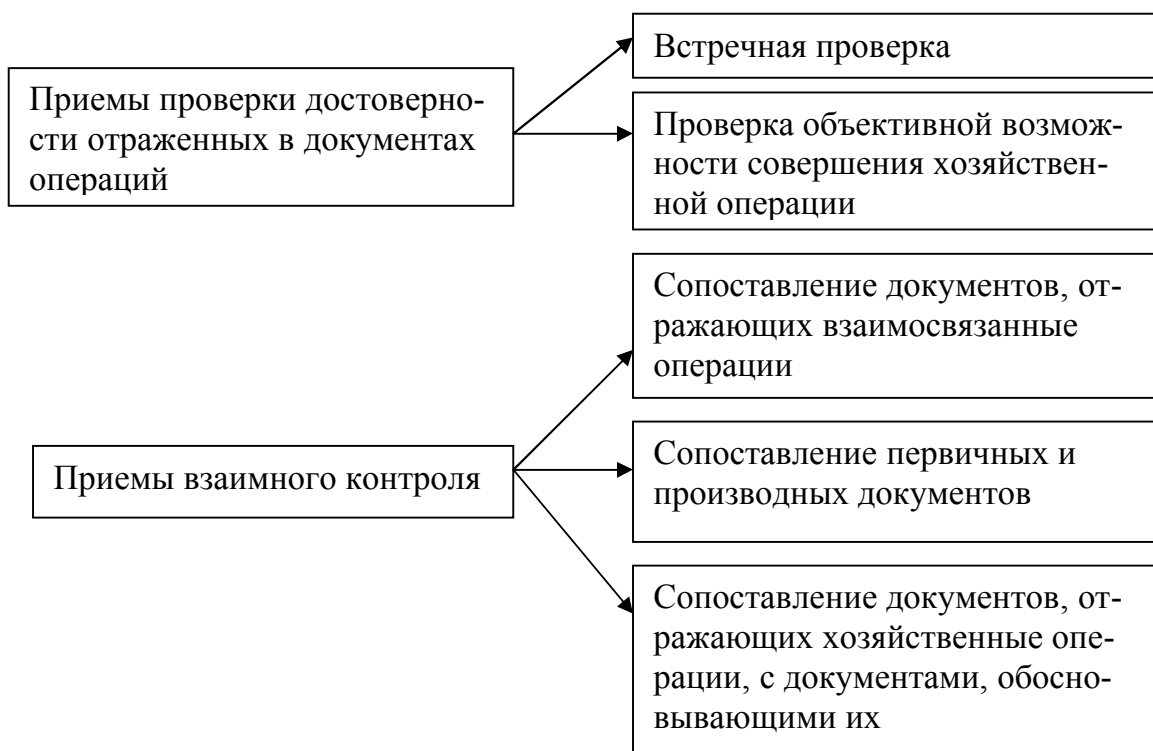


Рис. 2. Приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции

Мы считаем обоснованными принятые в практике документальных ревизий указания о нецелесообразности отражения при производстве обычной ревизии выводов ревизора и оценки им вскрытых нарушений непосредственно в акте, поскольку акты таких ревизий представляются ревизором руководителю организации, назначившей ревизию, и последний обязан принять решение по ее результатам.

Распространение же таких рекомендаций на акт ревизии, проведенной по назначению следователя, противоречит целям, которые при этом преследуются. Следователь прибегает к специальным познаниям ревизора не только для того, чтобы тот описал в акте вскрытые нарушения. Не являясь специалистом в области бухгалтерского учета, анализа и контроля, следователь нуждается в разъяснении и оценке этих фактов. Он должен понять связь их с другими обстоятельствами дела. Поэтому вынесение оценки вскрытых злоупотреблений за пределы акта в самостоятельный документ «Выводы», как это делается на практике, затрудняет правильное восприятие акта, особенно в тех случаях, когда для вуалирования злоупотреблений применялись сложные и хитроумные комбинации в бухгалтерском учете.



Рис. 3. Приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородного имущества

В отличие от ревизии, являющейся функцией хозяйственного контроля за деятельностью предприятий и организаций со стороны вышестоящего органа, ревизия, проводимая по заданию правоохранительных органов, имеет иную правовую основу, ибо назначается в соответствии с требованиями и нормами процессуального законодательства и является способом собирания и проверки доказательств. При проведении внутреннего и внешнего аудита, ревизии допустимы и даже рекомендуются соответствующими правилами выборочные методы проверки. Метод проведения судебных ревизий – сплошной. Лишь применение этого метода может гарантировать ревизора (а затем и следователя) от пропуска документов, которые могут иметь значение для следствия. Поэтому при подготовке методик основное внимание должно быть обращено на определение тех звеньев в бухгалтерском учете, несоответствие которых друг другу указы-

вало бы на нарушение нормального процесса хозяйствования и тем самым и на возможные факты злоупотреблений и нарушений в сфере экономики. В целом процесс подготовки методики ревизии должен развиваться в следующей последовательности: от функциональной схемы к признакам нарушений, от признаков нарушений к способам их совершения и от способа совершения к методике производства ревизии.

В практике работы экспертных учреждений встречаются случаи вынесения определений и постановлений судебно-следственными органами о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по вопросам, требующим производства ревизионных действий. Их следует расценивать как нарушение процессуальных норм, регламентирующих пределы компетенции судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой связи правильное использование в следственной и судебной практике знаний в области бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности требует четкого разграничения различий между судебно-бухгалтерской экспертизой и ревизией по требованию правоохранительных органов. Более того, для коренного улучшения практики назначения ревизии и экспертизы необходимо четко определить, в каких случаях следователь и суд могут вообще обойтись без проведения ревизии, в каких необходимы ревизия и в каких судебно-бухгалтерская экспертиза. Для этого нужно:

- дать научное определение сущности судебной ревизии как особого процессуального действия;
- закрепить выработанное теорией определение судебной ревизии в законодательстве;
- на основе четкого разграничения ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы выработать рекомендации по совершенствованию практики проведения ревизий и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В диссертации высказано и аргументировано мнение автора по указанным вопросам.

Как свидетельствует судебно-следственная практика, сотрудники правоохранительных органов часто не видят различий между ними по существу, за исключением процессуальных моментов. Сходные соображения высказываются и в специальной юридической литературе по проблемам судебно-бухгалтерской экспертизы. Основываясь на этом, можно сделать вывод о существовании ситуаций, в которых и ревизия, и судебно-бухгалтерская экспертиза равнозначны, нужно лишь сделать между ними выбор. Более того, в юридической практике распространено мнение, что выбор между ревизией и судебно-бухгалтерской экспертизой может зависеть от личного усмотрения следователя, либо от трудностей подбора ревизора и эксперта-бухгалтера. На наш взгляд, правоохранительные органы обязаны выполнять то следственное (судебное) действие, которое предусмотрено законодательством для данной ситуации, не допуская его подмены.

На основе критического анализа действующей практики осуществления экономико-правового контроля, в диссертации приведены основные существенные методологические и методические различия судебной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы (табл. 1).

**Методологические и методические различия судебной ревизии и
судебно-бухгалтерской экспертизы**

№ п/п	Судебная ревизия	Судебно-бухгалтерская экспертиза
1.	Судебная ревизия – способ сбора и оценки документов о совершенных фактах хозяйственной жизни ревизора по заданию следственных органов.	Судебно-бухгалтерская экспертиза – совокупность процедур исследования бухгалтером – судебным экспертом хозяйственных операций, бухгалтерских документов и отчетности по заданию следственных органов и суда.
2.	Задача судебной ревизии – выяснение необходимых для дела новых фактов о совершении хозяйственных операций, которыми правоохранные органы не располагают.	Задача судебно-бухгалтерской экспертизы – установление новых, отдельных фактов совершенных хозяйственных операциях, которые не были установлены ревизией до возбуждения уголовного дела или проверки достоверности аналогичных фактов, установленных судебной ревизией, а также других фактов вызывающих сомнения на основе собранных доказательств.
3.	Объектами судебной ревизии является имущество, учетные и внеучетные документы предприятия.	Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы являются только лишь учетные и внеучетные документы и предметы, имеющиеся в деле.
4.	Вопросы ревизии формируются с указанием ревизуемого предприятия, лица, периода и видов подлежащих проверке имущества.	Вопросы судебно-бухгалтерской экспертизы помимо этого обязательно включают конкретный перечень фактов хозяйственной жизни, которые требуют научного исследования и выяснения.
5.	В судебной ревизии используются приемы и метода документального и фактического контроля.	В судебно-бухгалтерской экспертизе используются только приемы и метода документального контроля.
6.	Судебная ревизия проводится сплошным методом.	В судебно-бухгалтерской экспертизе исследуются только лишь представленные правоохранными органами объекты, на основе которых эксперт-бухгалтер должен сформулировать ответы по поставленным перед ним вопросам.
7.	Ревизор проводит ревизию на предприятии, получает объяснения от должностных лиц, опечатывает склады и хранилища, снимает копии необходимых документов и т.п.	Экспертиза проводится только в экспертном учреждении или в исключительных случаях у органа дознания. При этом эксперт-бухгалтер не вправе проводить действия подобные действиям ревизора при проведении ревизии.

Из таблицы 1 следует, что между судебной ревизией и судебно-бухгалтерской экспертизой имеются существенные методические, организационные и процессуальные различия. Методическое различие заключается в том, что ревизор применяет такие методы и приемы контроля (фактические), которые не в праве применять эксперт. Организационное различие заключается в том, что ревизор всю работу проводит в ревизуемом объекте, а эксперт в экспертном учреждении. Процессуальное различие состоит в том, что ревизор, в отличие от эксперта-бухгалтера, выполняет функции сбора документов по делу. Проведенное разграничение ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы позволяет более правильно осуществить и обосновать выбор между ними и его правовые последствия.

