

РАЗДЕЛ IV. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ И МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ АУДИТА, КОНТРОЛЯ И РЕВИЗИИ

УДК 657.6:343.148.5
ББК 67.5

РАЗВИТИЕ ТЕОРЕТИЧЕСКИХ ОСНОВ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ: ОПРЕДЕЛЕНИЕ КВАЛИФИКАЦИИ ЭКСПЕРТА И ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ

Т.В. Пащенко, к. экон. наук, доц. кафедры учета, аудита и экономического анализа

Электронный адрес: paschenko@econ.psu.ru

Пермский государственный национальный исследовательский университет, 614990, г. Пермь, ул. Букирева, 15

Судебно-бухгалтерская экспертиза может проводиться как государственными, так и негосударственными экспертами. В качестве последних возможно привлечение аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов или научных работников. Однако в законодательстве отсутствуют четкие требования к квалификации негосударственных экспертов. На практике это приводит к неравному положению государственных и негосударственных экспертов, а также может являться поводом для пересмотра результатов экспертизы, проведенной негосударственным экспертом, и назначения повторной экспертизы, что, в свою очередь, увеличит срок рассмотрения дела в суде.

Целью настоящего исследования является установление определенных единых организационных и методических требований к экспертам и порядку осуществления их деятельности. Исследование основывается на изучении и обобщении теоретического и практического материала, сравнительном анализе законодательной базы. Автором использовались такие методы исследования, как анализ и синтез, классификация, группировка, логический, системный и комплексный подходы.

В связи с этим целесообразно введение определенных объективных критериев оценки квалификации экспертов-бухгалтеров. Такая оценка позволит отслеживать поддержание экспертами должного уровня квалификации. Для развития организационного аспекта автором предлагается установить единые принципы проведения бухгалтерской экспертизы, исходя из принципов экспертной деятельности в целом, а также аудита как вида независимого финансового контроля.

Как часть доказательной базы при судебном разбирательстве относительно экономического правонарушения заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы должно содержать ответы на поставленные вопросы по существу и не должно иметь оснований для отклонения. Отклонение заключения эксперта, как правило, возможно ввиду некомпетентности эксперта, его заинтересованности или некачественно проведенной бухгалтерской экспертизы. Для этого автором в статье предложено введение принципов законности, независимости, объективности, всесторонности и полноты исследования, профессиональной компетентности и профессионального скептицизма и разработаны формы заключений об уровне и о результативности профессиональной деятельности экспертов-бухгалтеров.

Ключевые слова: судебно-бухгалтерская экспертиза; аудит; методы финансового контроля; этические принципы; стандарты экспертной деятельности.

Бухгалтерская экспертиза является самостоятельной деятельностью эксперта по исследованию правильности отражения в учете и представления в отчетности фактов хозяйственной деятельности субъектов, в действиях которых правоохранительными органами были усмотрены признаки определенных экономических правонарушений [7, 8, 10].

С одной стороны, применение специальных знаний, закрепленное нормами различных документов, широко известно, но с другой – неоднозначно толкуется неспециализированными ведомствами. Так, в своем Разъяснении практики применения за-

конодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность, «Определение вида услуг по проведению аудиторской организацией, индивидуальным аудитором экспертизы» (ППЗ 4-2013) Совет по аудиторской деятельности свел все формы применения специальных познаний в области бухгалтерского учета к понятию «экспертиза» [13].

Конечно, данный документ не носит общенормативного характера и толкование процессуального законодательства не относится к компетенции

финансового ведомства, но очевидна необходимость раскрытия содержания понятия «судебно-бухгалтерская экспертиза» в условиях современной экономической системы. В связи с этим останемся на квалификационных и этических требованиях к эксперту.

Известно, что целью экспертной деятельности является подтверждение или опровержение наличия признаков экономических правонарушений [11, 15]. При этом регламентирован порядок осуществления экспертной деятельности и установлены основные ограничения для эксперта, хотя даже минимум единых квалификационных требований для него отсутствует. Однако к деятельности государственных экспертов-экономистов такие требования предъявляются [4]. В то же время законодательно установлено и на практике существует равенство государственных и негосударственных экспертов.

В связи с этим представляется необходимым установление определенных единых организационных и методических требований к экспертам и порядку осуществления их деятельности.

