

2. ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЁТА И АУДИТА

2.1. УСИЛЕНИЕ И РЕАЛИЗАЦИЯ ЗАЩИТНЫХ ФУНКЦИЙ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В ПРОЦЕССЕ СУДЕБНО- БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

Алибеков Ш.И., к.э.н., доцент, аттестованный аудитор

Северо-Кавказский филиал РПА Минюста РФ

В статье исследованы защитные функции бухгалтерского учета и механизм их реализации и усиления в процессе осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы и экономико-правового контроля.

В системе защиты имущества 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. В настоящее время многие организации увеличивают свои уставные капиталы. При этом обнаруживается достаточно распространенное злоупотребление: на сумму увеличения капитала в кассу организация якобы вносят наличные деньги, а затем их якобы выдают в подотчет. Или другой пример: исследование документов одного из банков показало, что учредителям были возвращены их взносы в уставный капитал под видом выданных долгосрочных кредитов. Одновременно им же выплачивались проценты из прибыли банка на их бывшую долю в уставном капитале. В результате банку был причинен ущерб в сумме безвозмездно изъятой учредителями доли уставного капитала под видом долгосрочных ссуд, а также в сумме выплаченных процентов лицам, фактически вышедшим из состава учредителей банка, но сохранившимся номинально в таком качестве по учредительным документам. 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.

Метод бухгалтерского анализа применяется прежде всего при расследовании хищений, должностных и хо-

зяйственных преступлений, причиняющих ущерб как предприятию, собственникам так и третьим лицам, в том числе и государству. Его применение возможно и целесообразно тогда, когда преступление прямо или косвенно отражается в системе хозяйственного учета. Такое отражение встречается при совершении приписок и других искажений бухгалтерской отчетности, выпуска недоброкачественной продукции, взяточничества и ряда других преступлений. Однако наибольшего эффекта можно добиться при применении данных научного исследования дел о хищениях имущества, совершенных путем присвоения, растраты или злоупотребления служебным положением. При совершении этих преступлений отражение их в системе учета носит не случайный, а закономерный характер. Эти закономерности вызваны самой природой бухгалтерского учета, его основными чертами и свойствами, особенностями применяемых в учете методов и приемов.

Защитные функции вообще выполняют целый ряд государственных органов, учреждений, должностных лиц, общественных организаций, использующих в своей деятельности правовые механизмы и экономические методы. Взятые в совокупности, они образуют единую систему защиты экономической основы демократического и правового общества. Важнейшим звеном этой системы является всеохватывающий бухгалтерский учет [1].

Включение бухгалтерского учета в систему защиты собственности обусловлено как раз наличием защитных функций, выполняемых учетом в процессе документального отражения хозяйственной деятельности предприятий, учреждений и организаций. Необходимо подчеркнуть, что понятие защитной функции не сводится к традиционно понимаемой контрольной функции учета, в соответствии с которой в качестве самостоятельной задачи учета осуществляется контроль за сохранностью имущества. Такой контроль действительно является важным: с его помощью осуществляется наблюдение за действиями материально-ответственных лиц, за состоянием хозяйственных средств и их источников в процессе участия в хозяйственном обороте. Эту задачу выполняет прежде всего главный бухгалтер предприятия, учреждения, организации. Защитные же функции бухгалтерского учета значительно шире. Они реализуются не только в ходе выполнения контрольных действий, но и при решении всех других возложенных на учет задач. В связи с этим представляется характерным замечание Н.Г. Чумаченко: «Учет сам по себе не является контролем, учет – это отражение в соответствующем порядке всех происходящих процессов, что в совокупности образует информационную систему предприятия» [3]. Возможности использования 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 составляет разработанная криминалистами теория слеодообразования, в основе которой лежат принципы теории отражения.

