

**ОРГАНИЗАЦИОННО-ПЛАНОВАЯ ДОКУМЕНТАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ\*****Сергей Анатольевич ЗВЯГИН<sup>а\*</sup>, Евгений Павлович МАЛЬЦЕВ<sup>б</sup>**

<sup>а</sup> доктор экономических наук, доцент, начальник кафедры гражданско-правовых и экономических дисциплин, Воронежский институт МВД России, Воронеж, Российская Федерация  
patzv@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 1604-7252

<sup>б</sup> преподаватель кафедры тактико-специальной подготовки, Воронежский институт МВД России, Воронеж, Российская Федерация  
Madm86@mail.ru  
ORCID: отсутствует  
SPIN-код: 2251-1141

\* Ответственный автор

**История статьи:**

Получена 17.05.2017  
Получена в доработанном виде 29.05.2017  
Одобрена 09.06.2017  
Доступна онлайн 15.05.2018

УДК 336.126.008.6  
JEL: A19, K42, M49

**Ключевые слова:**

бухгалтерская экспертиза, документация эксперта-бухгалтера, глубина планирования, глубина ретроспекции, сроки экспертизы

**Аннотация**

**Предмет.** В современном российском обществе на новый уровень вышла организация противодействия коррупционным проявлениям, фактам хищения и присвоения бюджетных средств и другим противоправным действиям экономического характера. Важным инструментом доказывания таких правонарушений являются материалы бухгалтерской экспертизы, назначаемой уполномоченными органами по экономическим преступлениям. Рассматриваются теоретические и методические проблемы развития организационной стадии бухгалтерской экспертизы, особенности ее организации и планирования.

**Цели.** Рассмотреть возможность выделения новой категории – «документация бухгалтерской экспертизы» с разработкой ее основных элементов.

**Методология.** На основе системного и логического подходов, общенаучных методов познания разработан категориальный аппарат для реализации задач организации и планирования бухгалтерской экспертизы.

**Результаты.** Обоснована необходимость формирования единого научного подхода к организационно-плановому процессу бухгалтерской экспертизы. Разработана система понятийных категорий, связанных с планированием экспертных бухгалтерских работ, с предложением авторского определения документации бухгалтерской экспертизы, плана экспертной бухгалтерской деятельности, функции планирования, глубины планирования, глубины ретроспекции. Результаты исследования можно использовать при организации и планировании бухгалтерской экспертизы в деятельности экспертно-криминалистических, оперативных и следственных подразделений МВД России при выявлении, расследовании, документировании, доказывании и профилактике правонарушений в сфере экономики, решении экспертно-бухгалтерских задач, поставленных уполномоченными органами.

**Выводы.** Представленные цели, задачи, сущность, содержание, этапы и функции планирования бухгалтерской экспертизы, проведенный анализ степени влияния внутренних и внешних факторов на изменение величины показателей планирования позволят усилить организационный ресурс проведения бухгалтерской экспертизы, повысить качество экспертной работы и заключения эксперта-бухгалтера.

© Издательский дом ФИНАНСЫ и КРЕДИТ, 2017

**Для цитирования:** Звягин С.А., Мальцев Е.П. Организационно-плановая документация бухгалтерской экспертизы // *Международный бухгалтерский учет*. – 2018. – Т. 21, № 5. – С. 543 – 558.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.5.543>

На современном этапе в российском обществе развернулась широкомасштабная борьба с коррупционными проявлениями, с фактами хищения и присвоения бюджетных средств и другими противоправными действиями экономического характера.

Одним из инструментов доказывания таких правонарушений являются материалы бухгалтерской экспертизы, назначаемой уполномоченными правоохранительными органами в рамках возбужденных уголовных дел по экономическим преступлениям. Кроме того, материалы бухгалтерских экспертиз все чаще используются для решения вопросов экономической безопасности регионов и государства<sup>1</sup>. В связи с этим к заключениям экспертов-бухгалтеров предъявляются особые требования, соблюдению которых способствуют организационно-плановые процедуры и составляемые по ним документы.

Нынешняя ситуация усложнения экспертных бухгалтерских процедур и совершенствования методов проведения бухгалтерской экспертизы в ответ на модификацию приемов правонарушений экономических действий настоятельно требует формирования новых видов документов, используемых экспертом-бухгалтером.

Ряд ученых, исследующих проблемы организации бухгалтерской экспертизы, предлагают разработку дополнительных документов, способствующих эффективной организации экспертной бухгалтерской деятельности.

Так, при осуществлении бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях Л.В. Каширская предлагает использовать технологическую карту [1, с. 125]. В наших работах рекомендована разработка программы бухгалтерской экспертизы [2, с. 132] и т.д.

<sup>0</sup> Статья публикуется по материалам журнала «Экономический анализ: теория и практика», 2017, т. 16, вып. 6.

<sup>1</sup> Полянская Н.М., Найданова Э.Б. Диагностика и анализ экономической безопасности в системе управления регионом // Экономический анализ: теория и практика. 2016. № 2. С. 51–68. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/diagnostika-i-analiz-ekonomicheskoy-bezopasnosti-v-sisteme-upravleniya-regionom>

Подобное положение дел диктует необходимость формулирования новой категории бухгалтерской экспертизы, а именно – документации эксперта-бухгалтера. Целесообразность ее использования в теории и практике экспертной бухгалтерской работы обусловлена целым рядом причин как научно-методического, так и практического характера, среди которых мы предлагаем выделить следующие:

- усложнение задач, решаемых экспертом-бухгалтером в правоохранительной практике;
- модификацию приемов и способов осуществления противоправных действий в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов;
- изменение нормативно-правовой базы регулирования правоохранительной деятельности, системы бухгалтерского учета и экспертной работы;
- совершенствование экспертных бухгалтерских процедур;
- разработку новых методик осуществления экспертных бухгалтерских работ;
- компьютеризацию системы бухгалтерского учета и экспертной деятельности.

