

Министерство внутренних дел Российской Федерации

**Федеральное государственное
образовательное учреждение высшего образования
«Орловский юридический институт
Министерства внутренних дел Российской Федерации
имени В.В. Лукьянова»**

С.А. Лукьянчикова

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА
В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

Учебно-практическое пособие

**Орёл
ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова
2020**

УДК 343.1
ББК 67.99(2)93
Л84

Рецензенты:

Д.Н. Рудов, кандидат юридических наук, доцент
(Белгородский юридический институт
МВД России имени И.Д. Путилина);
В.В. Певцов
(СУ УМВД России по Орловской области)

Лукьянчикова, С.А.

Л84 Финансово-экономическая экспертиза в системе государственного финансового контроля : учебно-практическое пособие / С.А. Лукьянчикова. – Орел : ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2020. – 77, [1] с. – 29 экз. – Текст : непосредственный.

В учебно-практическом пособии рассматривается финансово-экономическая экспертиза как один из основных методов государственного финансового контроля. Учебно-практическое пособие написано на основе положений действующего законодательства, рассмотрены материалы следственной практики по затрагиваемым проблемам.

Для курсантов, слушателей, студентов, преподавателей образовательных организаций не только юридического, но и иного гуманитарного профиля, а также для научных, практических работников, интересующихся обозначенной проблематикой, уголовно-процессуальным правом, финансовым правом, судебной бухгалтерией, а равно практикой применения рассмотренных в учебно-практическом пособии институтов.

Издание представлено в авторской редакции.

УДК 343.1
ББК 67.99(2)93

©ОрЮИ МВД России имени В.В. Лукьянова, 2020

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
ГЛАВА 1. СТАНОВЛЕНИЕ И ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ОСУЩЕСТВЛЕНИЯ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ	9
§ 1. Ретроспективный анализ развития института государственного финансового контроля в России	9
§ 2. Понятие и сущность финансового государственного контроля в России	19
§ 3. Виды, методы и формы государственного финансового контроля	22
ГЛАВА 2. ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА КАК ОДИН ИЗ ОСНОВНЫХ МЕТОДОВ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ	28
§ 1. Понятие и сущность финансово-экономической экспертизы как метода государственного финансового контроля	28
§ 2. Методологические основы финансово-экономической экспертизы в России	43
§ 3. Типичные ошибки экспертов и совершенствование процесса проведения финансово-экономической экспертизы в России	56
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	68
СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ	72

ВВЕДЕНИЕ

Контроль. Слово, исторически появившееся достаточно давно и успевшее за долгое время своего существования приобрести множество лексических оттенков. Это слово применяется повсеместно там, где выстраиваются отношения подчиненности, иерархичности звеньев единой системы. Контрольная деятельность представляет собой в широком смысле наблюдение с целью проверки. Иными словами, это процесс наблюдение вышестоящего звена за нижестоящим в целях определения соответствия выполняемой звеном деятельности необходимым стандартам (например требованиям законодательства).

Кредитно-денежные отношения – часть жизни любого человека, общества и государства. Данная система является одним из механизмов функционирования экономики. Именно поэтому контроль именно за этой сферой всегда имеет достаточно важное значение. В литературе контроль за финансовой деятельностью принято называть финансовым контролем. Как бы горестно не было это признавать, но там, где существует контакт человека с денежными средствами (нами имеются в виду отношения, не связанные с владением денежными средствами конкретным человеком-собственником) всегда должен присутствовать финансовый контроль, который сможет обеспечить соблюдение всех необходимых требований в кредитно-денежной сфере. Финансовый контроль в государстве обеспечивается на различных уровнях. Безусловно самым важным следует признавать именно государственный финансовый контроль, хотя и остальные уровни имеют немаловажное значение. Исторически сложилось так, что именно государственный финансовый контроль зародился раньше других уровней. Государственный финансовый контроль в его различных проявлениях будет прослеживаться в деятельности любого государства на любом этапе его развития, что лишний раз подтверждает важность исследования данного института.

Финансовый контроль – достаточно многогранная деятельность, имеющая собственную историю развития, методы, виды и формы. Одним из наиболее интересных с научной точки зрения, а также наименее изученных и понятных является метод финансово-экономической экспертизы. Дело в том, что данная экспертиза большинством теоретиков не причислялась к группе методов финансового контроля. Однако научные изыскания прогрессивных финансистов и бухгалтеров позволили доказать обратное. Сегодня финансово-экономическая экспертиза по праву считается одним из наиболее эффективных и при этом сложных методов финансового контроля.

Особое значение приобретают финансово-экономическая экспертиза и финансовый контроль на фоне показателей преступности в нашем госу-

дарстве. Безусловно, рассматриваемые институты связаны не только с уголовным судопроизводством и уголовно-процессуальной деятельностью, но они представляются частью эффективного механизма деятельности по выявлению экономических преступлений и их расследованию. Описанная система имеет и обратный эффект: экономическая преступность наносит урон стабильности экономической системы государства в целом и каких-либо объектов в частности, что идет наперекор с задачами осуществления финансового контроля в государстве.

По данным Генеральной прокуратуры, за последние 6 лет (2012–2018 гг.) в России после небольшого спада наблюдается стабильный уровень по количеству совершаемых преступлений экономической направленности (рисунок 1)¹.



Рисунок 1. Динамика экономических преступлений за период с 2012 по 2018 гг.

И это все происходит на фоне снижения общего уровня преступности в России и снижения количества совершаемых «популярных» преступлений экономической направленности, к коим можно относить мошенничество, кражи, грабежи и т.п. Это означает, что сохранение показателей совершаемых преступлений экономической направленности зачастую происходит за счет увеличения числа более серьезных с экономической точки зрения преступлений: присвоение или растрата, налоговые преступления, преступления коррупционной направленности и т.д.

