

УДК 657.6

Пащенко Т.В., к.е.н., доцент

Пермський державний національний дослідницький університет

БУХГАЛТЕРСЬКА ЕКСПЕРТИЗА І АУДИТ ЯК ФОРМИ ВИКОРИСТАННЯ СПЕЦІАЛЬНИХ ЕКОНОМІЧНИХ ПІЗНАНЬ

Розглянуто поняття і сутність аудиту та бухгалтерської експертизи, визначено їх відмінності, встановлено межі їх використання в судовому процесі у сучасних умовах нормативного регулювання аудиторської діяльності.

Ключові слова: судово-бухгалтерська експертиза, аудит, методи фінансового контролю.

Pashchenko T.

ACCOUNTING AND AUDIT EXPERTISE A FORM OF THE SPECIAL ECONOMIC KNOWLEDGE

The concept and nature of auditing and accounting expertise, defined by their differences, set limits their use in litigation in today's regulatory auditing.

Key words: forensic accounting, auditing, financial control methods.

Пащенко Т.В.

БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА И АУДИТ КАК ФОРМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ ПОЗНАНИЙ

Рассмотрены понятие и сущность аудита и бухгалтерской экспертизы, определены их отличия, установлены пределы их использования в судебном процессе в современных условиях нормативного регулирования аудиторской деятельности

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза, аудит, методы финансового контроля.

Постановка проблеми в загальному вигляді і її зв'язок з важливими науковими і практичними завданнями. Питання застосування спеціальних економічних знань у рамках судового процесу піднімалися неодноразово як на практиці, так і в науці. Форми такого застосування знань, з одного боку, закріплені нормами різних документів, широковідомі, але з іншого – неоднозначно тлумачаться неспеціалізованими відомствами. Так, у своєму роз'ясненні практики

Пащенко Т.В.

застосування законодавства Російської Федерації й інших нормативно–правових актів, які регулюють аудиторську діяльність (ППЗ 4-2013) "Визначення виду послуг з проведення аудиторської організації, індивідуальним аудитором експертизи" Ради з аудиторської діяльності звів усі форми застосування спеціальних знань в сфері бухгалтерського обліку до поняття "експертиза". У зв'язку з цим питання розмежування форм застосування спеціальних економічних знань у рамках судового процесу знову набуває актуальності.

Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми. Питання поняття спеціальних бухгалтерських знань і форм їх використання є питанням не економічного, а юридичного характеру, оскільки саме юридична форма визначає характер змісту використання спеціальних знань. Повної єдності думок в цьому питанні немає, кожен автор пропонує свій підхід до класифікації. Так, групують використання бухгалтерських знань залежно від суб'єкта, сфери або способу використання (наприклад, А.А. Толкаченко і К.В. Харабет, Е.С. Дубоносов, Е.П. Нелезина та ін.). Крім того, досить часто автори розкривають саму суть відмінностей різних форм застосування бухгалтерських знань безвідносно класифікаційної ознаки (наприклад, Н.Т. Білуха, Е.Р. Россинская і Н.Д. Ериашвілі, Н.К. Болдова, А.А. Голубева, В. И. Гурєєв та ін.)

Цілі статті. Метою цієї статті є встановлення чіткого розмежування між аудитом і бухгалтерською експертизою як формами використання спеціальних бухгалтерських знань на основі визначення порядку нормативного регулювання їх проведення.

Виклад основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів. Як вже було сказано вище, форми використання спеціальних бухгалтерських знань можна класифікувати за різними ознаками. Найбільш поширені представимо в табл. 1.

Пояснимо, що зміст непроцесуального і процесуального застосування спеціальних знань залежить від галузі права (цивільний, арбітражний або карний розгляд). При цьому статус особи, що застосовує спеціальні знання, і коло питань, які можуть бути розглянуті у межах тієї або іншої форми використання спеціальних знань, визначене процесуальним або спеціальним законодавством.