Прежде чем исследовать категорию документации бухгалтерской экспертизы, предлагаем рассмотреть понятие документации. В соответствии со словарем С.И. Ожегова «документация – обоснование, подтверждение чего-либо документами»<sup>2</sup>. Таким образом, данное понятие как нельзя кстати подходит для выбранной нами формулировки той массы документов, которые используются в работе эксперта-бухгалтера и постоянно внедряются в экспертную бухгалтерскую деятельность.

Для ввода в научный и практический оборот экспертной бухгалтерской деятельности понятия документации бухгалтерской экспертизы следует, по нашему мнению,

<sup>2</sup> Ожегов С.И. Словарь русского языка / под ред. Н.Ю. Шведовой. М.: Русский язык, 1983. 816 с.

обратиться к опыту аудиторской деятельности, как наиболее близкому к экспертизе виду финансового контроля.

Материалы проведенного анализа определений документации аудитора отражены в *табл. 1*.

Результаты проведенного анализа позволили сформулировать авторское определение документации бухгалтерской экспертизы с позиций современной теории и практики экспертной деятельности.

По нашему мнению, под документацией бухгалтерской экспертизы следует понимать рабочие документы, подготовленные или полученные экспертом-бухгалтером в связи с проведением бухгалтерской экспертизы. Такие рабочие документы могут быть оформлены как в бумажном, так и в электронном виде.

Последовательность действий по организации специальных экспертных бухгалтерских работ, выполняемых экспертами-бухгалтерами по заданию уполномоченных органов, включая вопросы планирования бухгалтерской экспертизы, рассматривалась в работах Ш.И. Алибекова [4], А.Н. Белова [5], Н.Т. Белухи<sup>3</sup>, Н.Г. Гаджиева [6], С.П. Голубятникова [7], Е.С. Дубоносова [8], А.М. Дьячкова [9], С.Г. Еремина [10], С.А. Звягина [11], Л.В. Каширской [12], Ж.А. Кеворковой [13], Е.Р. Россинской [14], Я.В. Соколова [15], В.А. Тимченко [16], Г.Р. Хамидуллиной [17], В.В. Шадрина [18], Л.Г. Шапиро [19] и др.

В работах этих авторов организационные аспекты бухгалтерской экспертизы, как правило, исследовались с позиций взаимодействия эксперта-бухгалтера и лица (органа), назначившего экспертизу, а также в спектре соблюдения действующего законодательства.

К сожалению, проблемы повышения эффективности организационного процесса экспертных бухгалтерских действий в целях соблюдения сроков проведения экспертизы и обеспечения качества экспертного

заключения, а также разработки соответствующего категориального аппарата не рассматривались и остаются малоизученными.

Потребности практики и прикладные задачи диктуют необходимость обстоятельного и глубокого рассмотрения специальных вопросов, касающихся непосредственно плановых аспектов проведения бухгалтерской экспертизы.

Безусловно, организационно-плановые мероприятия бухгалтерской экспертизы, как и любых экспертных действий, должны проводиться в комплексе, так как между ними существует определенная взаимосвязь, последовательность выполнения и как следствие – взаимозависимость. Такое взаимодействие мероприятий и их согласованность при надлежащей организации и планировании позволяют получить максимально эффективные результаты и выполнить стоящие перед экспертизой задачи.

Таким образом, план (план-график) проведения бухгалтерской экспертизы, по нашему мнению, – это официальный документ, который должен содержать следующие позиции:

- поставленные на решение бухгалтерской экспертизы вопросы;
- цели и задачи экспертизы (как конечные, так и промежуточные);
- порядок взаимодействия с экспертами в составе комплексной (комиссионной) экспертизы;
- механизм координации эксперта-бухгалтера с органом (лицом), назначившим экспертизу;
- стратегия действий эксперта-бухгалтера (группы экспертов) при возникновении внеплановых (дополнительных, непредусмотренных) обстоятельств.

В ряде научных работ бухгалтерская экспертиза небезосновательно рассматривается в качестве системы [2].

<sup>3</sup> Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Дело ЛТД, 1993. 272 с.

Поэтому процесс управления бухгалтерской экспертизой и ее организации как системы требует первоначальной постановки цели. В связи с этим функция планирования при управлении бухгалтерской экспертизой является основополагающей и играет главную роль в качестве отправной точки при осуществлении экспертных бухгалтерских работ. Другие и последующие экспертные действия и функции, как правило, обеспечивают движение системы, направлены на выполнение поставленных задач, мероприятий и работ, предусмотренных планом (планом-графиком).

Роль функции планирования при организации и проведении экспертных работ выражается в научном обосновании выбора соответствующих экспертных процедур, проектировании и предвидении порядка их применения на определенных стадиях процесса проведения бухгалтерской экспертизы.

Использование элементов планирования при проведении бухгалтерской экспертизы дает следующие преимущества:

- позволяет достичь равномерности распределения экспертных работ на протяжении отведенного срока проведения экспертизы;
- дает возможность эксперту-бухгалтеру эффективно применять необходимые режимы, методы, формы и процедуры в тех или иных экспертных ситуациях;
- обеспечивает взаимодействие и целевую координацию как между экспертами однородных или различных специальностей, так и в их взаимоотношениях с уполномоченным органом (лицом);
- повышает качество экспертной работы, а также достоверность и значимость полученных результатов.