¹ Сайт Генеральной прокуратуры Рос. Федерации. URL: <http://crimestat.ru>.

Так, по данным Генеральной прокуратуры за 2018 год было совершено 66592 преступлений экономической направленности, что составляет почти 6 процентов от общего числа совершенных преступлений (рисунок 2). Из них 3271 налоговых преступления (5 %), 27997 коррупционной направленности (42 %), 414 связанных с оборонно-промышленным комплексом (0,6 %). При этом количество преступлений, причинивших крупный материальный ущерб или совершенных в крупном размере достиг отметки в 262411 (24 % от общего числа совершенных преступлений)².

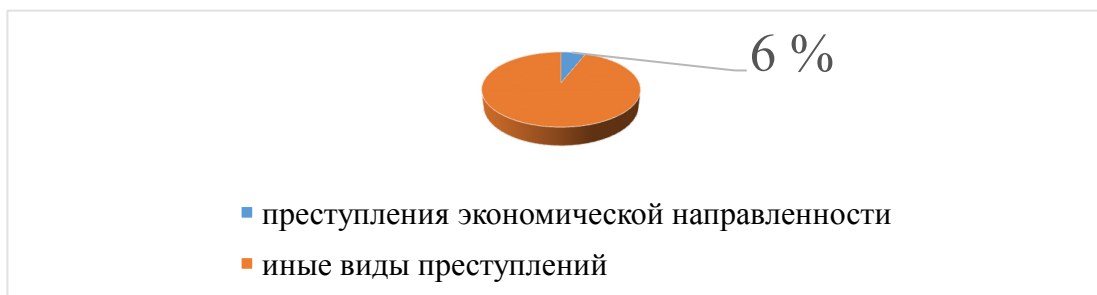


Рисунок 2. Количество преступлений экономической направленности к общему числу преступлений в 2018 году.

В этой связи, финансовый контроль видится достаточно важной частью механизма предупреждения, выявления и расследования целого ряда преступлений экономической направленности. Немаловажную роль играет финансовый контроль и в рамках арбитражных и гражданских правоотношений. Вместе с тем, часть аспектов, связанных с финансовым контролем и его важнейшим методом – финансово-экономической экспертизой, считаются недостаточно изученными. Все вышесказанное обуславливает **актуальность** темы исследования.

Объектом исследования являются общественные отношения, возникающие в процессе осуществления контрольных и правоохранительных функций государства.

Предметом исследования является финансово-экономическая экспертиза как основной метод государственного финансового контроля.

Цель исследования – комплексное изучение и системный анализ всех аспектов использования финансово-экономической экспертизы как метода государственного финансового контроля.

Достижению поставленной цели будет способствовать решение следующих **задач**:

1) провести ретроспективный анализ развития института государственного финансового контроля в России;

² Сайт Генеральной прокуратуры Рос. Федерации. URL: <http://crimestat.ru>.

2) раскрыть понятие и сущность государственного финансового контроля в Российской Федерации;

3) охарактеризовать основные виды, методы и формы государственного финансового контроля;

4) изучить понятие и сущность финансово-экономической экспертизы как одного из наиболее эффективных методов государственного финансового контроля;

5) рассмотреть основные ошибки, допускаемые при назначении и проведении финансово-экономических экспертиз;

6) определить возможные пути совершенствования финансово-экономической экспертизы в России и предложить конкретные меры по совершенствованию.

Теоретической основой послужили: труды авторов по общей теории права, криминалистике, финансовому праву, уголовно-процессуальному, уголовному праву, судебной бухгалтерии, судебно-экономической экспертизе и некоторым другим отраслям научного знания.

Юридические аспекты состояния и развития финансового контроля и в том числе государственного финансового контроля как института финансового права представлены в фундаментальных трудах представителей науки финансового права: В.К. Андреева, Н.М. Артемова, В.В. Бесчеревных, К.С. Бельского, Л.К. Вороновой, А.В. Брызгалина, П.М. Годме, О.Н. Горбуновой, Е.Ю. Грачевой, А.М. Гурвича, Т.С. Ермаковой, С.В. Запольского, М.В. Карасевой, А.Н. Козырина, Т.В. Конюховой, Н.А. Куфаковой, М.И. Пискотина, Е.А. Ровинского, Э.Д. Соколовой, Г.А. Тосуняна, Н.И. Химичевой, С.О. Шохина, С.Д. Цыпкина и других авторов. Исследование и определение роли государственного финансового контроля в борьбе с правонарушениями (преступлениями) в сфере финансовой деятельности стало возможным благодаря изучению работ по уголовному праву и криминологии: А.И. Алексеева, Б.В. Волженкина, Л.Д. Гаухмана, И.И. Кучерова, В.Д. Ларичева, В.В. Лунеева, С.В. Максимова, М.В. Образцова, В.И. Попова и других авторов.

В настоящее время актуальность вопросов, связанных с принципиально новыми механизмами контроля и защиты от правонарушений и преступных посягательств в финансово-экономической сфере, создала благоприятные предпосылки для стремительного роста научных, научно-учебных и практических разработок. В этой области плодотворно работают следующие авторы: А.Н. Борисов, Т.М. Дмитренко, Н.Г. Гаджиев, С.А. Корнев, Я.В. Соколов, С.Г. Чадаев, В.В. Шадрин, А.В. Шестаков, Д.А. Шестаков и др.

В экономической литературе вопросам организации и методологии финансово-экономической экспертизы посвящено совсем мало работ. Не-

которые аспекты этой проблемы рассмотрены в работах Н.Т. Белухи, Н.Г. Гаджиева, С.П. Голубятникова, Т.М. Дмитренко, В.И. Лакиса, А.В. Шестакова и других.