Организационные требования касаются квалификации экспертов и ее подтверждения, порядка взаимодействия экспертов и органов, назначивших экспертизу, содержания и порядка оформления заключения эксперта, законодательного утверждения принципов деятельности экспертов, ответственности экспертов за некачественное проведение экспертизы (а не только за заведомо ложное заключение), порядка проверки результатов экспертизы и контроля ее качества. Единые требования по указанным аспектам должны быть установлены законодательно и носить императивный характер для всех типов экспертов независимо от их ведомственной принадлежности.

Стандарты методического характера непосредственно связаны с процессом экспертного исследования. При этом можно выделить два направления действия таких стандартов.

Первая группа стандартов является технической. Такие стандарты содержат рекомендации по осуществлению экспертизы отдельных групп учетных операций (по разделам учетной работы, хозяйственным процессам). Они должны определять структуру типовой методики экспертного исследования отдельного вопроса и будут включать цель, типичные вопросы, объекты экспертизы, наиболее вероятный набор экспертных методов и приемов, типовой порядок экспертизы. Здесь же должны быть рекомендованы формы аналитических и расчетных таблиц и рабочих документов эксперта, которые служат основанием для формирования выводов эксперта.

Вторая группа стандартов раскрывает интеллектуальную сторону бухгалтерской экспертизы и

предполагает использование логического и правового анализа отраженных в бухгалтерском учете операций. Разработка таких стандартов строится на анализе действующих правил бухгалтерского учета отдельных активов, обязательств, доходов или расходов с точки зрения возможных вариантов их нарушений и криминальных последствий таких нарушений. Такие стандарты должны содержать информацию о том, что может скрывать каждое нарушенное правило учета как изолированно, так и в совокупности с другими нарушениями.

Стандарты методического характера не могут иметь общеобязательной силы, так как при их разработке неизбежно влияние профессионального суждения, опыта, научного видения конкретного разработчика. Поэтому такие стандарты должны быть внутренними для экспертных организаций. В то же время состав и содержание таких стандартов могут быть критерием для оценки качества деятельности экспертов.

Вопросы организации порядка взаимодействия экспертов и органов, назначивших экспертизу, а также ответственности экспертов за некачественное проведение экспертизы носят исключительно правовой характер, поэтому в данной работе подробно рассматриваться не будут. В рамках организационного аспекта развития бухгалтерской экспертизы исследуем вопросы квалификации экспертов, принципы их деятельности и контроль качества проведения бухгалтерской экспертизы.

Как было установлено в прежних работах автора [6, 9, 11], квалификационные требования к экспертам не имеют общего регулирования. Само представительство лица, обладающего специальными экономическими познаниями, при разрешении определенных вопросов предусмотрено процессуальным законодательством отдельных отраслей. При этом не в каждом случае дается четкое определение понятия эксперта и тем более не содержится требований к его квалификации (см. табл. 1). Как видно, большинство норм предполагает наличие специальных научных знаний для решения соответствующих вопросов при экспертном исследовании. Однако конкретные квалификационные требования нигде не указываются.

Поясним, что содержание непроцессуального и процессуального применения специальных знаний зависит от отрасли права (гражданское, арбитражное или уголовное разбирательство [1, 2, 14]). При этом статус лица, применяющего специальные познания, и круг вопросов, которые могут быть рассмотрены в рамках той или иной формы использования специальных знаний, определен процессуальным или специальным законодательством.

Таблица 1

Содержание понятия специалиста и эксперта в гражданском, арбитражном и уголовном процессе