Наукові підходи до групування
форм використання спеціальних бухгалтерських знань

<i>Ознака класифікації</i>	<i>Види форм використання спеціальних бухгалтерських знань</i>
Суб'єкти застосування	<ul style="list-style-type: none"> – застосування знань співробітниками правоохоронних органів; – застосування знань особами, що мають спеціальні знання в області бухгалтерського обліку
Спосіб застосування	<ul style="list-style-type: none"> – застосування положень теорії бухгалтерського обліку і звітності безпосередньо діячем при здійсненні юридично значущих дій; – залучення фахівця-бухгалтера як незалежного незацікавленого учасника, покликаного сприяти вирішенню питань, що входять в його професійну компетенцію; – запрошення ревізора і призначення ревізії; – залучення аудитора для проведення перевірок і дачі аудиторського висновку з економіко-юридичних питань; – призначення і провадження судово-бухгалтерської експертизи
Сфера застосування	<ul style="list-style-type: none"> – непроцесуальна (до судового розгляду); – процесуальна (у рамках судового процесу)
Статус особи	<ul style="list-style-type: none"> – фахівець; – експерт

Застосування спеціальних знань в непроцесуальному порядку регламентується потребою сторін або законодавством про оперативну-розшукову діяльність. Межі потреби сторін у використанні таких знань, по суті, не обмежені, і залежать від самостійної оцінки сторін в необхідності роз'яснення ним тих або інших фінансово-облікових аспектів (наприклад, розкриття порядку документального оформлення і відображення в звітності окремих операцій, пояснення порядку розрахунку окремих показників, тлумачення певних обліково-аналітичних термінів і так далі). Таке використання спеціальних бухгалтерських знань укладається в порядок здійснення довідково-консультаційної діяльності і узгоджується із загальногромадянським порядком надання послуг незалежно від галузевої приналежності розгляду. Це пояснюється самими принципами розгляду: рівноправ'ям сторін і змагальністю.

Поняття фахівця і експерта
у цивільному, арбітражному і кримінальному процесі

<i>Вид процесу</i>	<i>Фахівець</i>	<i>Експерт</i>
Цивільний процес	<p>Особа, притягнена для проведення консультацій, пояснень і надання безпосередньої технічної допомоги. Фахівець дає суду консультацію в усній або письмовій формі, виходячи з професійних знань, без проведення спеціальних досліджень, що призначаються на підставі визначення суду. Консультація фахівця, дана у письмовій формі, оголошується в судовому засіданні і залучається до справи. Консультації і пояснення фахівця, дані в усній формі, заносяться в протокол судового засідання. В цілях роз'яснення і доповнення консультації фахівцеві можуть бути поставлені питання.</p>	<p>Особа, призначена судом дати обґрунтований і об'єктивний висновок з поставлених перед ним питань і направити його до суду, що призначив експертизу; з'явитися по виклику суду для особистої участі в судовому засіданні і відповіді на питання, пов'язані з проведенням дослідженням і даним ним висновком. Експерт дає висновок у письмовій формі</p>
Арбітражний процес	<p>Особа, що має необхідні знання по відповідній спеціальності, здійснює консультації з питань, що стосуються даної справи. Особа, викликана арбітражним судом як фахівець, зобов'язана з'явитися до суду, відповідати на поставлені питання, давати в усній формі консультації і пояснення</p>	<p>Особа, що має спеціальні знання з питань, що стосуються даної справи, і призначена судом для дачі висновку у випадках і в порядку, які передбачені АПК. Особа, якій доручено здійснення експертизи, зобов'язана по виклику арбітражного суду з'явитися до суду і дати об'єктивний висновок з поставлених питань. На підставі проведених досліджень і з урахуванням їх результатів експерт від свого імені або комісія експертів дає висновок у письмовій формі</p>

Карний процес	<p>Особа, що має спеціальні знання, залучається до участі в процесуальних діях в порядку, встановленому КПК, для сприяння у виявленні, закріпленні і вилученні предметів і документів, застосуванні технічних засобів в дослідженні матеріалів кримінальної справи, для постановки питань експертові, а також для роз'яснення сторонам і суду питань, що входять в його професійну компетенцію.</p> <p>Висновок фахівця – представлене письмово судження з питань, поставлених перед фахівцем сторонами; свідчення фахівця – відомості, повідомлені їм на допиті про обставини, що вимагають спеціальних знань, а також роз'яснення своєї думки</p>	<p>Особа, що має спеціальні знання і призначена в порядку, встановленому КПК, для провадження судової експертизи і дачі висновку. Висновок експерта – представлені письмово зміст дослідження і висновки з питань, поставлених перед експертом особою, що веде провадження у кримінальній справі, або сторонами; свідчення експерта – відомості, повідомлені їм на допиті, проведеному після отримання його висновку, в цілях роз'яснення або уточнення цього висновку</p>
---------------	---	--