Правовой основой исследования является Конституция РФ, Уголовный кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Бюджетный кодекс РФ, Федеральный закон от 05.04.2013 № 41-ФЗ «О Счетной палате Российской Федерации», приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» внесены изменения (приказ Минюста России от 29.06.2016 № 150 и приказ от 13.09.2018 № 187) и другие нормативные правовые акты.

Методологическую основу исследования составляет комплекс научных методов исследования. Так, ряд общенаучных методов исследования (синтез, анализ, дедуктивный и индуктивный методы) позволили рассмотреть, как отдельные аспекты государственного финансового контроля в России, так и данную деятельность в целом. Совокупность частных научных методов: теоретического анализа, сравнительно-правового, системно-структурного, логико-юридического, историко-правового, сравнительного анализа результатов исследований, проведенных другими авторами по вопросам, близким к разрабатываемой проблеме позволила определить основные тенденции развития финансово-экономической экспертизы в системе государственного финансового контроля и выявить ряд определенных недостатков.

Научная новизна исследования состоит в том, что, несмотря на формальное увеличение количества работ, связанных с изучением институтов, как финансового контроля, так и финансово-экономической экспертизы, ряд вопросов, связанных с рассматриваемой тематикой все еще остается неизученной, либо недостаточно разработанной. Кроме того, анализ теоретического материала показывает, что исследователями практически не рассматриваются комплексно все аспекты, характеризующие финансово-экономическую экспертизу, чаще всего, ограничиваются лишь отдельными вопросами данной деятельности.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ЕЕ МЕСТО В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

§ 1. Ретроспективный анализ развития института государственного финансового контроля в России

Институт государственного финансового контроля является для нашего государства далеко не новшеством. Он прошел достаточно долгий исторический путь, прежде чем преобразоваться в ту форму, которая существует в Российской Федерации сегодня. На наш взгляд, наиболее оптимальным будет проведения ретроспективного анализа посредством периодизации этапов развития института государственного финансового контроля в России и рассмотрении особенностей каждого из этапов (рисунок 1.1).

1 период (середина XII – конец XV веков). Этот период связан с процессом объединения русских земель, находившихся несколько веков в состоянии междоусобной войны и под татаро-монгольским игом. Имевшуюся тогда (и ранее) систему сбора и учета податей и дани можно условно называть упрощенной системой государственного финансового контроля. Однако разрозненные лидеры русских земель были вынуждены отправлять большую часть сборов в Золотую Орду, что делало невозможным существование более развитой системы распределения и контроля³.

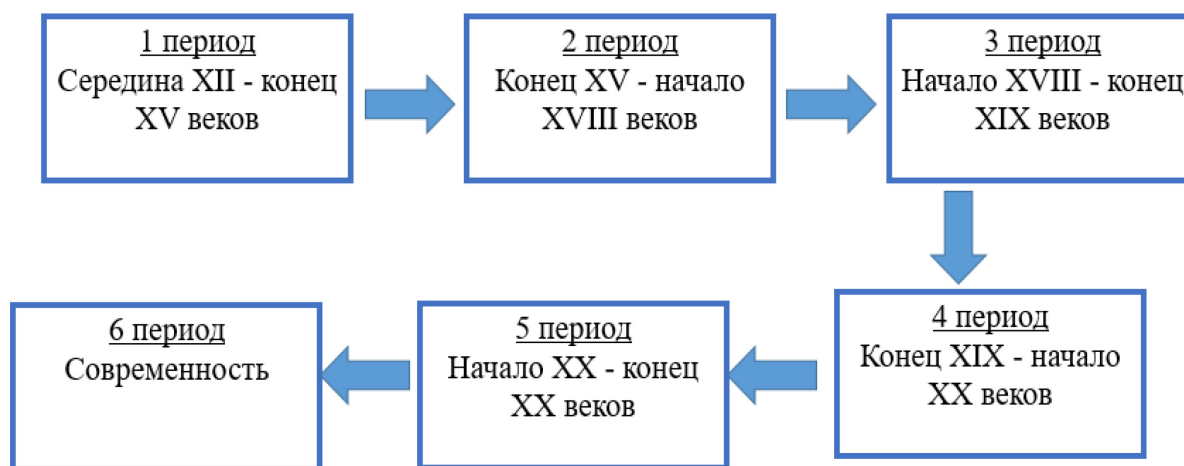


Рисунок 1.1. Периодизация истории развития института государственного финансового контроля в России.

³ История российского правосудия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / А.А. Воротынцева, А.А. Демичев, О.В. Исаенкова [и др.]; под ред. Н.А. Колоколова. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. С. 228.

При этом начавшийся в это время процесс объединения земель положил начало и формированию системы финансового контроля. Постепенно Великий князь Московский становится все более независим от иностранных интервентов и получает часть податей в собственную казну, благодаря хитрым экономическим и политическим манипуляциям. Деньги расходовались на нужды неокрепшего государства. Естественно Великий князь и его приближенные следили за правильными расходами всех средств, которые удавалось добыть.

Со времен полного освобождения от татаро-монгольского ига и начала правления Ивана III на территории русского государства появляются приказы – прообразы современных министерств. При вышеуказанном князе функции, похожие на финансовый контроль выполняли Казенный, Холопий, Постельный, Конюшенный приказы, а также приказ Большого двора. Данные органы осуществляли контроль за определенными сферами имущественного оборота государства. Так как невольные крестьяне фактически приравнивались в собственности Холопий приказ также по праву считается частью существовавшего тогда механизма государственного финансового контроля.