В результате преступных действий должностных лиц образуется специфическая группа следов, основная на отражении в данных учета изменений, которые происходят в хозяйственной деятельности предприятия. Носителями таких следов являются первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, ведомости, материалы бухгалтерской отчетности. Механизм образования в них следов имеет двойственную природу, который по ряду своих свойств обладает определенными признаками. Эти признаки имеют следы использования всевозможных пишущих приборов, оставленные на материале документа в виде различных знаковых систем (текста, цифр и т.п.), а также следы так называемых материальных подлогов, образующиеся в результате взаимодействия материала документа с предметами – орудиями подделки. В то же время в этих документах формируется совокупность следов, связанных с изменениями, происходящие в хозяйственной, производственной, финансовой сфере деятельности предприятия при совершении противоправных деяний. Документ (учетный регистр, бланк отчетности) выступает как носитель, 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.

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 производительную деятельность. Это обеспечивается прежде всего соблюдением ряда требований, предъявляемых к бухгалтерскому учету:

- точности и объективности;
- современности отражения хозяйственных операций, полноты учета;
- единообразия построения учетных показателей и др.

Рассмотренные выше 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.

Практическая реализация защитных функций учета зависит от того, вносились ли в сложившийся порядок учетного отражения хозяйственных процессов изменения, сознательно направленные на облегчение или сокрытие совершения преступления. Сама возможность длительного существования хищений без применения специальных приемов их сокрытия в данных бухгалтерского учета представляется как исключение из правила. «Практика показывает, что там, где бухгалтерский учет денежных средств и товарно-материальных ценностей, хозяйственных и финансовых операций выполняется в соответствии с требованиями нормативных положений, недостачи, растраты и хищения – редкое явление, и они не могут достигнуть больших размеров, так как бухгалтерским персоналом будут своевременно пересечены»

[2]. При правильной организации учета нарушения и злоупотребления приводят к таким противоречиям в системе документального отражения деятельности объекта, что функционирование этой системы в таком же измененном виде становится невозможным (появление кредитовых остатков в активных счетах, нарушение соответствия между взаимосвязанными показателями учетных регистров, баланса и т.п.). Бизнес-планы для определения нарушений в отчетности эксперт-бухгалтер может использовать так: например; можно обратить внимание на соответствие запланированных и отраженных в отчетности видов деятельности. Анализ выполнения организационно-технических мероприятий полезен для проверки учета себестоимости, когда затраты на осуществление такого рода мероприятий неправомерно списываются на себестоимость под видом текущего ремонта, затрат на подготовку и освоение производства и других затрат некапитального характера, связанных с совершенствованием технологий и организации производства, на обслуживание производственного процесса, изобретательство и рационализаторство и др. Если у эксперта возникли сомнения в правильности отнесения затрат по осуществленным организационно-техническим мероприятиям на себестоимость продукции и услуг, то целесообразно прибегнуть к экспертным методам оценкам технических характеристик.

Заканчивая анализ документальных источников, следует обратить внимание и отдельно на сам баланс, как на завершающую стадию учетного процесса. В специальной литературе описаны разные приемы вуалирования баланса. При этом отмечается, что вуалирование не всегда умышленно, иногда это, к сожалению, следствие незнания или неряшливости бухгалтера. Однако в большинстве случаев, по мнению автора, вуалирование делается преднамеренно, «вуаль» набрасывается на те статьи баланса, правильность показателей по которым по тем или иным причинам стараются скрыть. К таким приемам вуалирования баланса следует отнести:

- отражение имущества и обязательств в балансе не на тех статьях, где их следует показывать. Например, для «уменьшения» дебиторской задолженности часть ее записывают на какие-нибудь другие статьи «Прочие оборотные активы» и т.п.;
- сальдирование кредиторской и дебиторской задолженности, т.е. сумма должна показывается отдельно по активу (дебиторы) и по пассиву (кредиторы), но чаще вычитают одну из другой, и в баланс попадает только разность между ними (чаще всего имеет место по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»);
- списание недостач ценностей за счет выявленных излишков;
- включение в баланс чужого имущества (товаров, принятых на комиссию, ценностей, находящихся на ответственном хранении, и т.п.);
- составление баланса, не вытекающего из отчетных записей или основанного на записях в учете, в основу которых положены неправильно оформленные или даже фальшивые подложные документы и др.