Реализация выработанных диссертантом предложений о процессуальной регламентации судебной ревизии, о признании акта ревизии самостоятельным источником доказательств, а ревизора – участником уголовно-процессуальной деятельности будет заметно способствовать объективности и полноте установления обстоятельств дела, гарантий прав и законных интересов лиц, чья деятельность подвергается исследованию, что особенно важно для правового демократического государства.

Реализация контрольных функций бухгалтерского учета по соблюдению действующего законодательства

В единой системе хозяйственного учета важное место принадлежит бухгалтерскому учету, представляющему собой одну из наиболее действенных форм контроля за сохранностью и движением имущества. Контроль, основанный на документах, в которых отражаются совершающиеся факты хозяйственной жизни, позволяет не только выявлять перерасходы, потери, нарушения, злоупотребления, но и предупреждать подобные негативные явления. Это придает бухгалтерскому учету особую ценность. Для того чтобы бухгалтерский учет соответствовал основным задачам экономических реформ, осуществляемых в стране, по-настоящему выполнял свое назначение, он должен быть, прежде всего, максимально оперативным и достоверным, а вместе с тем достаточно простым и экономичным. Между тем на протяжении своего развития бухгалтерский контроль, по различным причинам, не полностью выполняет задачи, вытекающие из самой организации и управления производством. Рост хищений, нарушений и злоупотреблений, совершаемых с использованием возможностей бухгалтерского учета, свидетельствует о слабости контроля в первичном его звене. Это требует существенного усиления контрольных функций бухгалтерского учета, использования результатов научных исследований. Идея существенной активизации бухгалтерского контроля и усиления его воздействия на деятельность предприятия находит все больше сторонников, как у научных, так и у практических работников.

В настоящее время вопросы развития бухгалтерского контроля находятся в центре внимания учетной науки. При этом особую актуальность представляют вопросы исследования базиса бухгалтерского контроля и его

связи с бухгалтерским учетом. Одни считают, что бухгалтерский контроль имеет мало общего с бухгалтерским учетом. Другие полагают, что эта связь самая непосредственная. На наш взгляд, следует считать весьма сомнительным категорическое утверждение о том, что бухгалтерский учет не имеет ничего общего с контролем и должен выполнять только учетную функцию – обеспечивать формирование данных для составления отчетности. Наоборот, необходимо отметить, что бухгалтерский учет изначально появился и используется как важнейший инструмент контроля. Поэтому проблема состоит не в том, может ли бухгалтерский учет выполнять контрольные функции или нет, а в масштабе контроля. И конечно было бы неправильно представлять бухгалтерский учет как всеобъемлющий институт контроля. Если исходить из этой точки зрения, то позиции обеих сторон сблизятся.

К числу распространенных, но ошибочных по нашему мнению представлений о бухгалтерском учете относится трактовка его содержания лишь как системы экономической информации. В современной экономической литературе и в последних научных исследованиях наблюдается попытка преуменьшить контрольные функции бухгалтерского учета и свести его роль к обеспечению информации для нужд управления, в том числе одной из его составляющих, – контроля. Причем о контрольных функциях учета в большинстве случаев сказано общими фразами, а конкретные приемы и способы предварительного и текущего контроля не получают должного освещения. Что касается учебной литературы, то также в общих фразах имеются указания о контрольных функциях учета, пишут о контроле за сохранностью имущества, о необходимости предупреждать возможность возникновения растрат, хищений и злоупотреблений, о своевременности приходования в учете ценностей, соблюдении нормативов и т.д. Научная разработка способов предварительного и последующего контроля до сих пор остается во многом «нетронутой целиной», хотя способы последующего контроля в той или иной мере нашли соответствующее отражение в специальной литературе по контролю. В учебном процессе при подготовке студентов по специальности 080109 – «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» при чтении лекций по профилирующим курсам специальности, а также при аттестации и повышении квалификации профессиональных бухгалтеров все внимание уделяется вопросам учета. В результате учетные работники и будущие специалисты в области бухгалтерского учета и аудита имеют самое общее представление о контрольных функциях бухгалтерского учета и формах их реализации. Умение использовать эти функции приходит обычно в ходе практической работы и то не во всех случаях.

В действительности бухгалтерская практика является органическим сочетанием информации, учета, экономического анализа и хозяйственного контроля и ее использования, где ведущим и направляющим звеном является контроль. Тем самым определяется значительная роль бухгалтерского учета в усилении финансовой и хозяйственной дисциплины и порядка, связанная с его участием в организации производственной и финансово-хозяйственной деятельности, с системой материальной, должностной и финансовой ответст-

венности за результаты хозяйственной деятельности. Контрольные функции бухгалтерского учета в условиях реформирования учета в соответствии с МСФО должны быть более значимыми, ибо учет является составной частью системы управления. Фактически все остальные функции бухгалтерского учета (информационная, аналитическая, обратной связи и др.), оставаясь не менее важными, обеспечивают реализацию именно контрольных функций.

Вместе с тем, при всей важности бухгалтерского контроля не следует отождествлять понятие контрольной функции бухгалтерского учета с понятием финансового контроля, как не следует ставить знак равенства между внутренним свойством предмета или явления и его практическим использованием. Если бы бухгалтерский учет не обладал объективно присущим ему свойством – контрольной функцией, то собственники, государство и другие заинтересованные лица не могли бы использовать бухгалтерский учет в качестве главного инструмента контроля. А ретроспективный финансово-хозяйственный контроль, проводимый в форме ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы выступает как результат практического применения контрольных функций бухгалтерского учета и проверки его действительности. Причем сама постановка бухгалтерского учета должна стать объектом постоянного надзора со стороны собственников, топ-менеджеров и государственных органов, осуществляющих финансово-хозяйственный контроль деятельности экономических субъектов. Именно для этого обязанность вести бухгалтерский учет, его основные правила и методы ведения, состав и порядок составления финансовой отчетности устанавливаются и регулируются государством.

В контроле со стороны бухгалтерии в первую очередь заинтересованы собственники предприятия, его менеджеры. Такой контроль предотвращает злоупотребления со стороны отдельных должностных и материально-ответственных лиц в самой организации. Собственники и руководители-менеджеры могут быть инициаторами возбуждения следственных мероприятий и судебного разбирательства, в том числе бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии в отношении деяний должностных лиц подозреваемых в преступлении. Непосредственный ущерб государству имеет место при налоговых преступлениях. Здесь инициаторами возбуждения дел в арбитражном суде выступают налоговые органы, пенсионные фонды, экологические службы и аналогичные им учреждения, а подозреваемыми в правонарушениях будут руководство и собственники экономического субъекта, отвечающие в числе прочих обязанностей и за состояние бухгалтерского учета платежей государству.

Бухгалтерский контроль в основном носит предварительный и текущий характер. В последнее время принято считать, что первостепенное значение должно принадлежать предварительному и текущему контролю, направленному на пресечение фактов расточительства и бесхозяйственности. В то же время складывается ситуация, когда многие признают возрастающую роль контрольных функций бухгалтерского учета, но реальные попытки по их усилению и совершенствованию не предпринимаются. Это объясняется

чрезмерным давлением внешнего контроля, неудовлетворительными условиями хранения и использования имеющихся ресурсов, нечетким распределением обязанностей между подразделениями и отдельными сотрудниками предприятия.

Усиление превентивности бухгалтерского контроля зависит от разных обстоятельств. Прежде всего, должно быть установлено рациональное соотношение между внешним и внутренним контролем с таким расчетом, чтобы они не противостояли, а дополняли друг друга. Это свидетельствует о строгой регламентации контроля, осуществляемого вышестоящими и другими контролирующими органами, в результате чего повышается роль внутреннего контроля, в составе которого учетный персонал в определенной степени превращается в контролеров, что существенно меняет их статус. При этом главный бухгалтер является ведущей фигурой в обеспечении контроля на предприятии и должен выполнять две основные функции: реализация контрольных и защитных функций бухгалтерского учета и анализ финансово-хозяйственной деятельности.

Использование средств и методов бухгалтерского учета в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы

В системе защиты имущества собственника от преступных посягательств важная роль принадлежит бухгалтерскому и иным видам хозяйственного учета. Эта роль определяется тем, что бухгалтерский учет выполняет ряд защитных функций, заложенных в особенностях его метода и организации, которые вытекают из положений Закона о бухгалтерском учете и позволяют защищать его информационное поле от влияния воздействий, противоречащих принятой методологии. Защитные функции бухгалтерского учета проявляются в его свойстве отражать изменения в финансово-хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов, неизбежно возникающие при совершении нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете. Отдельные элементы метода учета – документация и инвентаризация, счета и двойная запись, балансовое обобщение и др. – составляют объективную преграду совершению преступных операций с материальными ценностями и денежными средствами. Конечно, эта преграда не является непреодолимой. Однако защитная роль учета в том и проявляется, что в процессе такого «предопределения» преступники вынуждены оставлять многочисленные следы, совершать материальные и интеллектуальные подлоги. Чем выше защитные функции учета, тем эффективнее его роль в выявлении, расследовании и предупреждении преступлений в сфере экономики.