2 период (конец XV – начало XVIII веков). Это время называется процессом становления российского абсолютизма. Абсолютизм предполагает сосредоточение абсолютной власти в руках монарха, что предопределяет и систему государственного финансового контроля. До реформ Петра I контрольные функции все еще принадлежат приказам. Правда, постепенно создается все большее количество отраслевых приказов. Так, при Алексее Михайловиче в 1654 году создается Счетный приказ. Изначально данный орган создавался не для осуществления широкого спектра контрольных функций, а для выполнения конкретных задач. Счетный приказ должен был заниматься контролем распределения жалования во время войны с Польшей. Военная мощь государства в годы войны – важная составляющая, которая требовала материального поддержания. В дальнейшем, на данный приказ возлагается все больше и больше новых функций. Например, данному органу была поручена проверка деятельности приказа Большой казны за целых пятьдесят лет. Также счетный приказ стал заниматься учетом государственных доходов и расходов. При этом, в данный исторический период еще не существует специальных контрольных органов на местах. Информация о деньгах поступала через местных начальников и Земские думы. В самом Счетном приказе происходил анализ документации с вынесением решений о результатах проверки.

С приходом к власти царя Петра I, ставшего в последствии императором, достаточно кардинально меняется система государственных органов России. Высшим государственным органом становится Сенат, который

должен был исполнять обязанности императора при его отсутствии в столице. По факту, данный орган имел реальную власть и при наличии Петра на месте царствования. Особо хорошо прослеживалась роль Сената именно в контрольно-ревизионных делах, ведь именно этот орган стал заведовать распределением бюджета, доходной и расходной частями. В рамках функционирования Сената был создан еще один подчиненный орган – Ближняя канцелярия, которая до 1719 года и исполняла контрольные функции, являясь структурным элементом Сената.

В годы своего правления Петр I обращает особое внимание на взяточничество. Под его началом создается первая фискальная служба, служащие которой принимают ряд контрольных функций для более эффективной борьбы с коррупционной деятельностью чиновников. Руководил фискалами обер-фискал, который имел членство в Сенате. Следует отметить, что данная система была наименее эффективной из созданных. Коррупция в государстве была слишком распространена. Историкам известен случай, когда к смертной казни был приговорен один из обер-фискалов за казнокрадство и взяточничество в крупных размерах.

Дальнейшее расширение влияния России на другие государства, которое выразилось и в расширении торговых связей, появлении иностранных инвестиций, требовало дальнейшего реформирования системы государственного управления. С 1718 года Петр I активно внедряет систему управления, функционировавшую в Швеции. На смену изжившим себя приказам приходят коллегии. Изначально их создается девять, причем трем из них вменяются обязанности по экономической части. Так, камер-коллегия заведовала вопросами доходной части казны государства, а штатс-коллегия – расходами. Финансово-контрольные функции были возложены на ревизион-коллегию, заменившую Ближнюю канцелярию Сената. Данный орган занимался контролем за поступающими в казну средствами, а также за их целевым расходованием. Ревизион-коллегия также вершила суд над лицами, уличенными в растрате или присвоении государственных денег.

Со временем статус ревизион-коллегии был повышен, она стала называться ревизион-контора и была повышена до уровня Сената. В 1722 году император издал Инструкцию для данного органа, которая четко закрепила обязанности и права ревизион-конторы, а также систему государственного контроля. Таким образом, мы можем говорить, что в это время в Российской империи появляется первый за все время официальный документ, закрепивший систему государственного финансового контроля.

3 период (начало XVIII – конец XIX веков). После смерти Петра I и до воцарения Елизаветы Петровны в 1741 году, восходившими на престол

императорами совершались манипуляции со статусом Сената в рамках системы государственного контроля. Сенат то теряет эти функции, передавая Верховному тайному совету, то вновь приобретает их. При Елизавете Петровне становится явной неэффективность деятельности ревизион-конторы: при высоких расходах на содержание чиновников, они почти не выполняют своих прямых контрольно-отчетных обязанностей. В 1775 году были созданы Казенные палаты, принявшие на себя часть ревизионных функций. Также данный орган занимался учетом населения, что позволяло облегчить налогообложение. Коллегии в этом же году упраздняются.

Екатериной II в качестве финансово-контрольного органа создается Экспедиция о доходах государства, которую было сразу решено разделить на 4 основных подразделения (экспедиции) в зависимости от функций: доходная, расходная, ревизионная, по взысканию платежей и долгов. Также при императрице учреждается казначейство и должность Государственного казначея, которые занимались финансово-контрольными функциями на местах. Особый упор делался на порядок налогообложения и расходования выделяемых чиновникам средств. Борьба с коррупцией в это время ослабляется, поскольку сама Екатерина II считала, что чиновник имеет право кормиться за счет менее статусных лиц. При этом во времена правления Екатерины II делаются реальные попытки создания системы местного финансового контроля. Эту задачу выполняли казначеи на местах. К сожалению, после прихода к власти Павел I отменяет большинство нововведений матери и возвращает власть коллегиям, созданным еще при Петре⁴.

При правлении Александра I на замену коллегиям приходят отраслевые министерства. Для контроля в денежной сфере создается Министерство финансов. Однако уже в 1811 году функции в данной сфере разделяются между 3 высшими должностными лицами: Министром финансов, Государственным казначеем и Государственным контролером. Обе последние должности были приравнены к должности министра. Таким образом, все 3 должностных лица обладали одинаковым правовым положением. Здесь следует заметить, что в России в это время официально создается должностное лицо, занимавшееся государственным финансовым контролем, то есть контроль закрепляется в отдельности от всех остальных государственных финансовых функций. В Европе в то же время такого разделения все еще не существовало, поэтому подобные преобразования со стороны Александра I были весьма прогрессивными. В дальнейшем под руководством рассматриваемого должностного лица создается Главное управление ревизии государственных счетов. Данному ведомству были предо-

⁴ История российского правосудия: учеб. пособие для студентов вузов, обучающихся по специальности «Юриспруденция» / А.А. Воротынцева, А.А. Демичев, О.В. Исаенкова [и др.]; под ред. Н.А. Колоколова. М.: ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. С. 215.