Те редкие случаи, когда хищения и иные злоупотребления все же совершаются в подобной ситуации, связаны, как правило, с существенными недостатками в функционировании других элементов системы защиты имущества, в частности системы контроля.

При использовании бухгалтерского учета для совершения преступных деяний применяются различные приемы фальсификации учетных данных, в результате чего выявление и расследование таких деяний становится более сложным. Однако многие стороны испол-

зования системы бухгалтерского учета для выявления и расследования, при преступной фальсификации отдельных его требований и свойств остаются еще недостаточно изученными. В то же время нельзя считать, 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 сводятся к следующему. Во-первых, путем фальсификации данных бухгалтерского учета преступники в состоянии обойти лишь некоторые защитные свойства тех или иных элементов метода бухгалтерского учета. Как правило, искажаются 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, практически невозможно. Даже при абсолютно благоприятном (с точки зрения расхитителей) составе преступной группы, системой учета отражается и сообщается вонне информация, соответствующая 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. Сам факт любой фальсификации является специфическим следом, рассматриваемым при осуществлении контроля как признак возможного хищения. Таким образом, чем больше будет предпринято действий со стороны должностных лиц для обхода защитных функций учета, тем больше останется изобличающих их следов.

Как свидетельствует судебно-следственная и экспертная практика, запущенный, недостоверный учет становится обстоятельством, способствующим совершению преступлений. Действительно, иногда чисто бухгалтерские операции, не связанные с реальными движениями материальных ценностей, могут служить способом совершения злоупотреблений (чаще – способом создания резерва для него). Известны, например, случаи создания нереальной кредиторской задолженности на счетах организации или лиц. Похищенные за счет этого источника суммы («погашение» такой задолженности) путем многократного перенесения бухгалтерскими проводками на различные счета относят, как правило, на затраты по изготовлению продукции либо на другие счета расходов и таким образом скрывают хищения. Например, обусловленное договором делегирование одним предприятием другому права распоряжаться своим расчетным или другим счетом в финансово-кредитном учреждении. В этом случае необходимо проверить достоверность отчетности предприятия, которому такое право предоставлено, так как часть его оборота, проходящего по чужому расчетному счету, может быть не отражена в учете и отчетности. В основном такие операции совершаются при участии трех и более сторон в договоре (например, о совместной деятельности), когда предприятия поручают друг другу выполнять свои обязательства в пользу третьих лиц. Финансовыми источниками выполнения обязательств по оплате товаров и услуг являются оборотные средства и подпадающая под налогообложение выручка от реализации как ре-

зультат финансово-хозяйственной деятельности. Вместо отражения выручки в отчетности и ее использования предприятием поручает партнеру оплатить свои же обязательства по отношению к третьей стороне. В итоге в учете взамен выручки отражается кредиторская задолженность и имеет место занижение стоимостной оценки хозяйственного оборота (валюты баланса). Другой пример: изменение содержание договора после начала выполнения предшествующего. В учете частично уже отражены объекты налогообложения, а содержание договора изменяется с целью уклонения от налогов. Суть таких попыток сводится к подмене реализации движением первичных оборотных средств. В этом случае эксперту-бухгалтеру следует проверить взаимосвязанные записи в учете, отследив все альтернативные выручке варианты зачисления денег на расчетные счета в банке. Доказательством занижения расходов будет несоответствие в учете затрат на производство и, как следствие, отражение взамен выручки кредиторской задолженности или других средств и обязательств (займов, целевого финансирования, финансовой помощи и пр.). Бухгалтерский учет при этом можно назвать орудием преступления, так как никаких материальных резервов для хищения не создается. Однако известно, что именно орудие преступления является важнейшим источником информации о характере происшедшего события. В месте с тем, стремясь избежать отражения своих действий в показателях учета, нарушители вынуждены либо расширять круг участников нарушения, либо совершать в системе документального отражения хозяйственных операций различные подлоги, что само по себе является оставлением важных следов, на выявление которых и направлены защитные функции учета.