Вид процесса	Специалист	Эксперт
Гражданский процесс	Лицо, привлеченное для проведения консультаций, пояснений и оказания непосредственной технической помощи. Специалист дает суду консультацию в устной или письменной форме, исходя из профессиональных знаний, без проведения специальных исследований, назначаемых на основании определения суда. Консультация специалиста, данная в письменной форме, оглашается в судебном заседании и приобщается к делу. Консультации и пояснения специалиста, данные в устной форме, заносятся в протокол судебного заседания. В целях разъяснения и дополнения консультации специалисту могут быть заданы вопросы	Лицо, назначенное судом дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам и направить его в суд, назначивший экспертизу; явиться по вызову суда для личного участия в судебном заседании и ответить на вопросы, связанные с проведенным исследованием и данным им заключением. Эксперт дает заключение в письменной форме
Арбитражный процесс	Лицо, обладающее необходимыми знаниями по соответствующей специальности, осуществляющее консультации по касающимся рассматриваемого дела вопросам. Лицо, вызванное арбитражным судом в качестве специалиста, обязано явиться в суд, отвечать на поставленные вопросы, давать в устной форме консультации и пояснения	Лицо, обладающее специальными знаниями по касающимся рассматриваемого дела вопросам и назначенное судом для дачи заключения в случаях и в порядке, которые предусмотрены АПК. Лицо, которому поручено проведение экспертизы, обязано по вызову арбитражного суда явиться в суд и дать объективное заключение по поставленным вопросам. На основании проведенных исследований и с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дает заключение в письменной форме
Уголовный процесс	Лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях в порядке, установленном УПК, для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств в исследовании материалов уголовного дела, для постановки вопросов эксперту, а также для разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию. Заключение специалиста – представленное в письменном виде суждение по вопросам, поставленным перед специалистом сторонами; показания специалиста – сведения, сообщенные им на допросе об обстоятельствах, требующих специальных познаний, а также разъяснения своего мнения	Лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное в порядке, установленном УПК, для производства судебной экспертизы и дачи заключения. Заключение эксперта – представленные в письменном виде содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом лицом, ведущим производство по уголовному делу, или сторонами; показания эксперта – сведения, сообщенные им на допросе, проведенном после получения его заключения, в целях разъяснения или уточнения данного заключения

Применение специальных знаний в непроцессуальном порядке регламентируется потребностью сторон либо законодательством об оперативно-разыскной деятельности. Пределы потребности сторон в использовании таких знаний, по сути, не ограничены и зависят от самостоятельной оценки сторон в необходимости разъяснения им тех или иных финансово-учетных аспектов (например, раскрытие порядка документального оформления и отражения в отчетности отдельных операций, пояснение порядка расчета отдельных показателей, толкование определенных учетно-аналитических терминов и т.д.). Такое использование специальных бухгалтерских знаний укладывается в порядок осуществления справочно-консультационной деятельности и согласуется с общегражданским порядком оказания услуг независимо от отраслевой принад-

лежности разбирательства. Это объясняется самими принципами разбирательства: равноправием сторон и самостоятельностью.

Конкретную форму использования специальных бухгалтерских знаний определяет правоприменитель, который определяет и круг ставящихся при этом вопросов. Исходя из практики и характера использования знаний бухгалтера на досудебной стадии основная форма использования таких знаний – справочно-консультационная, а лицо, применяющее эти знания, имеет статус специалиста.

Иная ситуация складывается в рамках процессуальной сферы. В рамках процесса каждой отрасли предполагается участие лиц в статусе специалиста и эксперта, при этом их роль четко разграничена (см. табл. 1). Кроме процессуального подхода есть различия

в методических аспектах и характере результатов деятельности специалиста и эксперта.

Таким образом, в процессуальной сфере специальные бухгалтерские познания могут быть применены либо специалистом, тогда они носят характер консультаций, разъяснений и выражения мнения, как правило, в устной форме, либо экспертом, тогда они носят характер специального исследования с представлением письменного заключения.

Следовательно, вопрос определения формы использования специальных бухгалтерских знаний относится к ведению гражданского права (при частном привлечении специалиста), правоохранительных органов или органов юстиции.

К квалификации негосударственных экспертов законодательно никаких требований не предъявляется. На практике это, во-первых, приводит к неравному положению государственных и негосударственных экспертов, а во-вторых, может являться поводом для пересмотра результатов экспертизы, проведенной негосударственным экспертом, и назначения повторной экспертизы, что, в свою очередь, увеличит срок рассмотрения дела в суде.

Только наличие высшего образования по соответствующей специальности и стаж не могут быть признаны в качестве основных критериев для подтверждения квалификации эксперта, так как они отражают, в первую очередь, практический опыт, а не научные знания, необходимые для оценки качества системы бухгалтерского учета и отдельных ее элементов. К тому же кроме специальных познаний в области бухгалтерского учета эксперт должен обладать некоторыми познаниями в области процессуального законодательства. Поэтому объективно появляются дополнительные квалификационные требования, подтвержденные соответствующим документом, который будет носить общепризнанный характер.