Возможности использования бухгалтерского учета в качестве элемента системы защиты имущества вытекают из самой сути данного института, его роли и назначения как важнейшего инструмента управления. Методологическую основу использования защитных функций системы бухгалтерского учета в процессе расследования может составлять разработанная криминалистами теория слеодообразования, в основе которой лежат принципы теории от-

ражения. В результате преступных действий должностных лиц образуется специфическая группа следов, основанная на отражении в данных учета изменений, которые происходят в хозяйственной деятельности предприятия. Носителями таких следов являются первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости и формы бухгалтерской отчетности. В то же время в этих документах и регистрах формируется совокупность следов, связанных с изменениями, происходящие в хозяйственной, производственной, финансовой сфере деятельности предприятия при совершении противоправных деяний. Документ, учетный регистр, бланк отчетности выступают как носители хранящийся в сознании информации, как средство закрепления ее на длительный период. Само ее содержание, а отсюда и доказательственное значение и другие свойства будут аналогичны высшей форме отражения – сознанию свершившегося факта.

Система бухгалтерского учета в ходе выполнения возложенных на нее задач с помощью своих методов отражает сущность взаимосвязей, объективно складывающихся в производственном процессе. Бухгалтерскому учету присуща последовательная системность организации, достоверность, документальная обоснованность, точность, универсальный характер отражения экономических процессов и явлений. Показатели учета подвержены тем же изменениям, что и отражаемые ими процессы. В них реально проявляются те взаимосвязи, которые определяют нормальную производственно-финансовую деятельность. Это обеспечивается прежде всего соблюдением требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету. Эти два принципиальных положения – обязательность возникновения изменений в деятельности предприятия при совершении хищения и закономерное отражение этих изменений в бухгалтерском учете – составляют методологическую основу использования последнего в качестве элемента системы защиты собственности.

При использовании бухгалтерского учета для совершения преступных деяний или их вуалирования применяются различные приемы фальсификации учетных данных, в результате чего выявление и расследование таких деяний становится более сложным. Об этом писали еще авторы классических трудов по теории бухгалтерского учета, такие как профессор И.Шер, русский ученый Н.А.Блатов и др. За последние годы большое внимание этим вопросам уделяли Ю.А.Бабаев, М.С.Белюсов, С.М.Бычкова, Я.В.Соколов, Г.Р.Хамидуллина и другие специалисты. Однако многие стороны использования системы бухгалтерского учета для выявления и расследования, преступного уклонения от соблюдения отдельных его требований и свойств остаются еще недостаточно изученными. В целом, нельзя утверждать, что бухгалтерский учет теряет свои защитные функции, если преступники нарушают те или иные правила его ведения.

Материальные предпосылки выявления и предупреждения злоупотреблений при таком положении, по мнению диссертанта, сводятся к следующему. Во-первых, путем фальсификации данных бухгалтерского учета преступники в состоянии обойти лишь некоторые защитные свойства тех или иных элементов предмета и метода бухгалтерского учета. Как правило, искажают-

ся те учетные показатели и регистры, в которых непосредственно отражаются признаки хищения. Приспособить же всю систему учета для непротиворечивого отражения деятельности объекта, в котором совершаются хищения и другие правонарушения, практически невозможно. Даже при абсолютно удачном, с точки зрения расхитителей, их сокрытии, системой учета отражается и сообщается вовне информация, соответствующая в целом истинному положению дел на объекте. Это объясняется единством системы учета как внутри отдельных предприятий, так и в их совокупности. Во-вторых, в силу того же единства системы учета и взаимосвязи его показателей любая попытка обойти отдельные защитные функции учета неминуемо ведет к нарушениям, фиксируемым другими элементами системы защиты информации. Сам факт любой фальсификации является специфическим следом, рассматриваемым при осуществлении контроля, как признак возможного злоупотребления. Таким образом, чем больше будет предпринято действий со стороны должностных лиц для обхода защитных функций учета, тем больше останется изобличающих их следов.

В основе выполнения бухгалтерским учетом защитных функций лежат особенности применяемого в учете метода. При выполнении учетом защитных функций представляется возможным выделить такие его элементы, для которых данная функция является наиболее свойственной. Среди них следует назвать документацию, бухгалтерские счета и двойную запись. Именно эти элементы метода бухгалтерского учета в наибольшей мере обеспечивают формирование следов в процессе совершения злоупотреблений и чаще других подвергаются фальсификации со стороны преступников. Изучение и совершенствование защитных функций этих элементов метода бухгалтерского учета имеет первостепенное значение.

Вопрос о защитных функциях в теории бухгалтерского учета в настоящее время практически не разработан: не определено содержание этого понятия, его функции, их взаимосвязь. Между тем для собственника имущества и управляемого им наемного менеджера это далеко не второстепенные вопросы.

Защитные функции бухгалтерского учета, по мнению диссертанта, должны включать в себя превентивную (предупредительную), следообразующую и охранительную функции. Превентивная функция бухгалтерского учета заключается в предварительном контроле оформления первичных учетных документов, свидетельствующих о факте совершения хозяйственных операций. Следообразующая функция бухгалтерского учета заключается в организации бухгалтерской службой текущего контроля за соблюдением установленного на предприятии графика документооборота, надлежащим оформлением первичных документов и бухгалтерских регистров, сроками и качеством формирования финансовой (бухгалтерской) отчетности, обеспечением сохранности активов предприятия и др. Следообразующая защитная функция проявляется в обнаружении последствий (следов) противоправных действий в информационном поле бухгалтерского учета. Охранительная функция бухгалтерского учета состоит в организации последующего контро-

ля за соответствием совершаемых и отражаемых в бухгалтерском учете хозяйственных операций российскому законодательству, достоверностью бухгалтерской (финансовой) отчетности, своевременным выявлением и устранением грубых нарушений правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности.

Возможности бухгалтерского учета в предотвращении и раскрытии преступных посягательств на имущество определяются двумя группами факторов:

- тем, насколько полно и правильно охранительные меры заложены в действующих схемах организации бухгалтерского учета;
- тем, насколько жестко и точно выполняются правила ведения учета в части обеспечения сохранности имущества в процессе реального осуществления учетных функций.

Наличие обоих этих факторов практически лишает преступников возможности скрыть какую-либо операцию, связанную с незаконным изъятием имущества или денег. И наоборот - всякое хищение, оставшееся незамеченным определенное время, является следствием отсутствия одного из двух указанных условий. Вместе с тем защитные функции бухгалтерского учета не остаются неизменными. С совершенствованием форм и методов ведения учета происходит и их соответствующее развитие и трансформация. С изменением тех или иных правил ведения учета некоторые элементы метода учета могут утратить или снизить свои защитные свойства, что наблюдается в отечественной системе учета, который претерпевает глобальные процессы, связанные с стандартизацией и гармонизацией с МСФО.

Существенную роль в повышении защитных функций учета играют учреждения судебно-бухгалтерской экспертизы. В процессе повседневной деятельности эксперты-бухгалтеры постоянно сталкиваются со случаями, когда бухгалтерский учет в силу тех или иных причин не выполнил своей охранительной функции, не стал барьером на пути преступников. В своих заключениях эксперты, как правило, указывают на причины и условия бухгалтерского характера, способствовавшие хищениям. Однако в большинстве случаев, эти факты связаны с несоблюдением правил ведения учета на конкретном объекте. Помимо этого необходим более глубокий анализ самих возможностей той или иной системы учета выполнять защитную функцию. Представляется, что именно эксперты-бухгалтеры могут сказать веское слово при обсуждении проектов совершенствования учета, инструкций и иных нормативных материалов по бухгалтерскому учету. Не вмешиваясь в компетенцию других органов и должностных лиц, учреждений судебной экспертизы, они тем не менее, в рамках известных форм профилактической деятельности, способны активно воздействовать на усиление защитных функций хозяйственного учета. Это особенно важно в условиях стандартизации и гармонизации отечественного учета в соответствии с международными стандартами.

Преступность с использованием фальшивых авизо и других финансовых инструментов в наше время не знает национальных границ. Бороться с нею надо сообща, в том числе, используя единые правила и принципы веде-

ния бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности и ее аудита. Об этом, в частности, говорится в законе Сорбейнса-Оксли, принятого конгрессом США.

Содержание профессиональных суждений и познаний бухгалтера-эксперта и судебного ревизора

Каждый экономический показатель тесно связан с определенными фактами хозяйственной жизни. Возникновение несоответствия между ними косвенно свидетельствует о возможности допущения правонарушения при совершении хозяйственной операции. Чем существеннее несоответствие, тем больше информации о признаках преступных деяний, способе его совершения и причиненном размере материального ущерба. Для установления такой взаимосвязи в каждом конкретном случае необходимы специальные экономические знания. При определении состава профессиональных экономических знаний необходимо исходить из системы учетной науки и потребностей следственной и судебной практики. Для профессионального суждения судебных ревизоров и бухгалтеров-экспертов нужна разработка специальных методов и методик.

Экономические преступления с использованием знаний бухгалтерского учета считаются наиболее изощренными и профессиональными. Они трудно доказуемы и, как правило, осуществляются высокопрофессиональными специалистами, разбирающимися в вопросах бухгалтерского учета, налогов и налогообложения, экономики, права, в технологических процессах производства и реализации товарно-материальных ценностей. Опыт нашего участия в судебно-бухгалтерских экспертизах свидетельствует о том, что большинство лиц совершающих экономические преступления являются опытными руководителями. Во многих случаях они заставляют профессиональных бухгалтеров совершать противоправные действия. Бухгалтера вольно или невольно вынуждены стать соучастниками хозяйственных преступлений, используя для этого свой профессиональный опыт и знания.