В основе выполнения бухгалтерским учетом защитных функций лежат особенности применяемого в учете метода. Известно, что результат деятельности достигается лишь при наличии необходимости комплекса средств ее осуществления. Представляется, что анализ метода бухгалтерского учета дает возможность наиболее полно и конкретно рассмотреть использование его защитных функций в судебно-следственной, контрольной и экспертной практике. В то же время при выполнении учетом защитных функций представляется возможным выделить такие элементы, для которых данная функция является наиболее свойственной. Среди них следует назвать документацию – один из наиболее важных способов первичного наблюдения, счета и двойную запись – способ группировки и текущего отражения хозяйственных операций и процессов. Именно эти элементы метода бухгалтерского учета в наибольшей мере обеспечивают формирование следов в процессе совершения злоупотреблений и чаще других подвергаются фальсификации со стороны преступников. Поэтому изучение защитных функций этих элементов метода бухгалтерского учета имеет первостепенное значение.

Особая роль документации в выполнении учетом защитной функции определяется прежде всего тем, что этот элемент метода является начальной стадией учетного процесса. Первоначальная информация о содержании хозяйственных процессов, месте и времени их совершения и другие исходные сведения о хозяйственной деятельности предприятия, зафиксированные в первичных документах, являются объектом обработки с помощью других элементов метода учета. В дальней-

шем эти сведения подвергаются обобщению в денежном измерении, группировке по однородным экономическим признакам, разностке с помощью двойной записи по счетам и, наконец, различным обобщениям в балансе и других формах отчетности. Отсюда следует, что искажение информации в начале учетного процесса приведет к неверному отражению действительного положения и на других, более общих стадиях учета. Поэтому бухгалтерская документация не только выполняет непосредственную защитную функцию, но и заключает в себе принципиальную возможность выполнения этой функции другими элементами метода бухгалтерского учета. Документация, являясь одним из элементов этого метода, по сравнению с другими элементами обладает наибольшей функциональной автономией. Ее защитные функции основаны на ряде специфических черт бухгалтерских документов, на характере предъявляемых к ним требований. В своей совокупности эти черты создают объективную преграду преступному использованию документации в целях хищения. Причем каждое свойство документов по-своему детерминирует поведение преступника, заставляя его производить дополнительные действия для нейтрализации их защитных функций и оставлять при этом следы, способствующие его изобличению. При этом прежде всего необходимо учитывать, что предпосылки проявления всех защитных функций бухгалтерских документов состоят в их информационной сущности. В системе реквизитов бухгалтерских документов содержатся сведения о различных сторонах отраженных в них хозяйственных операций и процессов. Исходя из значения документации в обеспечении учетного процесса и с учетом ее информационной сущности, представляется возможным выделить следующие черты и свойства бухгалтерских документов, а также предъявляемые к ним требования, на которых основываются их защитные функции. Требование полноты и современности отражения хозяйственных операций, которое относится и ко всей системе бухгалтерского учета. Однако в методе документации оно получает свое недостоверное выражение, определяет одну из важнейших его защитных функций. Сущность его сводится к тому, что каждая совершенная на предприятии операция должна быть оформлена соответствующим первичным документом. Как известно, влияние некоторых факторов и процессов на состояние средств предприятий не может непосредственно охватываться первичными документами (естественная убыль, порча и т.п.), требование полноты учета должна достигаться в данном случае посредством применения метода инвентаризации. Причем такое оформление должно быть своевременным, в момент ее совершения или непосредственно после завершения. Значение этого требования состоит в том, что обнаружение на предприятии материальных ценностей или денежных средств, не оформленных соответствующими документами, рассматривается в ходе контроля как признак возможного злоупотребления или создания резерва для него. Защитная функция, основанная на требовании полноты и своевременности отражения хозяйственных операций в документах, находит свое применение для выявления фальсификаций на всех других стадиях учета. Именно на использовании этой функции основаны такие приемы и методы документального контроля, используемые в судебно-бухгалтерской экспертизе, как восстановле-

ние количественного учета, контрольное сличение остатков и другие.