ставлены достаточно широкие ревизионные полномочия, вплоть до проверки частных счетов организаций и лиц. Однако использование приведенных методов работы порождало бумажную волокиту и, как следствие, значительное замедление работы. В результате, эффективность недавно созданного ведомства довольно быстро сошла на нет. Правонарушения не удавалось пресекать в должном порядке. Именно поэтому руководству государства пришлось применять радикальные меры: в целях разгрузки указанного ведомства, ему было запрещено самостоятельно изучать частные счета. Данная деятельность возлагалась на конкретных лиц, которые работали непосредственно в проверяемой организации. Они должны были самостоятельно проводить ревизии и предоставлять в Главное управление лишь необходимые для сличения ведомости. Однако, подобная система порождала возможности для осуществления преступных схем, ведь при грамотном внесении данных в сличительные ведомости выявить правонарушение было практически невозможно.

При Николае I рассматриваемое ведомство получает новое название – Государственный контроль. Его контрольные функции расширяются, однако, орган все еще остается отстраненным от проверки частных счетов, что делает затруднительным противодействие ряду экономических правонарушений.

При воцарении «императора-освободителя» Александра II, в государстве наблюдался крупный дефицит бюджета. Проблема крылась вовсе не в системе налогообложения, а именно в круговой поруке коррупционеров-министров, которые получали бюджетные ассигнования в обход Государственного контроля. Иногда одно министерство могло контролировать отдельную статью дохода, и деньги даже не доходили до казначейства. Кроме того, в стране не было единой кассы, то есть доходы государства распределялись по различным ведомствам, оседая в карманах чиновников. Расследование таких фактов становилось невозможным, опять же ввиду отсутствия системы учета. Для решения проблемы император отправляет члена Государственного контроля В.А. Татаринова в Европу, чтобы тот на примере иностранных государств смог разработать проект нововведений для выхода из сложившейся ситуации. Что и было сделано госслужащим. В своем письме из-за границы он подробно изложил основные постулаты реформ в области государственного финансового контроля. Во-первых, нужно было необходимо создать единую кассу, то есть сделать так, чтобы все доходы, вне зависимости от каких-либо обстоятельств проходили через Министерство финансов. Во-вторых, предлагалось создать полностью независимые от Министерств органы, которые бы занимались исключительно ревизионной деятельностью. Причем ограничений у этой деятельности не должно было быть. То есть необходимо было наделить такие органы

властью вплоть до ревизии частных счетов. В-третьих, необходимо было ввести так называемую предварительную смету, то есть теперь бюджетные ассигнования должны будут выдаваться в соответствии с заранее утвержденным планом расходов.

Министры пытались воспротивиться подобному реформированию, но Александр II принял решение об использовании и внедрении всех предложенных идей чиновника. И это дало ощутимые результаты. С середины до конца века образовался стойкий профицит бюджета, который позволил последующим правителям династии Романовых не производить серьезных изменений в системе государственного финансового контроля.

4 период (конец XIX – начало XX веков). Происходит постепенная централизация контрольно-ревизионных органов в Российской империи. Дело в том, что реформы, осуществившиеся по проекту В.А. Татаринова, позволили создать мощную, но при этом децентрализованную и отчасти независимую систему государственного контроля. Независимой она была, в первую очередь, от Государственного совета и министерств. Николаем II предпринимаются попытки исправить ситуацию. Он вводит Государственного контролера в состав Государственного совета и издает Положение о Государственном контроле, которое стало очередным документом, определившим правовой статус органов государственного финансового контроля. Данный период является относительно недолгим, однако, по нашему мнению, его следует рассматривать отдельно от предыдущих и следующих, поскольку именно в это время происходят преобразовательные процессы векторно противоположные протекавшим ранее.

5 период (начало XX – конец XX веков). После Октябрьской революции 1917 года государственный финансовый контроль не теряет своей актуальность. Создание социалистического государство предполагало абсолютную централизацию командной экономики для достижения целей существования такого государства. Естественно в данных процессах нельзя было обходиться без контрольных органов. В начале формирования Советского государства контрольные функции в сфере экономики рассматривались в купе с учетными функциями, а потому создававшиеся органы обладали и тем, и тем. В 1918 году создается Народный комиссариат государственного контроля, заменивший Государственный контроль, существовавший при монархии. В этом же году происходит обновление системы органов государственного контроля. В составе вышеназванного Народного комиссариат создаются Центральная и местные коллегии и комиссии государственного контроля. Таким образом, в постепенно формирующемся Советском государстве складывается система органов государственного финансового контроля как на местах, так и в центре.

Во время Гражданской войны рассматриваемые органы показывают себя далеко не с лучшей стороны. Становятся заметны пробелы в правовом регулировании и организационном аспекте деятельности органов государственного финансового контроля. В целях укрепления данной системы в её главе был поставлен на тот момент уже достаточно известный политик И.В. Сталин, который пробыл на посту руководителя комиссариата с 1919 по 1922 годы. В этот период происходит преобразование Народного комиссариата государственного контроля в Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции.

На данный орган уже после завершения Гражданской войны и в период нахождения И.В. Сталина у власти возлагались крайне важные задачи. Прежде всего, Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции осуществлял контроль за поставкой продукции, сырья, топлива на соответствующие объекты. Данный орган находился в прямом подчинении Совета Народных комиссаров и Государственного комитета обороны – высших органов управления страной на тот период. Сложенная работа сотрудников данного ведомства облегчает государственное и экономическое строительство в условиях начавшейся в стране индустриализации. На него частично возлагаются обязанности по контролю выполнения планов, пятилетнего развития (пятилеток)⁵.

В военное время Народный комиссариат рабоче-крестьянской инспекции становится одним из основных органов мобилизации необходимых объектов и населения. Начиная с 30-х годов ведомство выпускает свой Вестник, в котором приводит статистические данные о мобилизационной и контрольной деятельности. Выпуск Вестника не приостанавливается и в условиях военного времени.