Бухгалтер-эксперт должен знать все возможные ухищрения в методах и средствах учета которые при этом используются и кроме того, уметь их выявить. Поэтому для более быстрого и качественного обеспечения доказательственной базы обвинения представляется необходимым определить состав и порядок использования специальных бухгалтерских познаний и познаний сведущих лиц в расследовании и пресечении экономических правонарушений и преступлений. Уголовно-процессуальное законодательство указывает на сферу применения специальных познаний в науке, технике, искусстве, в ремесле, но определение понятия «специальных познаний» применительно к бухгалтерскому учету пока в нем отсутствует. К сожалению, среди ученых и специалистов нет единого мнения, что понимать под специальными познаниями в учете, что создает определенные трудности в их использовании правоохранительными органами. Одни ограничивают их теорией бухгалтерского учета, отраслевого учета и анализа финансово-хозяйственной деятельности, а

также в области общественных и экономических наук. Другие утверждают, что бухгалтерский учет отражает только то, что было, и требует от эксперта знания способов и методов контроля и ревизии. На наш взгляд, под специальными познаниями эксперта-бухгалтера следует понимать его профессиональные знания как в области бухгалтерского учета, экономического анализа, контроля и ревизии, так и в других смежных областях науки таких как финансы, право, налоги и налогообложение и аудит. Кроме того, при расследовании преступлений, связанных с фальсификацией данных бухгалтерского учета, являющихся порой очень сложными, недостаточно только профессиональной подготовки, необходим большой опыт практической работы и специальные навыки в области бухгалтерского учета, анализа, аудита и ревизии.

Следует отметить, что знания без навыков и навыки без знаний недостаточны. Для их использования при обосновании профессионального суждения в процессе производства судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы необходимо гармоничное сочетание знаний и навыков, умения бухгалтера-эксперта и ревизора.

На предварительном следствии большинство специальных вопросов, связанных с компетенцией бухгалтерских работников обычно решаются путем привлечения специалиста-бухгалтера. В условиях реформирования бухгалтерского учета и постоянно меняющегося законодательства России появились новые виды экономических преступлений, связанные в основном с отмыванием доходов и уклонением от уплаты налогов и обязательных платежей. В этой связи раскрытие и расследование современных видов экономических преступлений требует новых методов специальных бухгалтерских исследований, которыми обычные бухгалтера-практики не владеют. Специальные экономические, бухгалтерские познания сведущих лиц, привлекаемых к расследованию и судебному разбирательству, различны между собой, они зависят от полученной базовой специальности, стажа работы по специальности, повышения квалификации и т.п. Познания специалиста, имеющего стаж экспертной, ревизионной или аудиторской работы, отличается от познаний практических бухгалтерских работников, непосредственно занятых в конкретных отраслях хозяйства. Результаты работы этих специалистов правоохранительными органами могут оцениваться по-разному, и часто носят субъективный характер. В большинстве случаев помощь специалиста в области бухгалтерского учета является необходимой из-за дефицита определенных знаний и практического опыта у следователя, прокурора, судьи. Поэтому при проведении ряда следственных действий (выемка документов, обыск, допрос) правоохранительными органами, считаем целесообразным привлекать специалистов и других сведущих лиц для дачи квалифицированных консультаций в области бухгалтерского учета, анализа и контроля. Использование специальных познаний и навыков с бухгалтерской (экономической) спецификой не противоречит общим принципам уголовного процесса (законность, публичность, полнота, всесторонность и объективность исследования обстоятельств дела, презумпция невиновности, уважение личности). Углубление и развитие специальных познаний в бухгалтерском учете, ревизи-

зии и экспертизе в конкретной отрасли и видах деятельности, будут способствовать своевременному и полному расследованию, предупреждению и пресечению экономических преступлений и правонарушений.

В таких познаниях нуждаются целый круг бухгалтеров-экономистов:

- аудиторов и ревизоров, выполняющих проверки и ревизии по поручению правоохранительных органов, поскольку основная особенность таких ревизий и проверок – сбор информации, необходимой для установления важнейших обстоятельств расследуемого уголовного дела;

- судебных экспертов-бухгалтеров, задача которых состоит в том, чтобы, используя свои специальные познания, дать компетентное и конкретное профессиональное суждение по поставленным на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизе вопросам;

- налоговых инспекторов и внешних аудиторов, которые должны уметь видеть за экономическими или бухгалтерскими несоответствиями признаки противоправной деятельности по умышленному искажению финансовой и налоговой отчетности, мошенничеству, уклонению от уплаты налогов и других обязательных платежей.

Составной частью этих познаний должно быть умение распознавать в бухгалтерской информации признаки противоправных деяний, нарушений и злоупотреблений. Для повышения уровня профессиональных знаний и умений бухгалтеров-экспертов диссертантом рекомендуется включить в программы подготовки и (или) повышения квалификации новые дисциплины, связанные с современными системами компьютерной обработки данных бухгалтерского учета и ревизии, включая курсы по финансовому анализу и аудиту с использованием персональных ЭВМ.

Критерии оценки компетенции бухгалтера-эксперта и судебного ревизора

Эффективность применения специальных познаний в судебно-следственной практике во многом определяется компетентностью используемых специалистов. Под компетенцией судебного ревизора и бухгалтера-эксперта понимают наличие у них соответствующих специальных познаний, процессуальных обязанностей и прав. Бухгалтер-эксперт должен обладать познаниями в области бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности в объеме, необходимом для проведения качественного исследования и дачи заключения по поставленным перед ним вопросам. Правосудие нуждается в нем как в специалисте в области бухгалтерского учета и контроля. Поэтому закон наделяет эксперта соответствующими правами, одновременно возлагая на него ряд процессуальных обязанностей, позволяющих следствию (суду) более полно и целенаправленно использовать его знания. Поскольку его профессиональные знания определяются возможностями бухгалтерского учета и смежных с ним дисциплин, то он в состоянии и обязан решать только те вопросы, которые относятся к этой науке и практике.

Это обстоятельство должно быть учтено в содержании постановления правоохранительного органа о проведении бухгалтерской экспертизы.

Вместе с тем, говоря о компетенции бухгалтера-эксперта и ревизора, было бы неправильным ставить ее в жесткие рамки специальных познаний в области бухгалтерского учета как такового. Специфика судебной ревизии и экспертизы предусматривает более широкое использование соответствующим специалистом своих познаний при даче итогового заключения. Глубокое знание процессуальных норм и профессионализм в сфере бухгалтерского учета, конечно, во многом обеспечивают качество и эффективность выполняемой работы. Однако оба эти аспекта не просто объединяются в ходе проведения ревизии и экспертизы, а органически переплетаются, взаимно определяют и дополняют друг друга. При исследовании правонарушений бухгалтеру-эксперту и судебному ревизору необходимо знать бухгалтерский учет не только применительно к нормальной хозяйственной деятельности, но и его видоизменения в условиях хозяйственных отклонений, то есть четко представлять возможные хозяйственные правонарушения, знать их особенности и способствующие им условия. Уровень компетентности привлекаемых специалистов следовательно обязан выяснить при назначении экспертизы и судебной ревизии. В случаях, когда экспертиза проводится в экспертном учреждении, эта обязанность реализуется его руководителем.

Инструментарий ревизии и экспертизы за последнее время обогатился новыми показателями, такими как добавленная стоимость, задолженность участников дочерних и зависимых обществ, векселей к оплате и получению, нематериальные (неосязаемые) активы, стоимость фирмы и др.

В период перестройки появились операции с фальшивыми финансовыми авизо, незаконный перевод денег за рубеж, в оффшорные зоны, более изощренные методы ухода от налогов, мошенничества во внешнеэкономической деятельности и т.п. Необходимо разработать специальные методики по выявлению таких фактов, оценке их последствий, меры по предотвращению негативных последствий.

Бухгалтеру-эксперту и судебному ревизору стало необходимым хорошо знать тонкости хозяйственного законодательства, специфику банковского, биржевого дела не только в нашей стране, но и за рубежом, контактировать с иностранными специалистами в этой области и бухгалтерами-экспертами.

Нарушение экспертом-бухгалтером и ревизором критериев оценки компетенции снижает, а иногда сводит на нет доказательное значение их выводов. Критерии, относящиеся к их компетенции, предлагается систематизировать по экономически однородным признакам и характеру на следующие основные группы:

- достаточность знаний для правильной оценки особенностей бухгалтерского учета на конкретном предприятии, соответствия его действующим нормативным актам и общим требованиям бухгалтерского учета, а также выявления фактов несоблюдения Федерального закона «О бухгалтерском учете» и Положений по бухгалтерскому учету;

- умение исследовать бухгалтерские документы и операции в целях установления наличия или отсутствия недостатков или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, времени их образования, а также причиненного материального ущерба;

- возможность установления обстоятельств, способствующих образованию материального ущерба, и разработки мер по их устранению, исследования операций бухгалтерского учета для проверки обстоятельств, устанавливаемых другими материалами дела, а также выводов документальной ревизии и ведомственных обследований.

Эти критерии имеют особенности и отличия применительно к бухгалтерской экспертизе и судебной ревизии.

При постановке вопросов на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы должны соблюдаться требования процессуального законодательства в части обстоятельств, подлежащих доказыванию, и в части самих доказательств. Вопросы к эксперту должны быть сформулированы конкретно, без двоякого толкования на понятном для эксперта языке с указанием отличительных признаков предприятия (название организации, ИНН, банковские реквизиты, обстоятельства относящиеся к событию преступления (время, период деяния обвиняемого в качестве руководителя (бухгалтера), место осуществления хозяйственной операции по указанию обвиняемого лица), название и местонахождение налогового органа в которую представлялась отчетность, удостоверенная обвиняемым лицом и др.).