Общеизвестно, что процесс планирования при проведении экспертных бухгалтерских действий основывается на полученном от органа (лица), назначившего экспертизу, соответствующего решения (постановления).

Исходя из этого подготовка плана (плана-графика) проведения бухгалтерской экспертизы в качестве официального документа будет являться основной и первоочередной целью функции планирования экспертных работ. Кроме того, сущность планирования таких работ, на наш взгляд, и заключается непосредственно в подготовке скоординированного и оптимального плана (плана-графика) проведения бухгалтерской экспертизы, обеспечивающего выполнение поставленных перед ней задач и достижения намеченных целей.

Эффективная реализация обозначенной основополагающей цели экспертных действий будет зависеть от ее разграничения на соответствующие подцели в ходе планирования бухгалтерской экспертизы. Таких подцелей, исходя из анализа практических материалов проведения экспертных бухгалтерских работ, может быть две, а именно:

- оптимальное соблюдение сроков, отведенных для проведения бухгалтерской экспертизы;
- получение достоверных и качественных экспертных результатов, обеспечивающих решение вынесенных на экспертизу уполномоченными органами вопросов.

Как показывает практика, планирование экспертных бухгалтерских работ может характеризоваться ситуацией, когда обозначенные нами подцели взаимно дополняют одна другую. Такой вариант, на наш взгляд, является наиболее приемлемым при проведении бухгалтерской экспертизы по противоправным экономическим действиям. В то же время в процессе планирования может возникнуть менее благоприятная и более редкая ситуация, когда одна подцель реализуется за счет другой подцели, когда между подцелями бухгалтерской экспертизы отсутствует взаимосвязь.

Подобное различие комбинаций требует научной проработки каждого из двух возможных вариантов. Первой рассмотрим комбинацию, когда подцели бухгалтерской

экспертизы дополняют друг друга и одна подцель способствует достижению другой подцели.

Схема такого варианта согласования подцелей представлена на *рис. 1*.

Как уже отмечалось ранее, на практике могут возникнуть ситуации, когда получение достоверных и качественных экспертных результатов, обеспечивающих решение вынесенных на экспертизу уполномоченными органами вопросов, возможно только лишь за рамками установленных сроков проведения бухгалтерской экспертизы.

Таким образом, между подцелями в данном случае имеется явное противоречие – реализация одной подцели осуществляется только за счет другой подцели. Возможная комбинация конкуренции подцелей бухгалтерской экспертизы в подобном случае схематично представлена на *рис. 2*.

Анализ материалов проведения бухгалтерских экспертиз показал, что вариант, связанный с отсутствием взаимосвязи между подцелями экспертных действий, в практике проведения экспертных бухгалтерских работ существовать не может.

Таким образом, планирование экспертных бухгалтерских работ в обязательном порядке предусматривает составление плана или плана-графика проведения бухгалтерской экспертизы (в зависимости от специфики экспертной деятельности или в соответствии с форматами экспертного учреждения) и в ряде случаев – программы комплексной (с участием эксперта-бухгалтера) или комиссионной бухгалтерской экспертизы.

В состав работ по планированию бухгалтерской экспертизы могут также включаться следующие мероприятия:

- проведение организационно-подготовительных работ;
- подготовка графиков работ по отдельным направлениям бухгалтерской экспертизы;
- определение стратегии действий эксперта-бухгалтера (группы экспертов) при

возникновении внеплановых (дополнительных, непредусмотренных) обстоятельств;

- организация взаимодействия с уполномоченным органом в процессе бухгалтерской экспертизы;
- уточнение сроков проведения экспертизы и согласование их с уполномоченным органом;
- проведение инструктивных совещаний с членами комиссионной (комплексной) экспертизы.

Представленный перечень работ по планированию экспертных действий составляет основу плановых мероприятий и не является исчерпывающим. Он может корректироваться и дополняться в зависимости от конкретной экспертной ситуации.

Как любой процесс планирования, планирование бухгалтерской экспертизы будет включать входные и выходные данные. При этом в состав входных данных мы предлагаем включить:

- материалы и документы, полученные экспертом-бухгалтером от уполномоченного органа для исследования (ретроспективная информация);
- данные о поставленных на решение эксперта-бухгалтера вопросах и сроках проведения экспертного бухгалтерского исследования. Такие данные по отношению к исследуемому периоду деятельности подконтрольного экономического субъекта будут являться информацией о прошедшем, в связи с чем может быть названной условно ретроспективной.

К выходным данным процесса планирования бухгалтерской экспертизы может быть отнесена перспективная информация, отраженная в форме соответствующего плана (плана-графика) и программы экспертных бухгалтерских работ. Эти документы могут также являться результатом планирования экспертных действий.

Полученные в ходе проведенного нами исследования результаты дают возможность включения в понятийный аппарат теоретических основ бухгалтерской экспертизы двух новых категорий при планировании работ: глубина планирования и глубина ретроспекции.

Данные категории требуют пристального научного внимания с точки зрения их разработки применительно к экспертной бухгалтерской деятельности.

Оценивая проделанную работу, можно констатировать, что под глубиной планирования бухгалтерской экспертизы следует понимать период времени, отведенный на проведение экспертных работ и охваченный соответствующим планом (планом-графиком).