После победы в войне государство находится в упадке – военные действия принесли огромные потери не только в демографическом, но и в экономическом плане. Было разрушено большое количество стратегически важных для экономики объектов. Уцелевшие предприятия было необходимо в срочном порядке переводить с военного производства на бытовое.

В 1946 году орган приобретает название Министерства государственного контроля СССР. Советом Министров СССР из числа министерства назначались государственные контролеры, работавшие в местных министерствах республик государства.

В течение 40–50-х годов приоритеты деятельности Министерства постепенно меняются. Данный орган в основном исполняет обязанности по контролю за правильным и полноценным исполнением директив и ре-

⁵ Овчарова Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации: учебное пособие. М.: Зерцало-М, 2013. С. 215.

шений ЦК КПСС. Финансово-контрольная деятельность постепенно отходит на второй план.

После разгромной речи Н.С. Хрущева на XX съезде ЦК КПСС в сторону деятельности всех Министерств СССР, большую автономию получают республиканские контрольные министерства, что явилось достаточно тревожной тенденцией: местные органы контроля более не находились в прямом подчинении Министерства Госконтроля СССР, связи постепенно терялись, что делало затруднительным исполнение центральным Министерством возложенных задач.

В 60-е годы руководство страны постепенно отказывается от идеи прямого государственного финансового контроля со стороны министерств. Особое внимание начинает уделяться народному контролю со стороны граждан СССР. К тому времени в советском обществе уже была сформирована определенная правовая культура, которая и позволила вести речь о введении института народного контроля. Издаются соответствующие нормативные правовые акты в 1965 году.

Органы народного контроля (комиссии и посты) получили довольно широкий круг полномочий. На них возлагался всесторонний контроль за экономической деятельностью: начиная от выполнения планов, утвержденных ЦК КПСС, планов расходования бюджета и заканчивая исследованием возможностей резерва народного хозяйства в государстве.

Органам народного контроля давалась возможность применять санкционные меры при выявлении нарушений в изучаемой сфере правоотношений. Данные санкции назывались денежными начетами (возможно сравнить в какой-то степени с современной системой штрафов), которыми облагались лица, деятельность которых была признана пагубной для коллективного хозяйства в государстве.

После принятия Конституции СССР в 1977 году роль народного контроля в экономической деятельности лишь возрастает. Официально закрепляется система органов народного контроля и единый порядок их образования. Они образовывались Советами народных депутатов. Органы создавались по территориальному (место расположения) и производственному (функциональному) признакам. Это позволило дифференцировать работу, разгрузить отдельные местные органы народного контроля.

Начиная с 1986 года в системе государственного финансового контроля наблюдается заметный спад. Вместе с тем ослабляется и позиции органов народного контроля. Усиление автономии отдельных предприятий в рамках перестройки ослабило командную экономику. Как результат – государство самоустраняется от управления народным хозяйством на достаточно долгий промежуток времени. Следующая централизованная система государственного финансового контроля будет выстроена в нашем госу-

дарстве уже в рамках существования Российской Федерации после принятия Конституции.

Сегодня в Российской Федерации сформировалась четкая и достаточно эффективная структура государственного финансового контроля. В рамках функционирования рыночной экономики наличие такой системы просто необходимо, чтобы избежать злоупотреблений как со стороны отдельных частных лиц, так и со стороны государственных и муниципальных служащих, имеющих доступ к бюджетным ассигнованиям.

Указ Президента РФ от 25.07.1996 № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации», который ныне утратил силу, закрепил систему органов государственного контроля, которая в целом осталась неизменной со времен действия данного акта.

Контрольно-финансовые функции в нашем государстве выполняются:

- 1) Счетной палатой РФ;
- 2) Центральным банком РФ;
- 3) Министерством финансов РФ;
- 4) Федеральной таможенной службой РФ;
- 5) Федеральной налоговой службой;
- 6) Министерством экономического развития РФ.

Отдельные контрольные функции могут возлагаться на Генеральную прокуратуру РФ, Министерство внутренних дел РФ и Федеральную службу безопасности РФ в рамках существующих правоохранительных полномочий.

Кроме того, в специальной литературе в качестве контрольных органов выделяются:

- Федеральное Казначейство РФ как орган исполнительной власти в сфере финансового учета и контроля;
- финансовые органы субъектов и муниципальных образований (устанавливаются конституциями субъектов, уставами субъектов и т.п.) и их должностные лица;
- иные органы исполнительной власти и их должностные лица, должностные лица и органы местного самоуправления (например администрация города)⁶.

Анализ научной литературы позволил выделить основные проблемы, связанные с государственным финансовым контролем РФ на современном этапе. Считаем необходимым их рассмотреть.

1) Отсутствие нормативного акта, который бы регулировал функционирование и структуру государственного финансового контроля. Рас-

⁶ Ялбулганов А.А. Новое в законодательстве о государственном финансовом контроле в Российской Федерации в методологии ее осуществления // Вестник университета им. О.Е. Кутафина (МГЮА). 2014. № 4. С. 185–200.

смотренный ранее Указ Президента РФ был отменен достаточно давно, но ему на смену не пришел ни один нормативный акт. Это значительно осложняет деятельность органов, к чьим функциональным обязанностям относится осуществление этого самого контроля. Сам же государственный финансовый контроль существует, в большей степени, лишь как экономико-правовой институт, но не как оформленная структура органов государственной власти.

2) До настоящего времени не удалось в рамках деятельности Министерства финансов создать единую централизованную систему казначейства в государстве, что приводит к определённым проблемам при бюджетном распределении денежных средств по регионам.

3) Отсутствует отлаженный механизм привлечения к ответственности лиц, которые не исполняют требования государственных целевых программ, программ, в рамках которых выделяются ассигнования. Такие должностные лица могут порицаться руководством, иногда даже увольняться, но при отсутствии в их деятельности состава преступления или правонарушения они не привлекаются к юридической ответственности.