Удостоверительная функция бухгалтерских документов. Отличительной особенностью бухгалтерского учета является его документированность. Хозяйственные операции не могут быть учтены, если на них нет надлежащим образом составленных и оформленных документов. От правильного оформления в документах хозяйственных операций в значительной мере зависит достоверность показателей, получаемых в процессе обработки учетных данных. Изучение удостоверительных признаков бухгалтерских документов имеет важное значение для выявления признаков хищений материальных ценностей и денежных средств. Так называемые бездокументные записи в учетных регистрах служат одним из распространенных способов сокрытия недостач, растрат и других злоупотреблений. Отсутствие соответствующих оправдательных документов на записи в карточках аналитического учета, регистрах синтетических счетов следует рассматривать в качестве признака того, что, возможно, совершено хищение. Более того, умышленное искажение удостоверительных признаков бухгалтерских документов вызывает появление различного рода подлогов. Таким путем преступникам удается обосновать фальсифицированные записи в сводных документах и регистрах учета. Однако в этом случае вступают в действие иные защитные функции как самих документов, так и других элементов метода бухгалтерского учета. Конкретное проявление этих функций зависит от способа подлога.

Нормативный характер бухгалтерской документации. Нормативность придает юридическую силу бухгалтерским документам, обуславливает саму возможность использования защитных функций этого метода учета для получения доказательств и обоснования экспертных выводов. Нарушение нормативности документов проявляется в отступлении от установленного порядка документирования хозяйственных операций. Такие нарушения, свидетельствующие о ненормальном развитии процессов, могут либо носить формальный характер (неправильное составление бухгалтерских документов, изменение структуры документооборота), либо касаться содержания операции, отражаемой документами, обладающими всеми требуемыми реквизитами.

Индивидуализирующий характер бухгалтерской документации. Его защитное значение проявляется в указании на лиц, имеющих отношение к совершению или оформлению исследуемой хозяйственной операции. Каждый документ в числе обязательных реквизитов содержит указание на лиц, участвующих в совершении оформленной документом операции. Действия, направленные на искажение индивидуализирующих признаков документов, приводят к формированию специфической группы следов, которые могут быть использованы правоохранительными органами для разоблачения нарушителей.

Контрольно-содержательная защитная функция бухгалтерских документов. Суть ее состоит в том, что любая хозяйственная операция, насколько бы она не казалась внешне обособленной от других операций и процессов, не только фиксируется в документе, непосредственно ее оформляющем, но и находит прямое или косвенное отражение в совокупности других бухгалтерских документов, относящихся либо к данному, либо к другим хозяйственным процессам. Значение рассмат-

риваемой защитной функции проявляется прежде всего, когда отдельные документы по форме составлены правильно, однако само содержание их фиксирует ложную информацию. Отсюда и вытекает название этой защитной функции. Конкретное ее проявление зависит от особенностей исследуемых хозяйственных операций, а также процесса их документального отражения. Использование рассматриваемой защитной функции документов основано на изучении связи между самими хозяйственными операциями и их документальным отражением. Сопоставление документов с целью выявления злоупотреблений в хозяйственной деятельности требует большой аналитической работы. Ее эффективность зависит от полноты подбора документов, отражающих различные стороны исследуемых хозяйственных операций.

Контрольно-техническая защитная функция бухгалтерских документов. Она заключается в формировании особой группы слеодообразования при активной форме преступного использования документов (внесение в документы так называемых материальных подлогов – подчисток, исправлений, дописок и т.п.). Нормативными актами определены случаи недопустимости каких бы то ни было исправлений в некоторых документах, установлен общий порядок внесения допустимых изменений в текст документов, не связанных с движением денежных средств, и т.д. Соответствующую защитную функцию выполняют требования четкого написания текста и цифр, разборчивости подписей, недопустимости свободных мест, способ графления документа и т.д. Следует отметить, что при исследовании операций, скрываемых путем совершения подлогов в документах, чрезвычайно важно иметь в виду тесную взаимосвязь двух последних защитных функций документов. В наиболее общем виде эта взаимосвязь проявляется в следующем: чем меньше в подложных документах технических подделок, тем большее значение для выявления злоупотреблении приобретает контрольно-содержательная защитная функция. Подлог в таких случаях устанавливается путем сопоставления документов. И наоборот, чем полнее приводится преступниками в соответствие содержание взаимосвязанных документов, тем чаще возникает у них необходимость вносить в документы материальные подлоги.

