

ПРОЦЕДУРА ПРОВЕДЕНИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

С. А. Звягин

Воронежский институт МВД России

Статья посвящена проблемам научной организации проведения бухгалтерской экспертизы и роли экспертного бухгалтерского исследования в системе управления предприятием как одного из инструментов получения информации государственными и правоохранительными органами о реальном состоянии финансово-хозяйственной деятельности того или иного экономического субъекта и возможностях совершения противоправных действий экономической направленности. Автором предлагается рассматривать процесс развития гипотезы при проведении экспертного бухгалтерского исследования в составе шести последовательных стадий. В работе сформулированы основные критерии, которым должны соответствовать выдвигаемые в ходе бухгалтерской экспертизы гипотезы.

Управленческие отношения, возникающие при целенаправленном воздействии субъекта на объект управления и имеющие самое непосредственное отношение к любой экономической системе, относятся к главной проблеме любой экономики. Особое значение в этой связи приобретают проблемы качества управления и контроля на государственном уровне за принятием хозяйствующими субъектами управленческих решений, направленных на распоряжение финансовыми ресурсами, начисление и уплату налогов и т.п.

Важную роль в системе управления играет бухгалтерская экспертиза как один из инструментов получения информации государственными и правоохранительными органами о реальном состоянии финансово-хозяйственной деятельности того или иного экономического субъекта и возможностях совершения противоправных действий экономической направленности.

Поэтому экспертное бухгалтерское исследование является особым видом научного исследования, направленного на познание предметов, созданных в процессе прикладной деятельности людей. Бухгалтерская и судебно-бухгалтерская экспертиза предполагает научное исследование объектов и субъектов права, которые вступили в юридические отношения, в связи с чем стали объектами исследования.

Объектом научного исследования является окружающий материальный мир и формы его отображения в человеческом сознании, которые необходимо изучить в соответствии с целью и заданием исследования, поэтому они становят-

ся предметом познания. Исследовать можно не только эмпирический объект (например себестоимость и качество готовой продукции), но и теоретический (например действие закона стоимости).

Для выбора в исследуемом объекте главного свойства следует изучить совокупность однотипных предметов, определить их сходство в соответствии с целью исследования. На основании результатов предварительного изучения этой совокупности находят объект исследования, которому присущи основные существенные свойства многих реальных объектов. Правильное выделение объекта изучения из окружающего материального мира в соответствии с целью исследования обеспечивает результативность исследовательской работы.

В исследовании посредством бухгалтерской экспертизы большое значение имеет информационное взаимодействие, так как оно отражает связь объектов исследования с элементами производства, его технологией, экономическими и социальными факторами. Полнота информационного обеспечения определяется на исследовательской стадии бухгалтерской экспертизы способом информационного моделирования путем установления возможности всестороннего отражения объекта исследования в системе нормативно-правовой и фактографической информации.

Экспертное исследование вопросов, связанных с противоправными действиями в сфере экономики и поставленных на решение бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, основано на выдвижении гипотез, их формулировании, обобщении результатов проведенного исследования. Гипотеза

выдвигается для предвидения какого-либо явления или действия, которое требует проверки способом исследования и установления истины системой доказательств.

Поэтому выводы эксперта-бухгалтера не возникают в виде заведомо известных истин, они появляются сначала в виде предвидений, гипотез, которые подвергаются исследованию и обосновываются определенными доказательствами. Основанием для выдвижения гипотезы как формы поиска истины служат профессиональные знания эксперта и накопленные научные методики по вопросам проведения бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы. Каждая выдвинутая на стадии экспертного исследования гипотеза должна быть такой, чтобы имелась возможность ее проверить. Это единственное логическое требование, выполнение которого, по нашему мнению, дает право на выдвижение гипотезы при проведении бухгалтерской экспертизы.

Для исследования одних и тех же вопросов, поставленных на решение экспертизы, могут быть выдвинуты разные гипотезы. Необязательно при выдвижении гипотезы полностью полагаться только на материалы и документы, представленные для экспертного исследования следственными и судебными органами.