4) Распределение бюджетных средств на местном уровне, а также списание соответствующих материальных ценностей зачастую производится с нарушением законодательства. Ввиду слабого местного финансового контроля, не которые субъекты изыскивают возможности для нецелевого расходования средств. Например, довольно известными являются случаи, когда бюджетные казенные учреждения (например, учебные учреждения) не проводят предписанные нормами закона тендеры, а отдают их организациям, с которыми сотрудничают, причем в финансовой отчетности закупочные цены сознательно завышаются, создавая возможность для функционирования системы отмыwania бюджетных средств.

5) В полной мере не используются возможности Счетной палаты РФ в контрольно-финансовой деятельности государства. Счетная палата на данный момент является единственным органом государственного финансового контроля, чье правовое и организационное положение закреплено отдельным федеральным законом. И Счетная палата оправдывает свое существование. Сотрудниками данного органа в ходе проверок выявляется огромное количество финансовых нарушений. При этом Счетная палата не имеет реальных рычагов воздействия на правонарушителей. Сотрудники либо передают информацию о выявленном правонарушении в правоохранительные органы, либо выносит предписания, неисполнение которых грозит лишь административной ответственностью. Р.В. Колесов отмечает в своих работах потенциал Счетной палаты РФ как органа государственного финансового контроля. Однако полномочия данного органа необходимо расширять для того, чтобы он мог функционировать еще более эффектив-

но. Например, исследователь предлагает наделить Счетную палату возможностью представлять интересы государства во время арбитражного судопроизводства, ужесточить ответственность за неисполнение предписаний данного органа⁷.

Таким образом, были рассмотрены этапы становления системы органов государственного финансового контроля в России, начиная с времен Древней Руси и заканчивая современностью. Несложно заметить, что данная система не единожды подвергалась радикальным изменениям. Самые последние из них произошли во время распада СССР. Новое руководство государства было вынуждено с нуля выстраивать новую систему государственного финансового контроля. И несмотря на рассмотренные недостатки, стоит признать, что данная система является достаточно эффективной на современном этапе развития РФ.

§ 2. Понятие и сущность финансового государственного контроля в России

Рассматривая понятие государственного финансового контроля следует заметить, что несмотря на его достаточную важность, оно не имеет официального законодательного закрепления. Ранее нами также было установлено, что и сама система органов государственного финансового контроля РФ также не имеет легитимного закрепления, что вызывает определенные правоприменительные трудности. Как известно, в случаях, когда отсутствует законодательное закрепление того или иного института, его теоретическая разработка ложится на плечи ученых в определенных областях знаний. Позиции исследователей по поводу определения государственного финансового контроля рознятся. Считаем необходимым рассмотреть наиболее распространенные позиции по данному поводу и на их основе вывести авторское определение «государственного финансового контроля».

Например, М.В. Мельник и А.С. Пантелеев определяют государственный финансовый контроль через финансовые интересы и финансовую политику государства и граждан. В своих работах ученые говорят о том, что рассматриваемый институт – это деятельность, которая осуществляется компетентными органами именно для обеспечения двух данных аспектов – финансовых интересов и финансовой политики⁸.

⁷ Колесов Р.В., Юрченко А.В. Система государственного финансового контроля РФ: проблемы и перспективы: монография. Ярославль: ЯФ МФЮА, 2013. С. 123.

⁸ Подшивалов Ю.И. Понятие государственного финансового контроля // Вестник Челябинского государственного университета. Право. Вып. 21. 2009. № 31 (169). С. 24.

А.М. Бабич, Л.Н. Павлова определяют государственный финансовый контроль также как деятельность уполномоченных органов и их должностных лиц. Однако данные исследователи по-другому определяют цели указанной деятельности. По мнению А.М. Бабич и Л.Н. Павловой, она осуществляется для наблюдения и контроля⁹:

- за финансовыми резервами;
- доходно-расходной частями бюджета;
- состоянием государственного долга;
- валютным оборотом в государстве.

В.В. Бурцева и вовсе не считает рассматриваемый контроль деятельностью, говоря, что это лишь направление государственной политики для реализации государственных интересов¹⁰.

Е.Ю. Грачева, Э.Д. Соколова определяют государственный финансовый контроль как деятельность, которая осуществляется различными экономическими субъектами по проверке движения бюджетных денежных средств и порядком их расходования¹¹.

Сформулируем авторское определение финансового государственного контроля. Оно должно содержать:

1) указание на сущность государственного финансового контроля – по нашему мнению, его следует определять именно как деятельность, поскольку именно это предполагается под словом контроль в широком смысле;

2) указание на субъекты контроля – спектр субъектов является достаточно спорным: одни исследователи говорят о том, что субъектами подобного контроля могут быть только государственные органы, другие же говорят, что к субъектам следует причислять также общественные и муниципальные органы. Мы считаем, что в широком смысле «государственный контроль» означает не то, что он осуществляется исключительно государственными органами, а то, что он осуществляется во исполнение политики государства. Кроме того, государственными органами могут привлекаться гражданские лица-эксперты для проведения соответствующих экспертиз в рамках осуществления финансового контроля. В этом случае, круг субъектов будет достаточно широк, поэтому считаем необходимым объединить перечисленные субъекты понятием «компетентные органы и должностные лица»;

⁹ Бабич А.М., Павлова Л.Н. Государственные и муниципальные финансы. М.: Финансы, ЮНИТИ, 2003. С. 110.

¹⁰ Колесов Р.В., Юрченко А.В. Система государственного финансового контроля РФ: проблемы и перспективы: монография. Ярославль: ЯФ МФЮА, 2013. С. 333.

¹¹ Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы: монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова и др.; отв. ред. Е.Ю. Грачева. М.: НОРМА, ИНФРА-М, 2013. С. 111.