Применительно к правоохранительной деятельности на проведение бухгалтерской экспертизы отводится до 15 дней с правом последующего продления срока. Как правило, при проведении бухгалтерской экспертизы по наиболее сложным и многоэпизодным противоправным действиям, а также с большими исследуемыми периодами финансово-хозяйственной деятельности подконтрольных экономических субъектов (до 5 лет) сроки проведения экспертных действий неоднократно продлеваются и могут достигать полугодя.

Проведенное исследование практических материалов осуществленных экспертных бухгалтерских действий дало возможность определить и сформулировать обстоятельства и факторы, которые в той или иной степени влияют на глубину планирования бухгалтерской экспертизы, то есть на сроки ее проведения, а именно:

- наличие в деле эпизодов противоправных экономических действий с широким кругом контрагентов и фирм-однодневок;
- сокрытие следов правонарушений с использованием современных информационных технологий и элементов мошенничества;

- неудовлетворительное состояние бухгалтерского учета (отставание, запущенность и т.п.) и системы внутреннего контроля исследуемого экономического субъекта;
- ненадлежащее качество материалов и документов, представленных для исследования;
- необходимость проведения финансово-экономической ревизии, аудиторской или налоговой проверки, а также других видов экспертиз для решения вопросов бухгалтерской экспертизы;
- выявление уполномоченным органом дополнительных фактов и обстоятельств по исследуемым экспертом-бухгалтером вопросам.

Вместе с тем под глубиной ретроспекции при планировании бухгалтерской экспертизы нами предлагается понимать прошедший временной период, который охватывает бухгалтерская экспертиза своим исследованием для решения поставленных задач, формулирования экспертных выводов и дачи заключения.

Как правило, глубина планирования экспертной бухгалтерской работы ограничивается сроками хранения бухгалтерской и иной документации экономического субъекта в общепринятых параметрах в связи с тем, что выводы эксперта-бухгалтера и его экспертные решения могут основываться только на документах, исследованных в процессе проведения бухгалтерской экспертизы.

Поэтому на величину глубины ретроспекции, по нашему мнению, будут влиять следующие факторы и обстоятельства:

- совершение правонарушений в течение длительного времени, охватывающего максимальные сроки хранения бухгалтерской документации;
- участие в противоправной схеме значительного количества должностных лиц экономического субъекта с большим опытом работы;

- наличие определенной периодичности (повторяемости) противоправных действий в деятельности экономического субъекта;
- выявление фактов неправомерных действий, совершенных должностными лицами.

Суммирование показателей глубины планирования и глубины ретроспекции дает возможность определить величину временного сдвига информации входа и выхода.

Определение подобного показателя мы предлагаем отразить следующей формулой:

$$ВСИ = ГП + ГР,$$

где *ГП* – глубина планирования (срок проведения экспертных бухгалтерских работ);

*ГР* – глубина ретроспекции (временной период, исследуемый экспертом-бухгалтером).

В целях получения однозначных и сопоставимых экспертных результатов как планируемых, так и фактических предлагается выражать отраженные в формуле величины в календарных днях. Тем более, что предлагаемая единица измерения уже используется в экспертной практике, имеется в ряде официальных документов, регламентирующих экспертную деятельность.

Кроме того, для иллюстрации соотношения и взаимосвязи рассматриваемых показателей, а также их анализа в теории и практике бухгалтерской экспертизы нами разработана схема взаимосвязи и соотношения показателей планирования бухгалтерской экспертизы (рис. 3).

Последующее изучение динамики рассматриваемых показателей планирования бухгалтерской экспертизы в различных экспертных ситуациях и под влиянием определенных факторов дало возможность выявить некоторую взаимосвязь и взаимозависимость этих величин от ряда внутренних и внешних обстоятельств.

Результаты проведенного анализа степени влияния внутренних и внешних факторов

на изменение величины показателей планирования бухгалтерской экспертизы представлены в табл. 2.

Также следует отметить, что перечень внутренних и внешних факторов, влияющих на изменение величины показателей планирования бухгалтерской экспертизы, не может быть окончательным.

Перечень и параметры анализа могут корректироваться в зависимости от изменения экспертной ситуации, поставленных на решение экспертизы вопросов, особенностей совершения противоправных экономических действий.

Для учета и анализа динамики показателей планирования назрела необходимость в выделении особого показателя, фиксирующего изменения планирующих величин. В качестве такого показателя предлагается ввести коэффициент временного сдвига *КВС*. Он определяется как отношение глубины планирования к глубине ретроспекции:

$$КВС = ГП / ГР,$$

где *ГП* – глубина планирования (срок проведения экспертных бухгалтерских работ);

*ГР* – глубина ретроспекции (временной период, исследуемый экспертом-бухгалтером).

Значение предлагаемого коэффициента отражает соотношение срока проведения бухгалтерской экспертизы с момента ее назначения и даты представления экспертного заключения и временного периода, который был исследован экспертом-бухгалтером в финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, в отношении которого проводятся процессуальные действия.

Применение данного коэффициента в практических ситуациях деятельности органов внутренних дел показало, что его величина колеблется в значениях от 0,1 до 1.

Изменение рассматриваемого показателя в сторону уменьшения происходит в связи с сокращением сроков проведения

бухгалтерской экспертизы или увеличением временного периода, исследуемого экспертом-бухгалтером, и наоборот.

При проведении экспертных бухгалтерских работ по противоправным экономическим действиям, совершенным в разовом (одноэпизодном) порядке и одним лицом на протяжении незначительного периода времени, значение такого коэффициента будет близко к единице.

Такая же ситуация возникнет, если срок проведения бухгалтерской экспертизы будет увеличиваться в зависимости от увеличения временного периода, исследуемого экспертом-бухгалтером. Значение показателя будет изменяться при возникновении диспропорций между двумя показателями, определяющими его величину – глубиной планирования и глубиной ретроспекции.