Необходимо отметить, что иногда следователи (суды), а подчас и эксперты-бухгалтеры смешивают понятия «размер (или сумма) ущерба» и «размер похищенного», что совсем не одно и то же. Эксперт-бухгалтер вообще не может говорить о размере похищенного. Этот вопрос правовой и относится только к компетенции следователя прокурора и суда. Не эксперт-бухгалтер, а следователь, прокурор и в конечном итоге суд решают, произошел этот ущерб от случайных причин (наводнение или пожар от удара молнии), неосторожности (пожар в результате неумелого обращения с огнеопасными веществами), халатности (оставление ценностей без присмотра) или же в результате умышленных действий (уничтожение или хищение ценностей). Размер похищенного в отдельных случаях может быть равен размеру ущерба, но никак не может быть больше, так как размер похищенного – это стоимость того имущества, которое присвоено каким-то лицом. Размер же ущерба включает в себя размер похищенного плюс стоимость имущества (или денежные средства), утраченного предприятием любой формы собственности в связи с совершением конкретного преступления или сокрытием его следов. При этом, необходимо заметить, что постановка перед экспертом бухгалтером и решение им вопросов о сумме похищенного и об отнесении этой суммы на обвиняемых, по нашему мнению, не входит в компетенции эксперта-бухгалтера. Следователь и суд должны решать такие вопросы с учетом всех материалов дела, в том числе выводов эксперта-бухгалтера о сумме ущерба, о том, за кем числятся недостающие денежные суммы или материальные ценности и т.д. Эксперт определяет не ущерб, причиненный преступлением,

а лишь ущерб от конкретной недостачи денежных средств или материальных ценностей, порчи, уничтожения товарно-материальных ценностей и т.д.

Вопросы компетентности эксперта-бухгалтера возникают не только при назначении экспертизы, но и при оценке его заключения. Как уже указывалось, эксперт считается некомпетентным для разрешения задач экспертизы какого-либо вида, если он не владеет соответствующими теоретическими знаниями и методикой. При назначении экспертизы компетентность эксперта устанавливается лишь на основе тех данных об эксперте, которыми следователь (суд) владеет на момент назначения. При оценке заключения необходимо изучить: во-первых, фигурирующие в заключении данные, характеризующие эксперта с точки зрения специалиста в определенной области знаний; во-вторых, соответствуют ли эти специальные знания тем вопросам, которые поставлены перед экспертом; в-третьих, требуются ли для разрешения этих вопросов специальные знания данного профиля; в-четвертых, соответствуют ли компетенции эксперта, его специализации, те средства и методы, которые он использовал для разрешения поставленных перед ним вопросов.

Пределы компетенции эксперта-бухгалтера должны ограничиваться рамками процессуального законодательства и уровнем его специальных познаний. В противном случае, результаты судебно-бухгалтерской экспертизы будут признаны судом или следствием сомнительными и заключение эксперта-бухгалтера потеряет доказательное значение.

Судебная ревизия проводится по месту нахождения объекта и завершается актом документальной проверки. Это требует от ревизора обстоятельных знаний об особенностях деятельности проверяемой организации. Ревизор должен быть компетентным в решении любых дополнительных вопросов к программе проверки, уметь проводить осмотр, инвентаризацию (в первую очередь денежных средств), сверку расчетов и другие специфические способы документального контроля.

В диссертации рассмотрены применяемые в настоящее время приемы исследования документальных данных при производстве бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии, дана им критическая оценка. Отмечено, что, к сожалению, многие поступающие в правоохранительные органы материалы по экономическим нарушениям и злоупотреблениям недостаточно обоснованы для возбуждения уголовных дел по обнаруженным фактам. По результатам выборочного изучения материалов ревизий и проверок, которые могли бы быть основанием для возбуждения уголовных дел в Республике Дагестан в течение 2000-2007 гг. лишь в 30% случаев были для того достаточные доказательства, полученные в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы.

Бухгалтерская экспертиза и судебная ревизия всегда основывались на изучении первичной документации. Сейчас в составе информации первичных документов часто фигурируют объекты механизированного учета (дискеты, диски, машинограммы, журналы сдачи и приемки документов на механизированный учет, журналы контрольных чисел и др.) Кроме того, привлекаются для производства судебно-бухгалтерской экспертизы акты ревизий, решения по ним вышестоящих органов, справки и уведомления о действиях с

ценностями, заключения товароведческих, строительных, технологических и иных экспертиз, сведения из показаний обвиняемых, свидетелей, протоколы обысков и выемок и другие небухгалтерские документы.

В документах электронного (машинного) исполнения должны быть сохранены все реквизиты, установленные Государственной системой документационного обеспечения управления (ГСДОУ), включая наименование, номер, дату, место совершения операции и т.п. Содержание любого документа при необходимости должно быть выведено на печать.

При изучении первичной документации необходимо выявлять:

- противоречия в содержании отдельного документа;
- несогласованность в содержании нескольких взаимосвязанных документов;
- факты подлога, подчисток, травления, подклейки и других изменений цифровых данных в первичных документах.

В диссертации рассмотрены:

- способы арифметической проверки, позволяющие обнаружить факты хищения материалов и денежных средств путем завышения итогов в горизонтальных и вертикальных графах учетных регистров;
- возможности выявления неправильного расчета процентов, долей и других относительных величин, неправильного указания в электронных документах алгоритмов для подсчета промежуточных и конечных итогов, трансфертных цен, скидок и наценок, норм расхода и т.п.;
- способы проверки соответствия отраженных в документах операций установленным правилам, позволяющих выяснить правомерность хозяйственных операций и обнаружить факты передачи ценностей от одного материально-ответственного лица другому без проведения инвентаризации, бестоварные перемещения материальных ценностей с целью скрыть недостатки и хищения.

Особое внимание в диссертации уделено возможностям обнаружения подлога с помощью средств и методов бухгалтерского учета. Подлог является должностным преступлением, совершенным из корыстных или иных личных побуждений путем внесения в первичные документы заведомо ложных сведений, подделки, подчистки, составления и выдачи умышленно ложных документов, внесения в учетные регистры заведомо ложных записей. Такие записи требуют особого исследования, так как в большинстве случаев осуществляются подозреваемыми достаточно профессионально. Диссертантом кроме применяемых на практике методов проверки документов по формальным признакам или путем использования специальных методов криминалистики, рекомендуется сопоставлять данные первичных документов и учетных регистров с одноименными или взаимосвязанными показателями, относящимися к одним и тем же или взаимосвязанным операциям в других субъектах хозяйствования, а также в различных подразделениях проверяемого предприятия.

Несогласованность и противоречия выявляемые при сопоставлении данных первичных документов и записей в учетных регистрах могут быть в

случаях когда:

- в учетных регистрах отсутствуют записи о хозяйственных операциях и сделках, нашедших отражение в первичных документах;
- в первичных документах и регистрах бухгалтерского учета одни и те же хозяйственные операции отражены в разном количестве, оценке и различными бухгалтерскими записями;
- в учетных регистрах имеются бухгалтерские записи (проводки), не нашедшие отражения в первичных документах.

Для обнаружения злоупотреблений и нарушений в бухгалтерском учете может применяться восстановление количественного бухгалтерского учета. Эксперт не в праве требовать в таких случаях дополнительной выписки и оформления соответствующих первичных документов, но может это сделать расчетным путем на основе данных инвентаризации. Использование такой методики позволяет обнаружить неучтенные товарно-материальные ценности, завышение количества отпуска материалов в производство, неоформленный документально отпуск товаров и других материальных ценностей сторонним организациям.

Наиболее действенным в бухгалтерской экспертизе и в судебной ревизии является систематизированный способ проверки содержания хозяйственных операций и записей в учетных регистрах при котором сопоставляются данные документов и регистров, характеризующие движение однородного имущества. Их расхождение, неидентичное оформление и отражение в регистрах, а затем и на счетах бухгалтерского учета в большинстве случаев может быть признаком допущенных нарушений и злоупотреблений.

За последнее время в судебной бухгалтерской ревизии и экспертизе появились ряд новых подходов к содержанию и принципам исследования, таких как проверка фактов по заключительной операции, различные варианты аналитической (нормативной) проверки, использование ЭВМ для постановки и решения новых многомерных задач обработки результатов проведенной проверки не выполнимых ранее вручную и традиционными методами.

Существенно возросли возможности лабораторного анализа при исследовании подхода с использованием первичной документации. Все это позволяет повысить объективность экспертных заключений и актов бухгалтерской ревизии.

Концептуальные принципы содержания заключения эксперта-бухгалтера и акта судебной ревизии

На основании результатов исследования представленных на судебно-бухгалтерскую экспертизу материалов и доказательств эксперт-бухгалтер от своего имени или от комиссии экспертов-бухгалтеров дает письменное заключение. Под заключением понимается письменный мотивированный ответ на поставленный вопрос, сформулированный на основе специальных знаний эксперта в результате всестороннего, полного и объективного исследования

представленных материалов. Структура заключения эксперта-бухгалтера была рекомендована Инструкцией о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях Министерства юстиции СССР. В российском законодательстве, регламентирующем вопросы судебных экспертиз, не указывается из каких частей должно состоять заключение эксперта. Более того, как свидетельствует экспертная практика, отсутствие единых правил и требований создает определенные трудности при формировании экспертом структуры заключения, как источника доказательств при расследовании и разбирательстве дел и может привести к несистемному изложению результатов исследовательского процесса. Это снижает его доказательственное значение и создаст условия для назначения повторной экспертизы, что соответственно требует дополнительных затрат, времени и ведет к затягиванию процесса расследования и разбирательства. В диссертации высказаны рекомендации о содержании введения, исследовательской части и выводов экспертизы.