У карному розгляді з'являються законодавчо регламентовані способи отримання (збору) доказів, тому порядок використання спеціальних бухгалтерських знань на досудовій стадії підпорядковується, окрім загального, правилам проведення оперативно-розшукової діяльності. Під час здійснення оперативно-розшукової діяльності такі знання можна використовувати при дослідженні документів, а також безпосередньо під час проведення оперативно-розшукових заходів з відома фахівців, що теж підпорядковане порядку цивільно-правових відносин.

Таким чином, виходячи з практики і характеру використання знань бухгалтера на досудовій стадії основна форма використання таких знань – довідково-консультаційна, а особа, що застосовує ці знання, має статус фахівця.

Інша ситуація складається у рамках процесуальної сфери. У рамках процесу кожної галузі передбачається участь осіб в статусі фахівця і експерта, при цьому їх роль чітко розмежована (див. таблицю. 2). Окрім процесуального підходу є відмінності в

методичних аспектах і характері результатів діяльності фахівця і експерта.

Таким чином, в процесуальній сфері спеціальні бухгалтерські знання можуть бути застосовані або фахівцем, тоді вони носять характер консультацій, роз'яснень і висловлювання думки, як правило, в усній формі, або експертом, тоді вони носять характер спеціального дослідження з представленням письмового висновку.

Висновки. Конкретну форму використання спеціальних бухгалтерських знань визначає суб'єкт правочину, який визначає і коло питань, що при цьому ставляться. Отже, питання визначення форми використання спеціальних бухгалтерських знань відноситься до ведення цивільного права (при приватному залученні фахівця), правоохоронних органів або органів юстиції.

1. Арбітражний процесуальний кодекс Російської Федерації. Федеральний закон від 24.07.2002 № 95-ФЗ.
2. Білуха Н.Т. Аудит: навч. Київ: Знання; КОО, 2000.
3. Цивільний процесуальний кодекс Російської Федерації. Федеральний закон від 14.11.2002 N 138-ФЗ
4. Дубоносов Е.С. Судова бухгалтерія: учбово-практичний посібник. – М: Книжковий світ, 2006. С. 182.
5. Про аудиторську діяльність: Федеральний закон від 30.12.2008 р. № 307-ФЗ.
6. Про оперативно-розшукову діяльність. Федеральний закон від 12.08.1995 № 144-ФЗ.
7. Огляд практики підготовки і призначення судово-бухгалтерських і судово-економічних експертиз в судових експертних установах Міністерства юстиції Російської Федерації.
8. Перелік видів (родів) експертиз, обов'язкових для виробництва в державній установі Російському федеральному центрі судової експертизи при Міністерстві юстиції Російської Федерації, : Наказ Міністерства юстиції Російської Федерації від 19.05.2006 р. № 198.
9. Роз'яснення практики застосування законодавства Російської Федерації і інших нормативних правових актів, які регулюють аудиторську діяльність (ППЗ 4-2013) "Визначення виду послуг з проведення аудиторською організацією, індивідуальним аудитором експертизи" (схвалено Радим з аудиторської діяльності 19.09.2013, протокол № 10).
10. Судово-бухгалтерська експертиза: довідник / Н.К. Болдова, А.А. Голубева, В. И. Гуреев та ін. М.: Економіка, 1993. – 239 с.
11. Судово-бухгалтерська експертиза: навчань. посібник; під ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. М.: ЮНИТИ–ДАНА: Закон і право, 2009.
12. Судово-бухгалтерська експертиза: навчальний посібник / Білуха Н.Т. М.: справа Лтд, 1993. 272 с.
13. Судово–бухгалтерська експертиза: навчальний посібник / Нелезина Е.П. М.: Закон і право, ЮНИТИ–ДАНА, 2009. – 167 с.
14. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правова (судова) бухгалтерія: Курс лекцій / під ред. заст. голови Верховного Суду РФ Н.А. Петухова. М.: Омега, 2003. С. 168.

15. Карно-процесуальний кодекс Російської Федерації : Федеральний закон від 18.12.2001 р. № 174-ФЗ.