В процессе планирования экспертных бухгалтерских работ, как правило, решаются следующие задачи:

- определение целей и задач бухгалтерской экспертизы, мероприятий по их достижению и решению;
- подготовка стратегии бухгалтерской экспертизы применительно к конкретной экспертной ситуации, а также на случай возникновения внеплановых (дополнительных, непредусмотренных) обстоятельств;
- обеспечение соблюдения сроков проведения бухгалтерской экспертизы;
- равномерное распределение трудовых, временных и иных затрат в процессе экспертных действий, их корректировка в зависимости от внутренних и внешних изменений и др.

Следовательно, применение планирования в экспертной бухгалтерской работе позволяет достигнуть определенных положительных результатов, которыми являются:

- проведение бухгалтерской экспертизы с оптимальными временными, трудовыми и иными затратами;

- своевременное выявление и разрешение проблемных ситуаций;
- эффективная реализация целей и задач бухгалтерской экспертизы;
- концентрация усилий экспертной работы по наиболее сложным направлениям и задачам бухгалтерской экспертизы;
- осуществление координации между членами экспертной группы при проведении комплексных и комиссионных экспертиз;
- осуществление согласованной работы эксперта-бухгалтера с экспертным учреждением по решению задач соответствующей бухгалтерской экспертизы;
- организация успешного взаимодействия эксперта-бухгалтера с уполномоченным органом.

Таким образом, нами обоснована необходимость разработки научных основ организационно-плановых аспектов бухгалтерской экспертизы. В связи с чем предложен ряд специальных категорий, характеризующих процесс организации бухгалтерской экспертизы: документация бухгалтерской экспертизы, план (план-график) проведения бухгалтерской экспертизы, глубина планирования и глубина ретроспекции бухгалтерской экспертизы. По каждой категории сформулированы авторские определения, условия и особенности прикладного применения.

Кроме того, в ходе исследования обозначенной проблемы были выявлены преимущества использования элементов планирования при проведении бухгалтерской экспертизы, определены цель и подцели планирования экспертных бухгалтерских работ; сформулированы обстоятельства и факторы, которые в той или иной степени влияют на глубину планирования и глубину ретроспекции бухгалтерской экспертизы, проведен анализ степени влияния внутренних и внешних факторов на изменение величины показателей планирования бухгалтерской экспертизы.

**Таблица 1**  
**Определения аудиторской документации**

**Table 1**  
**Definitions of audit documentation**

<b>Источник</b>	<b>Определение</b>
Руководство Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (Applying ISAs Proportionately with the Size and Complexity of an Entity). URL: <a href="http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ applying-isas-proportionate.pdf">http://www.ifac.org/Members/DownLoads/ applying-isas-proportionate.pdf</a>	Помогает аудитору при планировании и выполнении аудита. Это облегчает контроль и анализ работ, выполненных ассистентами, оценку полученных аудиторских доказательств и формирование выводов до завершения составления аудиторского отчета
Международные стандарты аудита. «Аудиторская документация» (МСА 230)	Дает достаточные и надлежащие записи для обоснования аудиторского отчета (заключения) и доказательства того, что аудит был проведен в соответствии с МСА и применимыми требованиями законодательства и регулирования
Правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита» (в ред. постановления Правительства Российской Федерации от 07.10.2004 № 532 «О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства Российской Федерации от 23.09.2002 № 696»	Рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме
Википедия – свободная энциклопедия	Совокупность материальных носителей информации, которая отражает совокупность выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором, которая составляется самим аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки
Вареня В. [3]	Письменное отражение выполненных аудиторских процедур, полученных аудиторских доказательств, заключений, сделанных аудитором
Глоссарий группы компаний «Русконсалт». URL: <a href="http://www.rusconsult.ru/common/glossary/">http://www.rusconsult.ru/common/glossary/</a>	Совокупность информации на материальных носителях, составляемой аудитором, сотрудниками проверяемого экономического субъекта и третьими лицами по запросу аудитора до начала, в ходе и по завершении аудиторской проверки и содержащей сведения, необходимые для подготовки достоверного отчета и заключения, а также для осуществления текущего и последующего контроля качества аудита
Ирлица Л.В. Аудит. URL: <a href="http://all4learning.ru/audit/book/index/topics.htm">http://all4learning.ru/audit/book/index/topics.htm</a>	Рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита
Суйц В.П. Аудит. М.: Анкил, 1994. 182 с.	Рабочие документы и материалы, подготавливаемые аудитором и для аудитора либо получаемые и хранимые аудитором в связи с проведением аудита. Рабочие документы могут быть представлены в виде данных, зафиксированных на бумаге, фотопленке, в электронном виде или в другой форме

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Таблица 2****Степень влияния внутренних и внешних факторов на изменение величины показателей планирования бухгалтерской экспертизы****Table 2****Degree of impact of internal and external factors on changes in measures of planning the accounting expert examination**