Проведенный анализ научных публикаций показывает, что ранее экспертно-бухгалтерские исследования не относились к категории научного исследования и вопросы научной организации бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы практически не изучались. Возможности применения элементов научного исследования при проведении экспертной бухгалтерской работы рассматривались Н. Т. Белухой в начале 90-х годов прошлого века. В дальнейшем подобные изыскания не получили своего развития в работах упомянутого и других авторов.

Однако существующие условия развития экономических отношений, «качественный» рост экономических правонарушений усложняют задачи, предлагаемые для решения бухгалтерской экспертизе правоохранительными органами. Все это также обусловлено и количественным ростом проведенных бухгалтерских экспертиз. Так, по данным МВД России количество проведенных экспертных исследований в системе бухгалтерского учета неуклонно возрастает [2].

В этой связи именно научный подход к организации и проведению экспертного бухгал-

терского исследования из-за необходимости адекватно реагировать на совершенствование приемов противоправных деяний в экономической сфере имеет немаловажное значение. Это подтверждают и материалы проведенного автором анализа по оперативным данным ГУВД Воронежской области.

Таким образом, научно-исследовательский процесс развития гипотезы при проведении экспертного бухгалтерского исследования представляется нами в составе шести стадий:

- выдвижение гипотезы — процесс изучения объекта экспертизы по материалам, представленным на решение экспертизы, нормативно-правовым актам, относящимся к объекту исследования, выдвижение начальной гипотезы исследования;

- формулирование гипотезы — обоснование гипотезы, подбор материалов исследования, определение формы доказательств;

- исследование гипотезы — доказывание гипотезы, экспериментирование результатов исследований;

- уточнение гипотезы — корректировка начальной гипотезы и подбор дополнительных материалов;

- выдвижение новой гипотезы — дополнение начальной гипотезы, отклонение ранее выдвинутой гипотезы;

- результат доказывания гипотезы — обоснование выдвижения новых гипотез по результатам исследования, подтверждение гипотезы, система доказательств гипотез, поставленных на решение экспертизы.

Схематичное изображение процесса развития гипотезы представлено на рисунке.

В работах Н. Т. Белухи научно-исследовательский процесс развития гипотезы рассматривается в составе лишь четырех стадий: выдвижение гипотезы, ее формулирование, доказывание и результат доказывания гипотезы [1].

Проведенный анализ состояния и тенденций экономической преступности показывает, что на данном этапе такое построение процесса развития гипотезы не в полной мере отвечает требованиям практики. Как показывает анализ практических материалов органов по борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями, в процессе экспертного исследования гипотеза может уточняться и, как правило, изменяться в зависимости от качества полученной в распоряжение эксперта-бухгалтера дополни-