В теории и практике судебной экспертизы и, в частности, судебно-бухгалтерской, нет единого мнения в части классификации экспертных выводов. Нередко в специальных методических и даже инструктивных источниках отсутствует четкое разграничение различных по форме, содержанию, а также по доказательственной ценности выводов. По нашему мнению, наибольшее практическое значение применительно к судебно-бухгалтерской экспертизе имеет классификация выводов по их характеру на категорические, альтернативные и предположительные. Очевидно, что наибольшую доказательственную ценность имеет категорический вывод, в котором содержится точный и определенный ответ на вопрос, интересующий следствие и суд. Такой вывод может быть положительным или отрицательным.

Исследование природы и особенностей составления и представления заключения экспертом-бухгалтером составляет часть обширной и важной научной проблемы. В заключении эксперта-бухгалтера необходимо сослаться на нормативную базу своих выводов (законы, стандарты по бухгалтерскому учету, инструкции и т.п.), а также указать из каких областей учетной науки черпаются соответствующие основания и какие научно-обоснованные методы исследования им использованы, какую роль они играют в обосновании выводов. Только научное основание вывода и правильность его логической структуры придает заключению бухгалтера-эксперта доказательственное значение в суде.

Научное обоснование и логическая структура заключения эксперта-бухгалтера имеет три стороны или направления. Первое направление можно назвать онтологическим, относящийся к анализу объективных связей (причинной, функциональной и т.п.), на основе которых должны строиться выводы от следствия к причине, от признаков к вещи и т.п. Второе направление является логическим и относится к формальной структуре и содержанию выводов эксперта-бухгалтера. Оно заключается в исследовании типичных логических схем, с помощью которых от общих положений науки и обнаруженных в конкретном случае эмпирических данных формулируется умозаключение о тождестве, причине, временной определенности фактов хозяйственной

жизни. Третье направление касается, преимущественно, юридических вопросов использования заключения эксперта-бухгалтера, как судебного доказательства, его сопоставления с доказательствами других видов, в определении роли заключения в системе доказательств по конкретному делу. Здесь же определяется возможность применения количественных (математических) моделей в процессе оценки доказательств.

Заключение эксперта, по нашему мнению, должно представлять вывод не формальный, автоматически следующий, а «оценочный». Это означает, что исходные предпосылки этого вывода полностью не могут быть выражены количественно, так же как не может быть количественно выражена сумма исходных данных, необходимых для исчерпывающего обоснования такого вывода. Не могут быть заранее указаны точные критерии оценки исходных данных и значения их совокупности. Поэтому, основным принципом изложения экспертом-бухгалтером результатов своего научного исследования, будет «внутреннее убеждение». Даже при грядущем успешном применении приемов математической статистики или кибернетической техники, формализация, на наш взгляд, является неполной, и конечный вывод сохранит оценочный характер.

Иное дело содержания акта судебной ревизии и критериев оценки его объективности. Описательная часть акта включает разделы, соответствующие вопросам постановления следователя, прокурора, арбитра или судьи к руководителю вышестоящей или контролирующей организации о назначении приказом и проведении ревизии. Акт должен быть объективным, обоснованным и доступным для понимания. Описание фактов нарушений, выявленных в ходе ревизии должно содержать обязательную информацию о том, какие нормативные правовые акты и аналогичные им положения нарушены, кем, за какой период, когда и в чем выразились нарушения, размер документально подтвержденного ущерба и других негативных последствий нарушений.

В акте судебной ревизии не может быть противоречивых выводов, предположений и фактов, не подтвержденных документами или результатами проверок, сведениями из материалов дела и ссылками на показания, данные следственным органам. Ревизор не должен давать правовую и морально-этическую оценку действий должностных и материально-ответственных лиц ревизуемой организации, квалифицировать их поступки, цели и намерения. Объем акта судебной ревизии не ограничивается, но требуется полный и ясный ответ на все вопросы, заданные правоохранительными органами. К акту ревизии должны быть приложены надлежаще оформленные приложения: первичные документы, регистры учета или их копии, сводные справки, расчеты, объяснения должностных и материально-ответственных лиц и т.п.

Изучение многих заключений бухгалтеров-экспертов и актов судебной ревизии свидетельствует об определенном расширении и обогащении инструментария анализа, необходимого для обоснования их выводов. В современных условиях здесь появились возможности использования элементов детерминированного анализа, стохастических зависимостей, функционально-стоимостного анализа.

Все это также способствует повышению объективности заключений и выводов по результатам исследования.

Профилактика нарушений и злоупотреблений на основе судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы

Предупреждение нарушений действующего законодательства – это многоуровневая система государственных и общественных мер, направленная на выявление, устранение или нейтрализацию причин и условий для совершения противоправных операций, в том числе в сфере бухгалтерского учета и налогообложения. Поэтому, как и любая другая область управления, профилактика должна отвечать определенным принципам, а именно: законности, демократизма, справедливости, гуманности, разумности и научности. При этом основными целями профилактических мер должны быть:

- искоренение незаконных выгод от совершения противоправных операций. Для этого необходимо:
- ввести дифференцированные финансовые санкции, превышающие экономическую выгоду от преступного деяния;
- использовать новейшие электронные способы взаиморасчетов;
- устранение условий, позволяющих совершить нарушение.

Выработка стратегии достижения поставленных целей - весьма сложная задача, требующая научного подхода для своего решения.

Все методы профилактики нарушений на основе результатов судебной ревизии и экспертизы, в зависимости от способа их осуществления, нами предлагается подразделить на два вида: процессуальные и непроцессуальные.

Процессуальная форма заключается в установлении экспертом-бухгалтером или ревизором при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизии фактов и обстоятельств, которые способствовали или могли способствовать совершению данных ошибок, и конкретных предложений по их устранению и предупреждению. Для предложений профилактического характера должны использоваться результаты проведенного экспертом-бухгалтером и ревизором исследования. Поэтому подготовка заключения и акта документальной проверки должна стать частью процессуальной формы профилактики таких нарушений. Выявленные обстоятельства, в том числе путем искажения бухгалтерской отчетности, нельзя отрывать от рекомендаций профилактического характера.

Непроцессуальную форму профилактической деятельности рекомендуется осуществлять путем: обобщения результатов проверки и экспертизы в целях выяснения обстоятельств, способствующих совершению ошибок. На этой основе следует разработать предложения по их устранению, проведению специальных исследований необходимых для профилактики экономических правонарушений.

Профилактическая сфера экономико-правового контроля и его составной части – бухгалтерской ревизии и экспертизы не должна ограничиваться установлением факторов, которые находятся в прямой причинной связи с ис-

следуемым событием. Необходимо выявлять все обстоятельства, имеющие профилактическое значение, независимо от того, способствовали ли они совершению данной ошибки либо могут способствовать совершению аналогичного или иного искажения. При этом предупредительная работа должна быть направлена не только на устранение причин, которые имеются в данный момент, но и на ликвидацию других недостатков в учете, которые могут быть использованы впоследствии. Иначе даже активная и постоянная, но проводимая в узких рамках, односторонняя профилактическая работа не будет поспевать за изменяющимися формами преступной деятельности.

Одной из важных задач судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы является установление причин и условий, способствующих допущению искажений и нарушений в бухгалтерском учете, а также их профилактика и предупреждение. Из-за недооценки следователями и судами профилактических возможностей выводов бухгалтера о причинах и условиях преступлений в сфере экономики довольно часто постановления следователей, частные определения судов пестрят общими фразами типа «слабый контроль», «плохая постановка учета» и т.п. Такие решения не могут сыграть организующей и мобилизующей роли, проконтролировать их исполнение невозможно. Конечно, с помощью только судебно-бухгалтерской экспертизы и акта ревизии следователь (суд) не может выявить все условия, способствующие совершению преступного деяния. Тем не менее они существенно способствуют более полному и точному выяснению этих обстоятельств и разработке реальных предложений по их устранению.

Экономический анализ материалов и результатов судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы

Активная наступательная борьба с экономической преступностью требует использования разнообразных антикриминогенных факторов, к числу которых относится и хорошо поставленный экономический анализ. Изучение аналитической работы на предприятиях, выявление ее фактической роли в предупреждении преступлений, устранение недостатков в анализе, снижающих его контрольные свойства, должны занимать ведущее место в рабочей программе бухгалтера-эксперта и ревизора. Аналогичные задачи нередко решаются также в процессе возбуждения, расследования и судебного разбирательства уголовных, гражданских и арбитражных дел, при выявлении причин и условий, способствовавших совершению хищений, расточительства, приписок, злоупотреблений и иных правонарушений.

Применение современных методов и инструментов бухгалтерской ревизии и экспертизы невозможно без использования компьютерных технологий обработки их результатов. К сожалению эти технологии разрабатываются медленно и не всегда качественно. Бухгалтерский учет с его разнообразием компьютерных программ и систем значительно превосходит по разнооб-

разию и качеству судебную ревизию и бухгалтерскую экспертизу. Необходимо уже в ближайшее время поручить специализированным организациям создать комплекс программ и методик проведения и анализа результатов ревизии и экспертизы, ориентированных на применение ЭВМ. При этом, по нашему мнению, необходимо исходить из необходимости более полного охвата влияния факторов на результаты проверки, замены упрощенных расчетов точными вычислениями, постановки и решения новых многомерных задач анализа.