Вместе с тем целесообразно проводить критерийную оценку экспертов, что позволит определить круг лиц, способных проводить экспертизу, а также позволит отслеживать поддержание ими квалификации определенного уровня. При этом рекомендуется давать заключения об уровне и о результативности профессиональной деятельности экспертов-бухгалтеров. Рекомендуемое содержание, балльная шкала и порядок оценки представлены в соответствующей форме ниже (табл. 2, 3).

Таблица 2

Показатели оценки уровня профессиональной деятельности эксперта

Показатели	Баллы		
	0	1	2
<i>1. Квалификация (степень профессиональной подготовленности к проведению бухгалтерской экспертизы)</i>			
1.1. Знание современных концепций и технологий в области бухгалтерского учета	0	1	2
1.2. Знание теоретических основ организации бухгалтерского учета	0	1	2
1.3. Знание нормативно-правовых основ регулирования предпринимательской деятельности	0	1	2
1.4. Знание нормативно-правовых основ регулирования бухгалтерского учета	0	1	2
1.5. Знание методов и приемов бухгалтерского учета	0	1	2
1.6. Знание основ бухгалтерской экспертизы	0	1	2
1.7. Знание методов и приемов бухгалтерской экспертизы	0	1	2
1.8. Наличие публикаций по вопросам бухгалтерского учета, бухгалтерской экспертизы, финансового контроля	0	1	2
1.9. Наличие ученой степени кандидата (доктора) экономических наук	0	1	2
1.10. Наличие квалификационного аттестата (аудитора, профессионального бухгалтера)	0	1	2
1.11. Знание основ процессуального законодательства	0	1	2
<i>2. Профессионализм</i>			
2.1. Наличие опыта разработки программы проведения бухгалтерской экспертизы (в т.ч. наличие готовых типовых программ по отдельным видам правонарушений)	0	1	2
2.2. Умение оперативно подобрать методику проведения бухгалтерской экспертизы; наличие готовых типовых методик у эксперта	0	1	2
2.3. Умение составлять запросы и ходатайства для получения недостающих источников или разъяснения отдельных моментов экспертизы (составление запроса по заданию аттестационной комиссии)	0	1	2
2.4. Наличие нормативной и научной базы по вопросам бухгалтерского учета, бухгалтерской экспертизы, финансового контроля	0	1	2
2.5. Прохождение повышения квалификации в межаттестационный период (наличие документов о прохождении обучения, написание научных работ по вопросам бухгалтерского учета, бухгалтерской экспертизы, финансового контроля)	0	1	2
2.6. Умение анализировать экспертную деятельность, выявлять наиболее значимые проблемы и находить эффективные пути их решения	0	1	2
2.7. Наличие проводимых в межаттестационный период бухгалтерских экспертиз (не менее 1 в год)	0	1	2
2.8. Наличие надлежаще оформленных материалов проведенных бухгалтерских экспертиз	0	1	2
Сумма баллов			

Таблица 3

Показатели оценки результативности профессиональной деятельности эксперта

Показатели	Баллы		
	0	1	2
1. Сохранение и положительная динамика заключенных договоров на проведение бухгалтерской экспертизы	0	1	2
2. Состояние материально-технической базы, в т.ч. обновление технических средств и программных продуктов	0	1	2
3. Состояние нормативной и методической базы (преимущественное содержание источников, изданных в межаттестационный период)	0	1	2
4. Наличие материалов по обобщению результатов опыта работы эксперта	0	1	2
5. Наличие и обновление программно-методического обеспечения бухгалтерской экспертизы в соответствии с изменениями нормативной базы по вопросам бухгалтерского учета, налогообложения, правового регулирования хозяйственной деятельности и др. отраслей законодательства	0	1	2
6. Выполнение сроков производства бухгалтерской экспертизы по заключенным договорам (отсутствие продления по вине эксперта)	0	1	2
7. Качество производства бухгалтерской экспертизы (отсутствие повторных или дополнительных экспертиз и отказов в принятии экспертного заключения судом)	0	1	2
<i>Сумма баллов</i>			

Учитывая, что экспертиза может проводиться как отдельным экспертом, так и группой экспертов, целесообразно ввести аттестацию по двум квалификациям:

- *эксперт* – лицо, способное проводить бухгалтерскую экспертизу самостоятельно либо в составе экспертной группы;
- *руководитель экспертной группы* – лицо, способное проводить бухгалтерскую экспертизу самостоятельно либо в составе экспертной группы, а также способное руководить группой экспертов.