<b>Факторы, влияющие на изменение показателей планирования бухгалтерской экспертизы</b>	<b>Глубина планирования</b>	<b>Глубина ретроспекции</b>	<b>Временной сдвиг информации</b>
Сложность и многоэпизодность совершенного противоправного экономического действия	+	+	+
Надлежащее качество материалов и документов, представленных для исследования	-	Const	-
Совершение противоправных действий, связанных с искажением бухгалтерской (финансовой) отчетности	+	+	+
Наличие устойчивого взаимодействия между экспертом-бухгалтером и органом (лицом), назначившим экспертизу	-	Const	-
Соответствующий уровень компетенции эксперта-бухгалтера по поставленным вопросам	-	Const	-
Недостаточный уровень компетентности эксперта-бухгалтера в исследуемой сфере	+	Const	+
Значительное количество должностных лиц экономического субъекта, вовлеченных в противоправную схему	+	+	+
Разовый (одноэпизодный) характер исследуемого противоправного экономического действия	-	Const	-
Некорректная или несогласованная постановка вопросов для решения бухгалтерской экспертизы	+	Const	+
Недостаточное качество материалов и документов, предоставленных для исследования	+	Const	+
Периодичность (повторяемость во времени) противоправных экономических действий	+	+	+
Отставание (запущенность) в бухгалтерском учете исследуемого экономического субъекта	+	Const	+
Проведение финансово-экономической ревизии, аудиторской или налоговой проверки, а также других видов экспертиз для решения вопросов бухгалтерской экспертизы	+	Const	+
Выявление уполномоченным органом дополнительных фактов и обстоятельств по исследуемым экспертом-бухгалтером вопросам	+	+	+
Высокий уровень квалификации и профессионализма должностных лиц, совершивших противоправные действия	+	Const	+

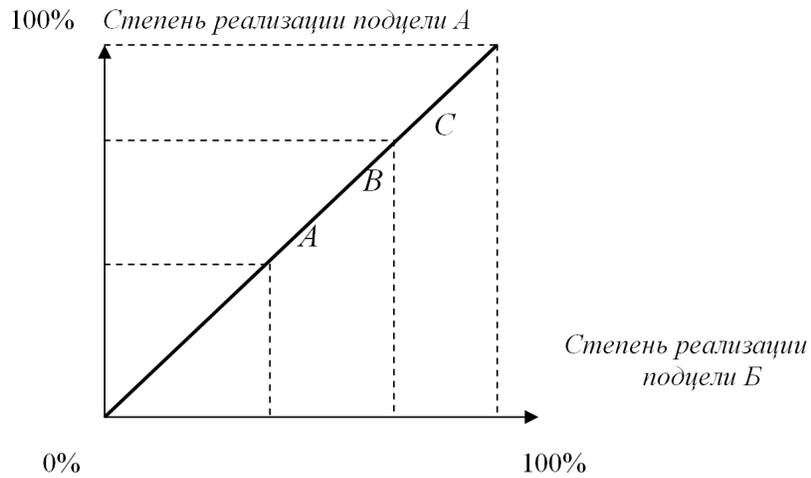
*Источник:* авторская разработка*Source:* Authoring

**Рисунок 1**

**Возможная комбинация подцелей бухгалтерской экспертизы при их дополнении**

**Figure 1**

**A possible combination of sub-objectives of accounting expert examination in the event of their being updated**



Источник: авторская разработка

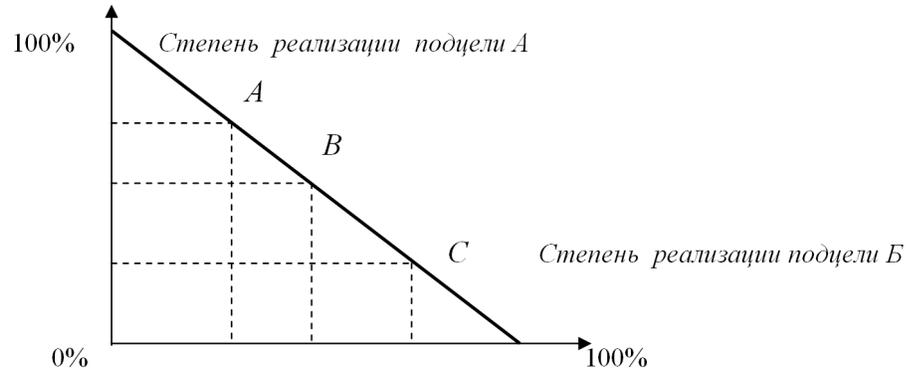
Source: Authoring

**Рисунок 2**

**Возможная комбинация подцелей бухгалтерской экспертизы при их конкуренции**

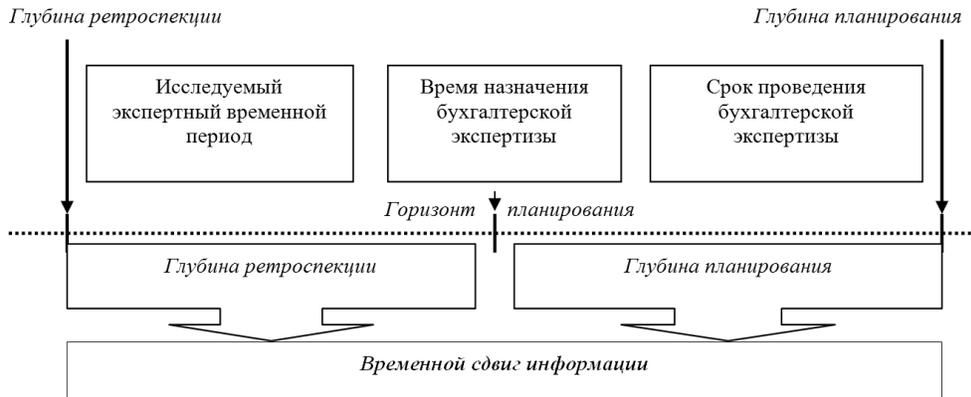
**Figure 2**

**A possible combination of sub-objectives of accounting expert examination in the event of their conflict**



Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Рисунок 3****Взаимосвязь и соотношение показателей планирования бухгалтерской экспертизы****Figure 3****Relationship and correlation of measures of planning the accounting expert examination**