Компьютеризация в производстве ревизии и экспертизы обеспечивает сохранение целостности проверки при условии децентрализованной обработки полученной информации, своевременное и полное удовлетворение информационных потребностей эксперта и ревизора при одновременной минимизации времени их работы, возможность представления выходной информации в табличной и графической формах, корректировок в методике расчетов и формах отображения конечного результата.

Каждый показатель отчетности имеет свои аналоги в отчетах за прошлые годы и вместе с тем связан с другими показателями отчетности предприятия, образуя в сочетании с ними стройную систему отчетных данных. Дифференцированный подход к сущности каждого показателя важен в целях выявления роли аналитических приемов в качестве средств выявления и профилактики нарушений в бухгалтерском учете. Числовое бухгалтерское представление бывает запутанным неверным пониманием или неясностью налоговых норм, недостаточной четкостью формулировок бухгалтерских стандартов, намеренными искажениями учета и отчетности на предприятиях. Вместе с тем любой экономический показатель имеет определенную закономерность формирования и свой возможный (вероятностный) числовой диапазон. Образ действий бухгалтера-эксперта и ревизора при анализе полученной в ходе исследования информации должен исходить из научно-нормативного содержания анализируемых показателей. При этом необходимо изучить закономерности поведения показателя, определить форму связи, вычислить его теоретическое числовое значение и сравнить с учетным. Объективный характер влияния ущерба от бесхозяйственности, хищений и других противоправных действий на изменения в системе экономических показателей делает очевидной возможность обнаружения этих правонарушений в основном с помощью экономического анализа. К сожалению, применяемые на практике методики анализа не включают в свои процедуры разграничения потерь, причиняемых бесхозяйственностью и хищениями, от ущерба, причиняемого в результате других негативных факторов (влияние скрытых хищений, недостач и потерь, не выявленных в системе учета и отразившихся на основных показателях бухгалтерской отчетности. В диссертации высказаны на этот счет соответствующие рекомендации.

Экономический анализ при производстве бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии имеет ряд специфических особенностей. Прежде всего он

должен быть направлен на изучение объекта исследования, его результатов. В ходе такого анализа нельзя ограничиваться общими выводами и рассуждениями, нужны конкретные расчеты, констатация фактов, их оценка. Аналитические расчеты в бухгалтерской экспертизе и выводах ревизора призваны определить не только величину причиненного собственнику имущества ущерба, но и выявить причины его возникновения, факторы способствующие тому или иному правонарушению.

Методика аналитических расчетов в бухгалтерской экспертизе и в судебной ревизии весьма разнообразна. Кроме общепринятых в экономическом анализе методов цепных подстановок, элиминирования, расчета индексов и коэффициентов, балансовых сопоставлений и увязок здесь необходимо использовать методы индукции и дедукции, детализации и систематизации. Разнообразие методов анализа обусловлено и отраслевыми особенностями организаций по материалам которых ведется расследование, спецификой и масштабами их деятельности, разнообразием приемов фальсификации данных бухгалтерского учета и отчетности. Если традиционный анализ хозяйственной деятельности ограничивается предприятием, экономический анализ в системе судебно-бухгалтерской экспертизы обычно включает цепочку взаимоотношений со сторонними физическими и юридическими лицами с которыми связаны подозреваемые в совершении экономических преступлений.

Обычный анализ завершают предположения и рекомендаций по мобилизации выявленных резервов улучшения производственно-финансовой деятельности организации. Результаты экономического анализа в ходе и при окончании бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии находят отражение в официальном документе - заключении бухгалтера-эксперта, содержащем ответы на вопросы суда или следствия и в акте судебной ревизии.

В современных условиях методика экономического анализа в ходе и по завершении бухгалтерской экспертизы и судебной ревизии нуждается в дальнейшей разработке, учитывающей особенности бизнеса, функционирования новых инструментов хозяйственного механизма (ценных бумаг, операций хеджирования, франчайзинга, форфейтинга и др.), электронных способов мошенничества, характера правонарушений, их правовой оценки.

Любые приемы анализа могут считаться в конечном итоге не только средствами выявления внутренних резервов, но и способами обнаружения признаков криминогенных ситуаций в системе экономических показателей. Наряду с явлениями, не имеющими значения для решения задач профилактики правонарушений в бухгалтерском учете, в процессе анализа может обнаруживаться и определенный круг обстоятельств, прямо или косвенно способствующих созданию условий для совершения злоупотреблений. Среди отклонений отчетных показателей, выявляемых в ходе анализа, некоторая их часть может быть прямым результатом преступлений. К числу таких многозначных и требующих дополнительной проверки признаков предлагается отнести две группы обстоятельств, выявляемых при анализе финансово-хозяйственной деятельности предприятий.

Первую из них характеризует систематическое ухудшение экономических показателей анализируемого или взаимосвязанных с ним предприятий (появление в отчетности и регистрах бухгалтерского учета сведений об отрицательных результатах хозяйственной деятельности, недочетах, перерасходах, списания испорченных ценностей и т.п.). Вторая группа неблагоприятных тенденций может проявиться в документах и регистрах бухгалтерского учета и отчетности как несоответствие между взаимосвязанными показателями, характеризующими деятельность отдельного предприятия.

Возможность выявления признаков преступлений или способствующих им условий одновременно с решением традиционных задач экономического анализа вполне реальна и должна использоваться для повышения эффективности последующего финансового контроля. Дальнейшее усиление действенности экономического анализа как средства выявления и предупреждения нарушений, злоупотреблений и фальсификаций в бухгалтерском учете требует детального изучения соответствующих закономерностей и особенностей функционирования предприятия, постановки и ведения бухгалтерского учета и т.д. Такое изучение во многом зависит и от укрепления взаимосвязей экономического анализа с другими формами последующего контроля, прежде всего с судебно-бухгалтерской экспертизой.

Внедрение в практику разработанных в диссертации теоретических положений, методик и правил организации и проведения судебной ревизии и бухгалтерской экспертизы в системе экономико-правового контроля приведет в конечном итоге к качественному улучшению их организации, проведения, обобщения и реализации результатов.

Решение этой проблемы имеет важное народно-хозяйственное значение для развития теории и практики бухгалтерского учета и ревизии, укрепления законности при ведении бизнеса в любых его организационно-правовых формах, повышения эффективности производственно-хозяйственной деятельности организаций.

ОСНОВНЫЕ ПУБЛИКАЦИИ ПО ТЕМЕ ДИССЕРТАЦИИ

Монографии и учебные пособия

1. *Алибеков Ш.И.* Аудит затрат на производство / Ш.И. Алибеков. – СПб.: Изд-во Питер, 2004. -128 с. - 8,0 п.л.
2. *Алибеков Ш.И.* Научные основы экономико-правового контроля / Ш.И. Алибеков. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2005. – 119 с. - 7,5 п.л.
3. *Алибеков Ш.И.* Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков. – М.: Издательский дом «Юстицинформ», 2006. – 144 с. - 9,0 п.л.
4. *Алибеков Ш.И.* Ревизия и контроль. Учебное пособие / Ш.И. Алибеков. – СПб.: Изд-во СПбГУЭФ, 2003. – 51 с. - 3,25 п.л.

Публикации в изданиях, рекомендованных ВАК

5. *Алибеков Ш.И.* Использование неофициальной документации для судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Бухгалтерский учет. – 2008. - №7. – с. 68-71. - 0,6 п.л.
6. *Алибеков Ш.И.* Усиление и реализация защитных функций бухгалтерского учета в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 4. – с. 57-64. - 1,25 п.л.
7. *Алибеков Ш.И.* Мошенничество и фальсификация в бухгалтерском учете. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 5. – с. 7-11. - 0,7 п.л.
8. *Алибеков Ш.И.* Становление и развитие судебно-бухгалтерской экспертизы в России. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 6. – с. 24-26. - 0,6 п.л.
9. *Алибеков Ш.И.* Источники информации при аудиторской проверке и ревизии по поручению правоохранительных органов. / Ш.И. Алибеков // Финансы. – 2004. - № 4. – с. 63-66. - 1,0 п.л.
10. *Алибеков Ш.И.* Особенности бухгалтерского учета затрат на возобновление производства. / Ш.И. Алибеков, С.С. Сижажева // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 6. – с. 21-23. - 0,6 п.л./ авторских 0,2 п.л.
11. *Алибеков Ш.И.* Контрольные функции бухгалтерского учета. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2007. - № 4. – с. 314-318. - 1,0 п.л.
12. *Алибеков Ш.И.* Классификационные модели учета затрат в растениеводстве. / Ш.И. Алибеков, Э.Р. Мисхожев // Аудит и финансовый анализ. – 2008. - № 6. – с. 66-73. - 1,2 п.л./ авторских 0,5 п.л.
13. *Алибеков Ш.И.* Сущность и содержание специальных познаний эксперта-бухгалтера./Ш.И. Алибеков//Управленческий учет. – 2006. - № 2. – с. 67-93. - 1,0 п.л.
14. *Алибеков Ш.И.* Пределы компетенции эксперта-бухгалтера при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Право и экономика. – 2006. - № 9. –с. 72-78. - 1,0 п.л.
15. *Алибеков Ш.И.* Аналитические методы выявления и профилактики нарушений и злоупотреблений в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Аудит и финансовый анализ. – 2006. - № 4. –с. 211-215. - 1,0 п.л.