Для определения количества баллов по каждому показателю рекомендуется следующая шкала (табл. 4):

- 0 баллов – знания, умения или результаты деятельности отсутствуют;
- 1 балл – наличие знаний, умений или результатов деятельности;
- 2 балла – высокий уровень знаний, умений или результатов деятельности.

Суммарная оценка по каждому экспертно-му заключению определяется путем суммирования баллов.

Таблица 4

Рекомендуемая балльная шкала для определения квалификационной категории эксперта, руководителя экспертной группы

Заключение аттестационной комиссии	Количество баллов на соответствие категории эксперта	Количество баллов на соответствие категории руководителя экспертной группы
Об уровне профессиональной деятельности эксперта	25—33 балла	34 балла и выше
О результативности профессиональной деятельности эксперта	8—11 баллов	12 баллов и выше

Принципы судебно-бухгалтерской экспертизы – это основополагающие правила, которые формируют общий подход к методологии проведения бухгалтерской экспертизы. Логичным представляется устанавливать их исходя из принципов экспертной деятельности в целом, т.к. судебно-бухгалтерская экспертиза есть вид экспертной деятельности и не может не подчиняться общим правилам такой деятельности, а также аудита как вида независимого финансового контроля.

Общие принципы экспертной деятельности в целом определяются основами процессуального законодательства, однако конкретно нигде не сформулированы. В то же время имеется законодательное закрепление принципов осуществления государственной экспертной деятельности, обобщающее требования процессуальных актов. В связи с этим возможно в качестве общих принципов экспертной деятельности использовать нормы указанного закона.

В то же время нельзя отрицать тот факт, что судебно-бухгалтерская экспертиза по методике

проведения имеет общие черты с формами финансового контроля. А в уже упомянутых Разъяснениях ППЗ 4-2013 экспертиза смешивается с понятием аудита, что, безусловно, недопустимо, однако причина этого кроется как раз в видимой внешней их схожести. Поэтому для формулирования принципов судебно-бухгалтерской экспертизы можно изучить принципы аудиторской деятельности, которые изложены в Федеральном правиле (стандарте) 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности» [5, 10] и подробнее раскрыты в Кодексе этики аудиторов [3].

Для составления конкретного перечня принципов судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо обратиться к ее назначению, каковым является формирование доказательной базы при судебном разбирательстве относительно экономического правонарушения. Чтобы это назначение было исполнено, заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы, во-первых, должно содержать ответы на поставленные вопросы по существу, а во-вторых, не должно быть от-

клонено судом или сторонами. Отклонение заключения эксперта, как правило, возможно ввиду некомпетентности эксперта, его заинтересованности или некачественно проведенной бухгалтерской экспертизы. Таким образом, представляется, что указанные положения наиболее полно будут достигнуты при соблюдении принципов законности, независимости, объективности, всесторонности и полноты исследования, профессиональной компетентности и профессионального скептицизма, в которые рекомендуется вкладывать следующее значение:

принцип законности – четкое соблюдение процессуального законодательства при принятии бухгалтерской экспертизы к производству, ее проведении, истребовании документов, представлении заключения и соблюдение сохранности и нераскрытия полученной в ходе проведения экспертизы информации, в том числе в отношении третьих лиц либо эксперта лично;

принцип независимости – отсутствие организационной, должностной, семейной и иной подчиненности эксперта, деловых отношений, в том числе по оказанию консультационных услуг в области бухгалтерского учета и налогообложения, услуг по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицом, а также зависимости от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела;

принцип объективности, всесторонности и полноты исследования – отсутствие предвзятости, конфликта интересов либо влияния других лиц или обстоятельств на мнение эксперта, проведение исследования на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, по всем вопросам, поставленным перед экспертом, и вопросам, смежным с ними; возможность проверить обоснованность и достоверность сделанных выводов на базе общепринятых научных и практических данных;