Источник: авторская разработка

Source: Authoring

**Список литературы**

1. Каширская Л.В. Совершенствование системы хозяйственного учета: проблемы и решения // Вестник Астраханского государственного технического университета. Сер.: Экономика. 2004. № 2. С. 133–139.
2. Звягин С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза в системе противодействия экономической преступности // Вестник Воронежского института МВД России. 2015. № 3. С. 131–134. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sudebno-buhgalterskaya-ekspertiza-v-sisteme-protivodeystviya-ekonomicheskoy-prestupnosti>
3. Вареня В. Особенности аудита малых и средних предприятий // Учет и аудит Казахстана. 2009. № 9. С. 42–46.
4. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юстицинформ, 2006. 144 с.
5. Белов А.А., Белов А.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Книжный мир. 2003. 608 с.
6. Гаджиев Н.Г. Бухгалтерская экспертиза достоверности учетных записей при осуществлении аудиторской проверки // Вопросы структуризации экономики. 2004. № 1. С. 66–70.
7. Голубятников С.П., Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия: учебная дисциплина, наука, практика // Аудиторские ведомости. 2001. № 1. С. 14–16.
8. Дубонос Е.С. К вопросу о классификации судебно-бухгалтерских экспертиз // Известия Тульского государственного университета. Экономические и юридические науки. 2013. № 4-2. С. 54–59. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-klassifikatsii-sudebno-buhgalterskih-ekspertiz>
9. Дьячков А.М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений. М.: Спарк, 2000. 162 с.
10. Еремин С.Г., Бондаревская Н.С. Методологические аспекты использования специальных экономических познаний в уголовном судопроизводстве // Вестник Волгоградской академии МВД России. 2009. № 3. С. 78–86.

11. *Звягин С.А., Стрыгина И.Е.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: особенности организации и проведения в современных условиях // *Судебная экспертиза*. 2017. № 1. С. 9–18.
12. *Каширская Л.В.* Экспертиза системных документов бюджетных учреждений // *Налоги и финансовое право*. 2011. № 9. С. 150–155.
13. *Кеворкова Ж.А., Окружко О.А.* Бухгалтерская экспертиза расчетов с контрагентами в строительстве: монография. Калуга: Эйдос, 2012. 154 с.
14. *Россинская Е.Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. М.: НОРМА, 2008. 687 с.
15. *Соколов Я.В., Бычкова С.М.* Бухгалтерская экспертиза: урок истории // *Бухгалтерский учет*. 1998. № 4. С. 102–104.
16. *Тимченко В.* Бухгалтерские документы и записи при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу // *Законность*. 2000. № 10. С. 6–10.
17. *Хамидуллина Г.Р.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Экзамен, 2004. 96 с.
18. *Шадрин В.В.* Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе. М.: Юрлитинформ, 2003. 176 с.
19. *Шапиро Л.Г.* Судебно-бухгалтерская экспертиза при расследовании преступлений в сфере экономической деятельности // *Вестник Саратовской государственной юридической академии*. 2008. № 3. С. 121–126.

#### **Информация о конфликте интересов**

Мы, авторы данной статьи, со всей ответственностью заявляем о частичном и полном отсутствии фактического или потенциального конфликта интересов с какой бы то ни было третьей стороной, который может возникнуть вследствие публикации данной статьи. Настоящее заявление относится к проведению научной работы, сбору и обработке данных, написанию и подготовке статьи, принятию решения о публикации рукописи.

## ORGANIZATIONAL AND PLANNING DOCUMENTATION OF ACCOUNTING EXPERT EXAMINATION

Sergei A. ZVYAGIN <sup>a\*</sup>, Evgenii P. MAL'TSEV <sup>b</sup>

<sup>a</sup> Voronezh Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russian Federation, Voronezh, Russian Federation  
patzv@mail.ru  
ORCID: not available

<sup>b</sup> Voronezh Institute of the Ministry of Internal Affairs of Russian Federation, Voronezh, Russian Federation  
Madm86@mail.ru  
ORCID: not available

\* Corresponding author

### Article history:

Received 17 May 2017  
Received in revised form  
29 May 2017  
Accepted 9 June 2017  
Available online  
15 May 2018

**JEL classification:** A19, K42,  
M49

**Keywords:** accounting expert  
examination, documentation,  
planning, retrospection

### Abstract

**Importance** Documents of accounting expert examination, which is appointed by economic crime authorities, are an important tool to prove abusive practices. The article discusses the theoretical and methodological problems of organizational and planning phase of accounting expert examination.

**Objectives** The purpose of the study is to consider the possibility to distinguish a new category, i.e. documentation of accounting expert examination, and develop its main elements.

**Methods** We apply systems and logical approaches, general scientific methods to devise a framework of categories for implementing the organization and planning of accounting expert examination.

**Results** The paper underpins the need for common scientific approach to organizational and planning process of accounting expert examination, offers a system of conceptual categories and our own definitions of documentation, plan, planning function, depth of planning, depth of retrospection. The findings may be used for organization and planning of accounting expert examinations of forensic, operational and investigative units of the Russian Ministry of Internal Affairs to detect, investigate, document, prove and prevent economic offenses.

**Conclusions and Relevance** The analysis of the impact of internal and external factors on changes in planning figures will help strengthen the organization of accounting expert examination, enhance the expert work and opinion quality.