Первичное наблюдение за ходом производственных и хозяйственных процессов путем ведения документов позволяет получать информацию об отдельных хозяйственных операциях. Учитывая чрезвычайное их многообразие для текущего и эффективного руководства и контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятия необходимо обобщение этих операций по определенным признакам. С этой целью в бухгалтерском учете применяется такой прием (элемент метода), как текущая группировка хозяйственных операций посредством ведения счетов с использованием двойной записи.

В общем виде, сам по себе метод группировки не является специфическим для бухгалтерского учета. Это общенаучный метод, применяемый в любом случае, когда исследуемые или контролируемые объекты (явления, процессы) представляют собой некоторое разнородное множество. Группировки широко применяются в статистике. Особенности использования данного метода в бухгалтерском учете вытекают из специфики объекта группировки и заключаются:

- в особой форме группировки (бухгалтерские счета);
- в особом признаке группировки (экономическая однородность объектов учета);
- в балансовом методе обобщения и текущей группировке (деление счетов на активные, пассивные и активно-пассивные);
- в методе двойной записи как специфическом приеме отражения изменений внутри взаимосвязанных групп.

Отмеченные особенности определяют основное содержание бухгалтерских счетов и двойной записи как элементов метода бухгалтерского учета. Защитные функции этих элементов основываются на том, что внесение изменений в нормальную деятельность предприятия, неизбежное при совершении хищений или иных злоупотреблений, вызывает нарушение правил ведения счетов и применения двойной записи.

Деление бухгалтерских счетов на активные, пассивные и активно-пассивные, а внутри этих видов — группировка по однородным экономическим признакам составляет важную методологическую предпосылку защитной функции данного элемента метода бухгалтерского учета. Другой такой предпосылкой служит специальный метод отражения в счетах изменений в составе средств и источников предприятия, вызываемых хозяйственными операциями. Речь идет о методе двойной записи, составляющем важнейшую черту бухгалтерского учета.

Защитная функция счетов и двойной записи как элементов метода бухгалтерского учета вытекает из отмеченной двойственности изменений, происходящих в состоянии средств и источников предприятия в результате совершения хозяйственных операций. Как и метод документация, эти элементы проявляют свои защитные функции путем формирования особой группы следов, носителями которых являются различные учетные регистры. Прежде всего представляется необходимым выделить основную защитную функцию бухгалтерских счетов, которая служит предпосылкой проявления всех других защитных свойств данного элемента метода учета. Эта функция вытекает из требования непрерывности и полноты хозяйственного учета. Каждая хозяйственная операция, оформленная соответствующими первичными документами, должна найти отражение в бухгалтерских счетах. Вне этого требования не может идти речи о проявлении защитных функций другими элементами метода бухгалтерского учета, ибо в таком случае весь учетный процесс прерывается. Обязательность отражения каждой хозяйственной операции в счетах стимулируется целым рядом рассмотренных выше защитных функций метода документация и других методов бухгалтерского учета, а также специальными правилами и организационными формами его ведения. Защитная функция, основанная на этом требовании, проявляется в особой детерминации действий преступников, учитывая которую можно определить круг следов злоупотребления, образующихся на данном этапе учетного процесса. Отражение незаконной операции на счетах бухгалтерского учета несет в себе дополнительную информацию, способствующую разоблачению нарушителей. Естественным является стремление преступников избежать такого отражения. С этой целью пытаются не выполнять (или в последующем устранять) записи в учетных регистрах, вытекающие из первичного бухгалтерского документа. Такой путь ведет к нарушению ряда взаимосвязей, контролируемых защитными функциями учета – удостоверительной функцией до-