принцип профессиональной компетентности – наличие у эксперта необходимой квалификации, подтвержденной соответствующими документами, поддержание своих знаний и навыков на должном уровне, обеспечивающем проведение бухгалтерской экспертизы, основанной на новейших достижениях практики и современном законодательстве;

принцип профессионального скептицизма – критическая оценка полученных для исследования документов, склонность к проверке их подлинности, согласованности с другими документами и хозяйственными операциями проверяемого лица, а также возможности осуществления таких операций данным лицом в рамках его деятельности при наличии экономических и производственных факторов и ресурсов.

Прочие принципы либо косвенно повторяют уже отмеченные, либо являются излишними, т.к. не соответствуют сущности бухгалтерской экспертизы. Так, принцип профессионального поведе-

ния относится, скорее, именно к аудиторской деятельности, т.к. дискредитация профессии возможна только в рамках ее общественного характера финансового контроля, а бухгалтерская экспертиза является в большей степени процессуально необходимой формой получения доказательств в суде.

Следующий момент, который должен быть нормативно урегулирован, связан с реализацией принципа объективности, всесторонности и полноты исследования и касается контроля качества проведения бухгалтерской экспертизы. Под качеством бухгалтерской экспертизы можно понимать возможность использования заключения эксперта как доказательства в судебном процессе. При этом должна быть обеспечена возможность проверки хода экспертизы, целесообразности применяемых методик, их современности и соответствия деятельности проверяемого субъекта, а также правильности формулирования выводов эксперта. Достижение этого возможно путем регламентации документирования бухгалтерской экспертизы. Важно при этом отметить, что все материалы, которые исследуются экспертом и на основе которых строятся выводы, являются материалами возбужденного дела и после проведения экспертизы возвращаются лицу, назначившему экспертизу. Снятие копий с таких документов недопустимо, а получение прямых разъяснений, на которые мог бы ссылаться эксперт, запрещено и возможно только через оформление соответствующего ходатайства. При этом должен быть обеспечен режим конфиденциальности такой информации, так как, будучи подготовленной на основе материалов судебного разбирательства, она не подлежит разглашению. Таким образом, документация эксперта может содержать только составленные на основе предоставленных материалов расчеты, формы и иные материалы, которые будут являться частью заключения. Другими словами, контроль качества бухгалтерской экспертизы может быть проведен только по материалам самого экспертного заключения.

Список литературы

1. *Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации*: Федеральный закон от 24.07.2002 № 95-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. *Гражданский процессуальный кодекс РФ*. Федеральный закон от 14.11.2002 № 138-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. *Кодекс профессиональной этики аудиторов*. Одобрен Советом по аудиторской деятельности 22.03.2012, протокол № 4 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. *О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации*: Федеральный закон от 31.05.2001. № 73-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

5. *Об аудиторской деятельности*: Федеральный закон от 30.12.2008. № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

6. Пащенко Т.В. Бухгалтерська експертиза і аудит як форми використання спеціальних економічних пізнань (Бухгалтерская экспертиза и аудит как формы использования специальных экономических познаний) // *Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»*. Збірник наукових праць. Луцький національний технічний університет. Вип. 10 (37). Ч. 4. Луцьк, 2013. С. 112–118.

7. Пащенко Т.В. Методические ошибки проведения судебно-бухгалтерских экспертиз // *Вестн. Перм. Ун-та. Сер.: Экономика*. 2012. Вып. 4 (15). С. 88–93.

8. Пащенко Т.В. Общий подход к стандартизации бухгалтерской экспертизы // *Развитие учетно-аналитической и контрольной системы в условиях глобализации экономических процессов*: сб. науч. тр. / под общ. ред. Т.Г. Шешуковой; Перм. гос. ун-т. Пермь, 2010. С. 106–116.

9. Пащенко Т.В., Шешукова Т.Г. Бухгалтерская и налоговая экспертизы: содержание, предмет и задачи в современных условиях // *Экономический анализ: теория и практика*. 2010. № 24. С. 2–9.