Публикации в других изданиях

16. *Алибеков Ш.И.* Сущность и значение судебно-бухгалтерской экспертизы в судебно-следственной практике./Ш.И. Алибеков // «Черные дыры» в Российском законодательстве. – 2005. - № 4. – с. 188-192. - 1,0 п.л.
17. *Алибеков Ш.И.* Ревизия в системе экономического контроля. / Ш.И. Алибеков // Актуальные проблемы бухгалтерского учета, анализа и аудита в России. Вып. II: Сборник научных докладов. / Владикавказ: Изд-во СОГУ. - 2005. – с. 211-220. - 1,0 п.л.

18. Алибеков Ш.И. Контроль как система социально-экономических отношений. / Ш.И. Алибеков, А.Д. Ларионов // Сборник статей по материалам Всероссийской научно-практической конференции «Совершенствование учета, экономического анализа и аудита в современных условиях». / Тюмень: Изд-во ТГУ. – 2004. – с. 97-108. - 0,85 п.л. (вклад автора – 0,7 п.л.).

19. Алибеков Ш.И. Развитие экономического контроля в условиях рыночной экономики. / Ш.И. Алибеков, Г.Б. Магомедов // Сборник научных трудов 3-й Международной научной конференции «Перспективы экономики Калининградского региона и развитие ЕУ». / Калининград: Изд-во КГТУ. – 2007. – с. 89-92. - 0,8 п.л. (вклад автора – 0,7 п.л.).

20. Алибеков Ш.И. Аналитические методы выявления и профилактики нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете. / Ш.И. Алибеков // Научно-практический симпозиум молодых ученых и специалистов «Актуальные проблемы и перспективы развития Северо-Запада». 19 декабря 2005.: Материалы симпозиума. / СПб.: Изд-во ИМЦ «НВШ-СПб». - 2006. – с. 14-15. - 0,3 п.л.

21. Алибеков Ш.И. Методологические аспекты подготовки заключения эксперта-бухгалтера. Современные проблемы развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России. / Ш.И. Алибеков, Окуджава В.В. // Сборник докладов научной сессии ППС, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2004г. Март-апрель 2005г. ФСУиЭА СПбГУЭФ. / СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2005. – с. 17-19, 41-46. - 0,7п.л. (вклад автора – 0,6 п.л.).

22. Алибеков Ш.И. Аудиторская проверка по поручению правоохранительных органов. Сфера экспертной деятельности в условиях многоукладной экономики. / Ш.И. Алибеков, Иванова Н.С. // Сборник докладов научной сессии ППС, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2003г. Март-апрель 2004г. ФСУиЭА СПбГУЭФ. / СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2005. – с. 9-11, 128-130. - 0,5п.л. (вклад автора – 0,4 п.л.).

23. Алибеков Ш.И. Классификация выводов эксперта-бухгалтера./ Ш.И. Алибеков//«Ломоносов-2005»: Сборник материалов экономической секции XII Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых./ М.: МГУ. – 2005. – с. 213-215. - 0,3 п.л.

24. Алибеков Ш.И. К вопросу профилактики искажений себестоимости продукции (работ, услуг). / Ш.И. Алибеков // «Ломоносов-2003»: Международная конференция студентов, аспирантов и молодых ученых по фундаментальным наукам, МГУ им. М.В. Ломоносова. Сборник материалов экономической секции. / М.: ТЕИС. – 2003. – с. 179-181. - 0,3 п.л.

25. Алибеков Ш.И. Развитие экономико-правового контроля. / Ш.И. Алибеков // «Ломоносов-2008»: материалы докладов XI Международной конференции студентов, аспирантов и молодых ученых. / М.: Изд-во МГУ, Социально-политическая Мысль. – 2008. – с. 174-175. - 0,15 п.л.

26. Алибеков Ш.И. Использование возможностей статистики в аудиторской деятельности / Ш.И. Алибеков // Предпринимательство и реформы в России: Материалы работы Седьмой Международной конференции молодых ученых-экономистов, том 1./ СПб.: Изд-во Института страхования. – 2002. – с. 74-76. - 0,3 п.л.

27. Алибеков Ш.И. Классификация приемов контроля за использованием материальных ценностей в процессе производства. / Ш.И. Алибеков // Сборник докладов научной сессии, ППС, научных сотрудников и аспирантов по итогам НИР 2000г. ФСУиЭА СПбГУЭФ. / СПб.: Изд-во СПбГУЭФ. – 2001. – с. 61-62. - 0,3 п.л.

28. Алибеков Ш.И. Исправление бухгалтерских ошибок в учете затрат на производство продукции: проблемы и суждения /Ш.И. Алибеков, Н.Г. Гаджиев.//Финансовый менеджмент, учет и контроль с использованием современных информационных технологий: Материалы Международной научно-практической конференции./Орел: Изд-во ОрелГТУ. - 2001. – с. 185-188. - 0,5 п.л. (вклад автора – 0,4 п.л.).

29. Алибеков Ш.И. Причинно-следственные последствия бухгалтерских ошибок в учете затрат на производство. / Ш.И. Алибеков // Бухгалтерский учет, анализ и аудит в современных условиях: Межвузовский сборник научных трудов. / Владикавказ: Изд-во СОГУ. - 2001. – с. 35-41. - 0,8 п.л.

30. Алибеков Ш.И. Принципы формирования себестоимости продукции (работ и услуг): теоретические и практические аспекты их применения в сфере учета и аудита./Ш.И. Алибеков, Н.Г. Гаджиев// Экономика развития региона: проблемы, поиски, перспективы. Сборник научных материалов Южной секции РАН. / Волгоград: Изд-во ВолГУ.– 2002. – с. 21-32. - 1,35 п.л. (вклад автора – 1,2 п.л.).

31. Алибеков Ш.И. Заключение судебного эксперта-бухгалтера. / Ш.И. Алибеков.// «Проблемы социально-экономического развития субъектов Федерации на современном этапе». Материалы 1-ой научно-практической конференции (18-19 сентября 2006г.). / СПб.: Астерион. - 2006. – с. 250-255. - 0,6 п.л.

32. Алибеков Ш.И. Учетные документы как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы. / Ш.И. Алибеков // Учет и контроль. – 2007. - № 3. – с. 33-37. - 0,7 п.л.

33. Алибеков Ш.И. Методология судебной ревизии. / Ш.И. Алибеков // Учет и контроль. – 2007. - № 4. – с. 44-48. - 1,0 п.л.

34. Алибеков Ш.И. Классификация приемов и методов документального контроля в экспертной практике. /Ш.И. Алибеков// Учет и контроль. – 2008. - №1. – с. 31-32. - 1,0 п.л.

35. Алибеков Ш.И. К вопросу исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете. / Ш.И. Алибеков// Вестник КГФЭИ. – 2007. - № 2(7). – с. 62-64. - 0,4 п.л.

36. Алибеков Ш.И. Исправления ошибок в бухгалтерском и налоговом учете. / Ш.И. Алибеков // Практическая бухгалтерия. – 2007. - № 3. – с. 21-27. - 0,7 п.л.

37. Алибеков Ш.И. О специальных познаниях эксперта-бухгалтера./ Ш.И. Алибеков // Российская юстиция. – 2007. - № 1. – с. 57-58. - 0,3 п.л.

38. Алибеков Ш.И. Методические основы проведения аудиторской проверки учета затрат на производство. / Ш.И. Алибеков // Вестник ДГУ (Махачкала). Вып.2. Экономика. Право. Философия. – 2000. - № 2. – с. 81-85. - 0,7 п.л.

39. Алибеков Ш.И. Принципы организации учета и аудита затрат на производство продукции (работ, услуг). / Ш.И. Алибеков // Современные аспекты экономики. – 2001. - № 1. – с. 5-9. - 0,5 п.л.

40. Алибеков Ш.И. Организация синтетического и аналитического учета косвенных затрат на производство./ Ш.И. Алибеков // Современные аспекты экономики. – 2001. - № 3. – с. 6-9. - 0,4 п.л.

41. Алибеков Ш.И. Принципы формирования себестоимости продукции в бухгалтерском и налоговом учете. / Ш.И. Алибеков // Аудитор. – 2002. - № 6. – с. 24-31. - 1,0 п.л.

42. Алибеков Ш.И. Признаки, свидетельствующие о наличии искажений в себестоимости продукции (работ, услуг). / Ш.И. Алибеков // Аудитор. – 2002. - № 9. – с. 15-17. - 0,4 п.л.

43. Алибеков Ш.И. Классификация ошибок, выявляемых при аудите затрат на производство продукции (работ, услуг). / Ш.И. Алибеков // Аудитор. – 2002. - № 10. – с. 28-30. - 0,7 п.л.

44. Алибеков Ш.И. Совершенствование методики организации аудита затрат на производство продукции./Ш.И. Алибеков//Аудитор. – 2003. - № 2. – с. 17-21. - 0,8 п.л.

45. Алибеков Ш.И. Профилактика искажений и ошибок в бухгалтерском учете. / Ш.И. Алибеков // Аудиторские ведомости. – 2003. - № 12. – с.69-73. - 0,8 п.л.

46. Алибеков Ш.И. Использование аналитических процедур в аудите. / Ш.И. Алибеков // Аудиторские ведомости. – 2004. - № 3. – с. 59-62. - 0,7 п.л.

47. Алибеков Ш.И. Приемы исследования документальных данных в судебно-бухгалтерской экспертизе. / Ш.И. Алибеков // Финансовый вестник. Финансы, налоги, страхование, бухгалтерский учет. – 2004. - № 24. – с. 7-15. - 1,0 п.л.

48. Алибеков Ш.И. Методика аудиторской проверки налогообложения прибыли./Ш.И. Алибеков//Аудиторские ведомости. – 2006. - № 8. – с. 57-63. - 1,0 п.л.