кументов либо защитными функциями метода двойной записи. Отсутствие записи на счете при наличии первичных документов о совершении операций, точно так же, как и бездокументная запись, является серьезным нарушением, подлежащим обязательному выяснению в процессе любой проверки. В связи с этим у преступников возникает задача устранения удостоверительного значения документов, для чего нередко прибегают к их уничтожению. Однако в этом случае могут быть использованы контрольно-содержательная и контрольно-техническая защитные функции документов. Уничтожить либо фальсифицировать регистрацию всех взаимосвязанных операций и процессов практически невозможно. Вместе с тем, следы противоправных деяний, формирующиеся на основе защитных функций бухгалтерских счетов и двойной записи, можно разделить на две группы следов:

- возникающие в результате несоблюдения формальных правил применения счетов и двойной записи;
- появляющиеся в результате неправильного отражения информации, фиксируемой с помощью данных элементов метода бухгалтерского учета.

Следует заметить, что защитные функции, которые формируют первую группу следов, основаны на соблюдении следующих основных правил применения метода бухгалтерских счетов и двойной записи хозяйственных операций:

- записи о произведенной хозяйственной операции должны выполняться одновременно в двух счетах соответственно перемещению объектов учета внутри экономически однородных групп;
- должна соблюдаться особая форма записи на счетах – в дебет и кредит разных счетов в зависимости от направления изменений, вызванных в средствах и источниках предприятия совершенной хозяйственной операцией (увеличение либо уменьшение);
- записи по дебету одного счета и по кредиту другого корреспондирующего счета должны производиться одновременно и в одинаковой сумме.

Действия преступников, связанные с несоблюдением хотя бы одного из перечисленных правил, ведут к различным противоречиям в учетных регистрах, к нарушениям так называемых контрольных равенств. Такие равенства возникают в силу специфики бухгалтерского учета и сохраняются в процессе совершения хозяйственных операций. Это объясняется двойственной природой фактов хозяйственной жизни и основанным на ней принципом двойной записи.

Таким образом, защитные функции бухгалтерского учета включают в себя превентивную (предупредительную), следообразующую и охранительную функции. Превентивная (предупредительная) 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, таких, например, как: нарушение сроков сдачи первичных документов и бух-

галтерских регистров, установленных графиком документооборота; отсутствие необходимых или присутствие лишних (непредусмотренных) реквизитов первичных учетных документов или бухгалтерских регистров (подписей, печатей, штампов и др.); нарушение сроков формирования и качества финансовой (бухгалтерской) отчетности; несоответствие отражения на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций их экономическому содержанию; неистребование дебиторской задолженности; несоответствие аналитического учета синтетическому и данным финансовой (бухгалтерской) отчетности и т.д. Охранительная функция бухгалтерского учета заключается в организации последующего контроля 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. Данная защитная функция бухгалтерского учета проявляется при проведении ревизий финансово-хозяйственной деятельности предприятий, внутреннего и внешнего (обязательного и инициативного) аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также при проведении документальных ревизий по поручению правоохранительных органов и судебно-бухгалтерской экспертизы. При этом 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. В подавляющем большинстве случаев на поверхность выступает второй фактор – хищение становится возможным и остается нераскрытым в связи с непреднамеренными или умышленными действиями должностных лиц, приведшими к отступлениям именно от тех правил ведения учета, которые обуславливают выполнение защитных функций. Следует учитывать, что такие отступления нередко делаются под прикрытием якобы совершенствования учета, его улучшения, стандартизации, приспособления общих правил к условиям данного производства и т.д. В результате в документах появляются незаполненные реквизиты, нарушаются сроки взаимосверок, отсутствует необходимое количество экземпляров документа и т.д. Однако эксперту-бухгалтеру не следует упускать из виду и первый фактор – саму возможность выполнения учетом защитной функции. Особенно важно учитывать это обстоятельство при разработке и внедрении проектов новых форм организации и функционирования бухгалтерского учета, принятии нормативных актов, ПБУ и методических указаний к ним, направленных на стандартизацию и гармонизацию всей системы хозяйственного учета или отдельных ее элементов.