10. Пащенко Т.В., Шешукова Т.Г. Методика судебно-бухгалтерской экспертизы невыплаты заработной платы / *Вестн. Южно-Уральского гос. Ун-та. Сер.: Экономика и менеджмент*. 2008. Вып. 7, № 20 (120). С. 42–48.

11. Пащенко Т.В., Шешукова Т.Г. Развитие теории и практики бухгалтерской экспертизы: монография / Перм. гос. ун-т. 2010. С. 170.

12. *Правило (стандарт) № 1 «Цель и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»*. Утв. постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

13. *Разъяснение практики применения законодательства Российской Федерации и иных нормативных правовых актов, которые регулируют аудиторскую деятельность (ППЗ 4-2013) «Определение вида услуг по проведению аудиторской организацией, индивидуальным аудитором экспертизы»*. Одобрено Советом по аудиторской деятельности 19.09.2013, протокол № 10 [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

14. *Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации*: Федеральный закон от 18.12.2001. № 174-ФЗ [Электронный ресурс]. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

15. Хамидуллина Г.Р., Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г. *Судебно-бухгалтерская экспертиза*. М.: Бухгалтерский учет, 2008. 104 с.

Получено: 15.06.2014.

References

1. *Arbitrazhnyi protsessualnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii* [Arbitral Procedural Code of the Russian Federation]. Federal Law under 24.07.2002 № 95-FL.

2. *Grazhdanskiy protsessualnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii* [Civil Procedure Code of the Russian Federation]. Federal Law under 14.11.2002 № 138-FL.

3. *Kodeks professionalnoi etiki auditorov* [Code of Ethics for Professional Accountants]. Approved by the Audit Council 22.03.2012, minutes № 4.

4. *O gosudarstvennoi ekspertnoi deyatelnosti v Rossiiskoi Federatsii* [Concerning State Forensic Activities in the Russian Federation]. Federal Law under 31.05.2001, № 73-FL.

5. *Ob auditoriskoi deyatelnosti* [Concerning Auditing Activities]. Federal Law of 30.12.2008 № 307-FL.

6. Pashchenko T.V. *Bukhgalterskaya ekspertiza i audit kak forma ispolzovaniya spetsialnykh ekonomicheskikh znaniy* [Forensic accounting and auditing as a form of economic specific knowledge using]. *Ekonomika. Seriya «Bukhgalterskii uchet i Finansy»* [Economics. A series of "Accounting & Finance"]. A collection of papers. Lutsk National Technical University. Issue 10 (37). Part 4. Editorial board: ed. Prof. Z. Gerasymchuk. Lutsk, 2013. 472 p. P. 112–118.

7. Pashchenko T.V. *Metodologicheskie oshibki provedeniya sudebno-bukhgalterskoi ekspertisy* [Methodological errors of forensic accounting]. *Vestnik Permskogo universiteta. Seriya Ekonomika* [Perm University Herald. Economy]. 2012. Issue 4 (15). P. 88–93.

8. Pashchenko T.V. *Obshchii podhod k standartizatsii sudebno-bukhgalterskoi ekspertisy* [A general approach to standardization of accounting expertise]. *Razvitie uchetno-analiticheskoi i kontrolnoi sistemy v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov* [Development of Analytical Accounting and Control Systems in Economic Globalization Processes]: A collection of papers / Ed. by T.G. Sheshukova; Perm State University. Perm, 2010.

9. Pashchenko T.V., Sheshukova T.G. *Bukhgalterskaya i nalogovaya ekspertiza: sodержanie, predmet i zadachi v sovremennykh usloviyakh* [Accounting and tax expertise: content, subject and tasks in contemporary conditions]. *Ekonomicheskii analiz: teoriya i praktika* [Economic Analysis: Theory and Practice]. 2010. № 24. P. 2–9.

10. Pashchenko T.V., Sheshukova T.G. *Metodika sudebno-bukhgalterskoi ekspertisy nevyplaty zarabotnoi platy* [Forensic accounting methodic of unpaid wages]. *Vestnik Uzhno-Uralskogo gosudarstvennogo universiteta. Seriya Ekonomika i menedzhment* [Vestnik of the South Ural State University. Series "Economics and Management"]. 2008. Issue 7, № 20 (120). P. 42–48.