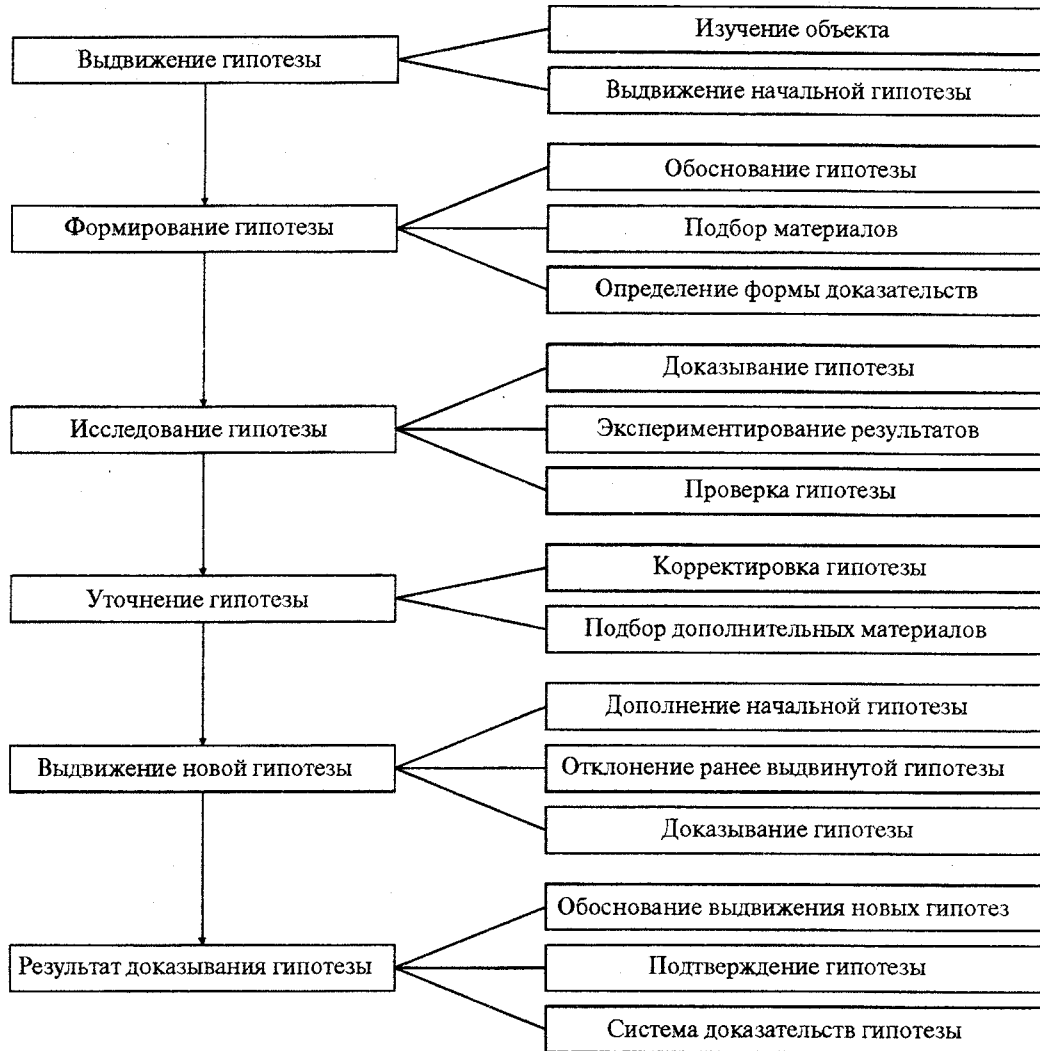


Рис. Процесс развития гипотезы экспертного бухгалтерского исследования

тельной информации и материалов дела. Вместе с тем, прежде чем приступить к формированию гипотезы и разработке детального плана и методики исследования ее необходимо подвергнуть предварительному сопоставлению с действующими экономическими законами, правилами и методиками поиска правильных решений, обосновать ее системой доказательств и только после этого приступить к ее экспертному исследованию.

Рассмотрим процесс развития научной гипотезы на основании материалов и фактов, имеющихся в распоряжении эксперта-бухгалтера по одному из уголовных дел. Например, в Эртильском районе Воронежской области расследовалось уголовное дело по статье «Мошенничество» по факту незаконного списания дебиторской задолженности на одном из элеваторов на сумму 650 тыс. рублей работником бухгалтерии. По данному делу была назначена

бухгалтерская экспертиза, перед которой были поставлены вопросы о действительном размере нанесенного материального ущерба и причинах, обусловивших причинение ущерба.

На основании анализа материалов, представленных эксперту, им была сформулирована и выдвинута начальная гипотеза о том, что имеющаяся дебиторская задолженность с неистекшим сроком взыскания была погашена за счет невостребованной кредиторской задолженности другого юридического лица работником бухгалтерии по указанию администрации с целью сокрытия халатности юридических и коммерческих служб организации, допущенной при заключении договора купли-продажи и оформлении отгрузочной документации.

В ходе исследования и уточнения начальной гипотезы на основании анализа проведенных оперативных мероприятий, а также по результатам встречной проверки документов по схеме

«покупатель—продавец» было установлено, что дебиторская задолженность образовалась в результате отгрузки без предварительной оплаты 87 тонн семян подсолнечника на сумму 650 тыс. рублей. Отгрузка была произведена одному из частных предпринимателей по поддельным документам.