© Publishing house FINANCE and CREDIT, 2017

**Please cite this article as:** Zvyagin S.A., Mal'tsev E.P. Organizational and Planning Documentation of Accounting Expert Examination. *International Accounting*, 2018, vol. 21, iss. 5, pp. 543–558.  
<https://doi.org/10.24891/ia.21.5.543>

### Acknowledgments

The article is adapted from the *Economic Analysis: Theory and Practice* journal, 2017, vol. 16, iss. 6.

### References

1. Kashirskaya L.V. [Improving the enterprise accounting system: Problems and solutions]. *Vestnik Astrakhanskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta. Ser.: Ekonomika = Vestnik of Astrakhan State Technical University. Series: Economics*, 2004, no. 2, pp. 133–139. (In Russ.)
2. Zvyagin S.A. [Forensic accounting in the system of combating economic crime]. *Vestnik Voronezhskogo instituta MVD Rossii = Vestnik of Voronezh Institute of MIA Russia*, 2015, no. 3,

- pp. 131–134. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/sudebno-bukhgalterskaya-ekspertiza-v-sisteme-protivodeystviya-ekonomicheskoy-prestupnosti> (In Russ.)
3. Varenya V. [Specific features of auditing small and medium-sized enterprises]. *Uchet i audit Kazakhstana = Accounting and Audit of Kazakhstan*, 2009, no. 9, pp. 42–46. (In Russ.)
  4. Alibekov Sh.I. *Sudebno-bukhgalterskaya ekspertiza* [Forensic audit]. Moscow, Yustitsinform Publ., 2006, 144 p.
  5. Belov A.A., Belov A.N. *Sudebno-bukhgalterskaya ekspertiza* [Forensic audit]. Moscow, Knizhnyi mir Publ., 2003, 608 p.
  6. Gadzhiev N.G. [Accounting expert examination of the accuracy of records when conducting the audit]. *Voprosy strukturizatsii ekonomiki = Issues of Economy Structuring*, 2004, no. 1, pp. 66–70. (In Russ.)
  7. Golubyatnikov S.P., Timchenko V.A. [Forensic accounting: An academic discipline, science, practice]. *Auditorskije vedomosti = Audit Journal*, 2001, no. 1, pp. 14–16. (In Russ.)
  8. Dubonosov E.S. [On the classification of forensic accounting examinations]. *Izvestiya Tul'skogo gosudarstvennogo universiteta = Izvestija TulGU*, 2013, no. 4-2, pp. 54–59.  
URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/k-voprosu-o-klassifikatsii-sudebno-bukhgalterskih-ekspertiz> (In Russ.)
  9. D'yachkov A.M. *Primenenie spetsial'nykh bukhgalterskikh poznanii pri rassledovanii khishchenii* [Applying special accounting knowledge in fraud investigation]. Moscow, Spark Publ., 2000, 162 p.
  10. Eremin S.G., Bondarevskaya N.S. [Methodological aspects of using special economic knowledge in criminal proceedings]. *Vestnik Volgogradskoi akademii MVD Rossii = Vestnik of Volgograd Academy of the Ministry of Interior of Russia*, 2009, no. 3, pp. 78–86. (In Russ.)
  11. Zvyagin S.A., Strygina I.E. [Forensic accounting expert examination: Specifics of its organization and performance in modern conditions]. *Sudebnaya ekspertiza = Forensic Examination*, 2017, no. 1, pp. 9–18. (In Russ.)
  12. Kashirskaya L.V. [Examination of system documents of State-financed institutions]. *Nalogi i finansovoe pravo = Tax and Financial Law*, 2011, no. 9, pp. 150–155. (In Russ.)
  13. Kevorkova Zh.A., Okruzhko O.A. *Bukhgalterskaya ekspertiza raschetov s kontragentami v stroitel'stve: monografiya* [Accounting expert examination of settlements with contractors in the construction industry: a monograph]. Kaluga, Eidos Publ., 2012, 154 p.
  14. Rossinskaya E.R. *Sudebnaya ekspertiza v grazhdanskom, arbitrazhnom, administrativnom i ugolovnom protsesse* [Forensic examination in civil, arbitration, administrative and criminal proceedings]. Moscow, NORMA Publ., 2008, 687 p.
  15. Sokolov Ya.V., Bychkova S.M. [Accounting expert examination: A history lesson]. *Bukhgalterskii uchet = Accounting*, 1998, no. 4, pp. 102–104. (In Russ.)
  16. Timchenko V. [Accounting documents and records in establishing the facts subject to proof in criminal case]. *Zakonnost' = Legality*, 2000, no. 10, pp. 6–10. (In Russ.)
  17. Khamidullina G.R. *Sudebno-bukhgalterskaya ekspertiza* [Forensic audit]. Moscow, Ekzamen Publ., 2004, 96 p.

18. Shadrin V.V. *Primenenie sudebno-bukhgalterskoi ekspertizy v ugovnom protsesse* [Application of forensic audit in criminal process]. Moscow, Yurlitinform Publ., 2003, 176 p.
19. Shapiro L.G. [Forensic audit in the investigation of economic crimes]. *Vestnik Saratovskoi gosudarstvennoi yuridicheskoi akademii = Saratov State Law Academy Bulletin*, 2008, no. 3, pp. 121–126. (In Russ.)

#### **Conflict-of-interest notification**

We, the authors of this article, bindingly and explicitly declare of the partial and total lack of actual or potential conflict of interest with any other third party whatsoever, which may arise as a result of the publication of this article. This statement relates to the study, data collection and interpretation, writing and preparation of the article, and the decision to submit the manuscript for publication.