11. Pashchenko T.V., Sheshukova T.G. *Razvitie teorii i praktiki bukhgalterskoi ekspertisy* [Forensic accounting theory and practice development]: monograph. Perm: Perm State University, 2010. 170 p.

12. *Pravilo (Standart) 1. «Tsel i osnovnye printsipy audita finansovoi otchetnosti»* [Regulation (standard) № 1 «Purpose and basic principles of finan-

cial statements (accounts) audit»] Approved by the RF Government Decree under 23.09.2002 № 696.

13. *Raz'yasnenie* praktiki primeneniya zakonodatelstva Rossiiskoi Federatsii i inyh normativnykh aktov, kotorye reguliruyut auditorskuyu deyatelnost «Opreделение vida uslug po provedeniyu auditorskoi organizatsiei, individualnym ekspertizy» Clarification of practice the Russian Federation laws and other normative legal acts governing auditing (PUL 4-2013) "Auditing service type by a firm, individual auditor". Approved by the Council for Auditing Activities 19.09.2013, minutes № 10.

14. *Ugolovnyi* protsessualnyi kodeks Rossiiskoi Federatsii [The Criminal Procedural Code of the Russian Federation]: Federal Law of 18.12.2001, № 174-FL.

15. *Khamidullina G.R., Gusarova L.V., Yagudina G.G.* Sudebno-bukhgalterskaaya ekspertisa [Forensic accounting]. Moscow: Publishing House «Accounting», 2008. 104 p.

The date of the manuscript receipt: 15.06.2014.

**DEVELOPMENT OF THEORETICAL BASES OF JUDICIAL AND ACCOUNTING EXAMINATION:
ASSESSMENT OF THE EXPERT QUALIFICATIONS AND ETHICAL PRINCIPLES**

Tatyana V. Pashchenko, PhD in Economics, Associate professor, Department of Accounting, Audit and Economic Analysis

Perm State National Research University; 15, Bukireva str., Perm, 614990, Russia

Forensic accounting can be carried out both state, and non-state experts. As the last involvement of audit organizations, individual auditors or scientists is possible. However in the legislation there are no accurate requirements to qualification of non-state experts. In practice it leads to unequal position of the state and non-state experts, and also can be a reason for revision of results of the forensic accounting which has been carried out by the non-state expert, and purpose of repeated examination that, in turn, will increase the term of consideration of the case in court.

The purpose of this research is establishment of certain uniform organizational and methodical requirements to experts and a procedure of their activity. Research is based on studying and generalization of a theoretical and practical material, the comparative analysis of legislative base. The author used such methods of research, as the analysis and synthesis, classification, group, logical, system and complex approaches.

In this regard introduction of certain objective criteria of an assessment of qualification of experts-accountants is expedient. Such assessment will allow to trace maintenance by experts of a due skill level. For development of organizational aspect by the author it is offered to establish the uniform principles of carrying out accounting examination, proceeding from the principles of expert activity as a whole, and also audit as type of independent financial control.

As part of evidential base at judicial proceedings of rather economic offense the conclusion by results of judicial and accounting examination has to contain answers to the questions posed on a being and shouldn't have the bases for a deviation. The rejection of the expert opinion is, as a rule, possible in view of incompetence of the expert, his interest or poor carried out forensic accounting. For this purpose the author in article introduction of the principles of legality, independence, objectivity and completeness of research, professional competence and professional scepticism is offered and forms of the conclusions of level and of productivity of professional activity of experts-accountants are developed.

Keywords: forensic accounting assessment, auditing, financial control techniques, ethic principles, expert standards.

Просьба ссылаться на эту статью в русскоязычных источниках следующим образом:

Пащенко Т.В. Развитие теоретических основ судебно-бухгалтерской экспертизы: определение квалификации эксперта и этические принципы // Вестник Пермского университета. Сер. «Экономика» = Perm University Herald. Economy. 2014. № 3(22). С. 82–89.

Please cite this article in English as:

Pashchenko T.V. Development of theoretical bases of judicial and accounting examination: assessment of the expert qualifications and ethical principles // Vestnik Permskogo universiteta. Seria Ekonomika = Perm University Herald. Economy. 2014. № 3(22). P. 82–89.