В месте 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. Однако от снижения защитных свойств учета следует отличать разрушение – внесение таких деструктивных изменений в информационные процессы, которые не могут быть компенсированы усилением контрольной функции в рамках самого учетного процесса. Как свидетельствует практика, типичными способами разрушения защитных свойств чаще всего выступают:

- полное или частичное неотражение фактов хозяйственной деятельности средствами учета;
- отражение вымышленных фактов хозяйственной деятельности;
- искажение объектов учета.

Разрушение наступает, когда такими деяниями охватываются не отдельные операции, а определенные сферы взятой в целом хозяйственной деятельности. Подобное разрушение защитных свойств исключает саму возможность взаимодействия информационной и контрольной функций учета. В этой ситуации правоохранительным органам без специальных познаний эксперта-бухгалтера подтвердить либо опровергнуть имеющиеся достоверные данные о совершении тяжких экономических преступлений, сформировать документальную доказательственную базу представляется невозможным. Между тем, распространенность фактов разрушения защитных свойств в настоящее время высока и имеет устойчивую тенденцию роста.

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, учреждения судебной экспертизы, 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 и контроля с международными стандартами учета и контроля.

Алибеков Шахизин Ильмутдинович

Литература

1. Дулов А.В., Шумак Г.А. Роль бухгалтерского учета в системе защиты социалистической собственности // Вопросы осуществления правосудия в СССР: Межвуз. сб.. – Вып. 7. – Калининград, 1979.
2. Устинюк С.М. Контроль – на уровень современных требований // Бухгалтерский учет. – 1983. – №3.
3. Чумаченко Н.Г. Экономический анализ и управление производством. – Киев: КИНХ, 1969.

РЕЦЕНЗИЯ

Современный этап развития экономики России характеризуется существенными преобразованиями в учетной методологии, проявляющимися в построении отечественной системы бухгалтерских стандартов, приближенных к международным требованиям. Многообразие экономических интересов участников рынка диктует необходимость выбора механизмов регулирования бухгалтерского учета, адекватных строящимся производственным отношениям. В этой связи особая роль в системе контроля и защиты имущества от преступных посягательств отводится бухгалтерскому и иным видам хозяйственного учета. Это и понятно, ибо организованный процесс производства и распределения материальных благ немыслим без наблюдения за совершающимися фактами хозяйственной жизни, без их измерения и регистрации, без систематического сопоставления затрат с результатами труда. Защитные функции бухгалтерского учета, реализуемые через его элементы метода, позволяют не только выявлять перерасходы, потери, нарушения, злоупотребления, но и предупреждать подобные негативные явления. Это придает бухгалтерскому учету особую ценность.

Рецензируемая научная работа как раз посвящена детальному исследованию защитных функций бухгалтерского учета, механизму их реализации в единой учетной системе, а также в процессе экономико-правового контроля. Такое исследование в условиях гармонизации отечественного учета с МСФО придает ей особую актуальность и является своевременным и полезным для широкого круга лиц, интересующихся проблемами бухгалтерского учета и контроля.

Ларионов А.Д., д.э.н., профессор, зав кафедрой бухгалтерского учета и аудита Санкт-Петербургского государственного университета экономики и финансов, заслуженный деятель науки РФ

2. THEORY OF ACCOUNTING AND AUDIT

2.1. REINFORCEMENT AND REALIZATION DEFENSIVE FUNCTION ACCOUNTING IN THE PROCESS JUDICIAL – AN ACCOUNTING EXPERT OPERATION

S.I. Alibekov, Candidate of Science (Economic), the Senior Lecturer of North Caucasian Branch RPA of Ministry of Justice of the Russian Federation, the Certified Auditor

In article to explored defensive function of the accounting and mechanism to their realization and reinforcedents in process of the realization ludical – an accounting expert operation and economic – a legal checking.

Literature

1. A.B. Dulov, G.A.Shumak. The role of business accounting in the system of socialist ownership protection. // The matters of the exercise of justice in the USSR: Intercollegiate collection. – Issue 7. – Kaliningrad, 1979.
2. S.M. Ustinyuk. Inspection in modern requirements. // Business accounting. – 1983. – № 3.
3. N.G. Chumachenko. Economic analysis and production management. – KIEV: KINH, 1969.