В этой связи экспертом-бухгалтером была отклонена ранее выдвинутая гипотеза и выдвинута новая. Суть новой гипотезы заключалась в том, что один из предпринимателей с помощью компьютерной и множительной техники изготовил поддельные документы с целью незаконного получения на элеваторе семян подсолнечника и их последующей реализации. Для этого он использовал личные связи своей родственницы, работающей бухгалтером элеватора. С ее помощью по поддельным документам им было вывезено без оплаты материальных ценностей на сумму 650 тыс. рублей.

Новая гипотеза впоследствии с помощью системы доказательств и на основании дополнительных материалов была подтверждена и доказана, что и нашло отражение в заключении эксперта-бухгалтера.

Анализ предлагаемого примера показывает, что без глубоких профессиональных знаний невозможно выдвинуть научно обоснованную гипотезу в экспертных исследованиях, а также подтвердить ее системой доказательств.

Для того, чтобы выдвинутая гипотеза могла выполнить свою основную функцию как направление бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы, она должна отвечать следующим основным критериям:

— гипотеза должна обосновываться системой доказательств;

— гипотеза не должна ограничиваться только теоретическими обоснованиями исследуемых объектов, а иметь систему доказательств, которые позволяют дать количественную и качественную характеристику параметров исследования, юридическое обоснование доказательств и их адресность в отношении юридических лиц;

— при выдвижении гипотезы необходимо стараться с ее помощью выяснить не часть каких-либо фактов и явлений, а всю их совокупность;

— сформулированные предвидения, составляющие содержание гипотезы, не должны логически противоречить друг другу, т.е. не долж-

ны быть формально-логическим возражением доказательствам, полученным ранее проведенными исследованиями или являющимся документально подтвержденной истиной. Формально-логические противоречия вносят в содержание гипотезы субъективный характер, что может привести к ложным доказательствам;

— гипотеза должна быть предельно простой, не требовать выдвижения новых гипотез или допусков при проведении исследований конкретного вопроса; простота и конкретность выступают своеобразным критерием, который позволяет сделать выбор между несколькими разными гипотезами;

— при разработке гипотезы эксперту следует стремиться на основании обобщения изученных материалов и определенных доказательств сформулировать новые положения, истинность которых еще не доказана, так как дальнейшее развитие гипотезы состоит в ее доказывании, без чего эксперт-бухгалтер не сможет воспользоваться ею в процессе экспертного исследования.

Как нами указывалось ранее, по поводу одного и того же эпизода, факта, исследуемого экспертизой, можно выдвинуть несколько гипотез. При этом они могут взаимно исключать друг друга, что совершенно оправдано многократными связями объекта с другими явлениями, установленными в процессе экспертного исследования.

Гипотеза может развиваться, конкретизироваться, уточняться, дополняться новыми положениями, оставаясь при этом только гипотезой. Кроме того, ее развитие может привести к возражениям. Если в процессе обоснования гипотезы будут выявлены факты и закономерности, противоречащие ее основному содержанию, эксперту-бухгалтеру целесообразно решить вопрос о замене этой гипотезы новой, с другими принципами, так называемой рабочей гипотезой.

Когда в процессе экспертного исследования будет доказана истинность основного принципа гипотезы не отдельными фактами, а целой совокупностью практических результатов, она превращается в достоверные знания. Отдельные факты только подтверждают гипотезу, увеличивают ее вероятность, но не доказывают ее полностью. Доказательства являются решающим фактором превращения гипотезы в достоверные знания и в бухгалтерской экспертизе. Как пока-

зали практические исследования, такие доказательства должны быть безоговорочными, подкрепленными разными взаимоконтролирующими доказательствами. При этом гипотеза превращается в достоверные знания в двух случаях: когда предвидение, описанное гипотезой для исследования конкретного явления, нашло документальное подтверждение в системе бухгалтерского учета; когда положение, составляющее основное содержание гипотезы, может быть выведено как следствие из достоверных подтвержденных данных (например расчет расходования сырья и материалов на производство готовой продукции).

В экспертном исследовании на основании гипотезы необходимо стремиться вывести наибольшее количество результатов. В том случае, когда все результаты согласовываются с данными документов, выводами других экспертиз, материалами следствия, гипотеза считается вероятностной. В таком случае гипотеза может оставаться предвидением, истинность которого доказана.

Таким образом, подтверждение научным исследованием повышает вероятность гипотезы, содействует установлению истины, отражаемой в выводах бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы. В экспертных бухгалтерских исследованиях, как правило, изучаются гипотезы, поставленные в виде следственных версий правоохранительными органами и рабочих версий эксперта-бухгалтера.

Вместе с тем, как показал анализ практики экспертной бухгалтерской работы, одной из существенных проблем при производстве бухгалтерской и судебно-бухгалтерской экспертизы является проблема поиска и последовательности изучения полученной информации, а также ее проверки.

Проблему проверки гипотезы, выдвинутой в процессе осуществления экспертных бухгалтерских исследований, можно также разрешить с помощью методов математической статистики, которые были предложены в работах И. Г. Венецкого, З. М. Павловского и др. в 60-х годах прошлого столетия. Формулирование гипотезы в этом случае необходимо осуществлять совместно с формулированием предположения, называемого «нулевой гипотезой», следующим образом:

— в основе ряда лежит нормальное распределение;

— между признаками нет зависимости;

— данный показатель имеет не меняющееся во времени математическое ожидание и т.д.

Конкретный характер формулируемой гипотезы чаще всего связан с имеющимся в распоряжении эксперта-бухгалтера эмпирическим материалом.

Для проверки гипотезы вычисляется некоторый критерий, измеряющий, насколько эмпирические данные в том или ином отношении отличаются от вытекающего из гипотезы (например, выше χ^2). Для этого критерия вычисляются пределы, которых он может достигнуть с той или иной вероятностью в предположении чисто случайного происхождения различий между эмпирическими данными и тем, что отвечает проверяемой гипотезе. В отдельных случаях построение критериев следует осуществлять таким образом, чтобы таблицу вероятностей, отвечающих тому или иному пределу для критерия, можно было вычислить заранее (для разных чисел степеней свободы или наблюдений и т.д.).

Зная критерий и имея такую таблицу, можно судить, приемлема ли нулевая гипотеза. Для этого величина критерия обычно сравнивается с «доверительной границей», то есть таким пределом, достижение которого в условиях нулевой гипотезы имеет не слишком малую вероятность. В качестве малой вероятности, которую часто называют «уровнем значимости» вывода, принимают, скажем, 0,03 или 0,05. Критерий сравнивается с границей, отвечающей этой вероятности.

Если критерий вышел за границу, то предпочтительней считать гипотезу опровергнутой. Можно найти не одну, а ряд взаимно исключающих гипотез, которые после проверки методами математической статистики оказываются в аналогичном положении. По этой же причине может случиться, что один из критериев опровергает гипотезу, а другой «не опровергает», что, в свою очередь, не значит, что он ее «подтверждает».

Среди методов проверки гипотез наряду с проверкой соответствия между теоретическими и эмпирическими распределениями с точки зрения бухгалтерской экспертизы наибольший интерес представляют методы проверки гипотез с помощью критериев, основанных на вычислении дисперсии, или «дисперсионный анализ». Из них особенно важное научно-практическое

значение имеет дисперсионный анализ связи между признаками.

При проведении бухгалтерской экспертизы возможно также использование непараметрических методов математической статистики, позволяющих судить о приемлемости гипотезы (о тех или иных общих свойствах распределения и др.) без вычисления каких-либо параметров.

Из разделов математической статистики для целей бухгалтерской экспертизы при проверке гипотезы можно выделить «методы порядковых статистик», то есть таких, в которых суждение выносится на основании не только самих значений признака, но и их места в общем ряду. Сюда

можно отнести «размах» (разности между максимальными и минимальными его значениями), медиану (величина признака, делящая совокупность на две равные по численности половины), квартили (нижняя, отделяющая четвертую часть совокупности с меньшими значениями признака, и верхняя — с большими) и т.д.

ЛИТЕРАТУРА

1. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н. Т. Белуха. — М.: Дело ЛТД, 1993. — С. 89.
2. Шульга Л.В. Взаимодействие следственных и экспертных подразделений при расследовании преступлений / Л. В. Шульга // Вестник МВД России. — 2001. — № 5—6. — С. 74.