3) указание на специфические методы и средства осуществления, которые будут рассмотрены нами позже;

4) указание на объекты контроля – теория относит к таковым:

- движение денежных средств между государством и иными субъектами экономических правоотношений в Российской Федерации;
- экономические, хозяйственные и иные резервы государства и порядок их использования;
- использование финансовых льгот отдельными экономическими субъектами;
- состояние национального долга государства;
- движение ассигнований и целевая направленность их использования и т.д.

В данном случае считаем возможным объединить указанные объекты понятием финансовая политика и финансовая деятельность в государстве.

5) указание на цель рассматриваемой деятельности – обеспечение законности, целесообразности и эффективности экономических процессов.

Контроль за состоянием экономики, развитием социально-экономических процессов в обществе является важной сферой деятельности по управлению народным хозяйством. Одним из звеньев системы контроля выступает финансовый контроль. Его назначение заключается в содействии успешной реализации финансовой политики государства, обеспечении формирования и эффективного использования финансовых ресурсов во всех сферах и звеньях народного хозяйства.

Роль финансового контроля в условиях рыночной экономики многократно возрастает. Финансовый контроль является формой реализации контрольной функции финансов, которая и определяет назначение и состояние финансового контроля. Вместе с тем в зависимости от социально-экономического положения государства, расширения прав хозяйствующих субъектов в осуществлении финансовой деятельности, возникновения различных организационно правовых форм предпринимательства содержание финансового контроля существенно обогащается.

Финансовый контроль – это совокупность действий и операций по проверке финансовых и связанных с ними вопросов деятельности субъектов хозяйствования и управления (государства, предприятий, учреждений, организаций) с применением специфических форм и методов его организации. Он осуществляется законодательными и исполнительными органами власти всех уровней, а также специально созданными учреждениями и включает: контроль за соблюдением финансово-хозяйственного законодательства в процессе формирования и использования фондов денежных средств, оценку экономической эффективности финансово-хозяйственных операций и целесообразности произведённых расходов.

Финансовый контроль в отличие от других видов контроля (экологического, санитарного, административного и др.) связан с использованием стоимостных категорий. Предметом проверок выступают такие финансовые (стоимостные) показатели, как прибыль, доходы, рентабельность, себестоимость, издержки, обращения, налог на добавленную стоимость, отчисления на различные цели и в фонды. Эти показатели носят синтетический характер, поэтому контроль за их выполнением, динамикой, тенденциями охватывает все стороны производственной, хозяйственной и коммерческой деятельности предприятий, а также механизм финансово-кредитных взаимосвязей. Объектом финансового контроля являются денежные, распределительные процессы при формировании и использовании финансовых ресурсов, в том числе в форме фондов денежных средств на всех уровнях народного хозяйства.

Конкретные формы и методы организации финансового контроля это практическое воплощение объективно присущего финансам, как экономической категории свойства контроля. Поскольку финансовая система государства охватывает все виды денежных фондов (как на федеральном и региональном уровне, так и на уровне отдельно хозяйствующих субъектов), финансовый контроль является многоуровневым и разносторонним.

Таким образом, рассмотренные теоретические аспекты позволяют сформулировать авторское понятие государственного финансового контроля. Государственный финансовый контроль – деятельность уполномоченных компетентных органов и должностных лиц по обеспечению законности, обоснованности и эффективности экономических процессов, протекающих в рамках финансовой политики государства и финансовой деятельности в нем, с использованием специфических методов и средств, характерных именно для данной деятельности.

§ 3. Виды, методы и формы государственного финансового контроля

Прежде чем обозначить существующие виды финансового государственного контроля, необходимо рассмотреть принципы, по которым осуществляется классификация рассматриваемых видов.

По нашему мнению, в качестве первичного и общего основания для классификации следует брать «легальность» или «официальность» рассматриваемых видов государственного финансового контроля, предусмотренных в действующем законе. В статье 265 Бюджетного кодекса РФ были перечислены основные виды государственного финансового контроля, поэтому их следует считать официальными. Виды, не предусмотренные указанной нормой, следует считать неофициальными, поскольку они разработаны или теорией финансового права, или практикой правоприменения.

К официальным видам государственного контроля следует относить:

1) внешний контроль – осуществляется преимущественно Счетной палатой, а также контрольно-счетными органами субъектов и муниципальных образований – своеобразные «Счетные палаты на местах»;

2) внутренний контроль – осуществляется Федеральным казначейством (на федеральном уровне) и органы исполнительной власти субъектов в сфере финансового контроля;

3) предварительный контроль – осуществляется в процессе использования финансовых возможностей государства (бюджета) и имеет своей целью предупреждение и пресечение финансовых нарушений (рисунок 1.2);

4) последующий контроль – осуществляется уже по результатам использования финансовых возможностей, в основном путем сличения необходимой документации. Используется для выявления уже совершенных правонарушений¹².



Рисунок 1.2. Внешний и внутренний государственный финансовый контроль в РФ.

Введение рассмотренной ранее классификации в статью федерального закона фактически сделало неактуальным теоретический вопрос, касающийся форм государственного финансового контроля, поскольку изначально в теории финансового права предварительный и последующий контроль рассматривались именно как формы государственного контроля, но

¹² Бюджетный кодекс Российской Федерации [Электронный ресурс]: от 31.07.1998 № 145-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

не виды. При этом выделялся также текущий контроль, однако, из сути существующего официального определения «предварительного контроля» становится понятно, что фактически он содержит в себе текущий финансовый контроль, поскольку осуществляется непосредственно в процессе исполнения бюджета. Естественно, что при наличии официального толкования предварительного последующего контроля как видов государственного контроля, рассматривать их в качестве форм считаем нецелесообразным.

В неофициальной (теоретической) классификации видов государственного финансового контроля существуют различные основания для классификации. Рассмотрим основные из них.

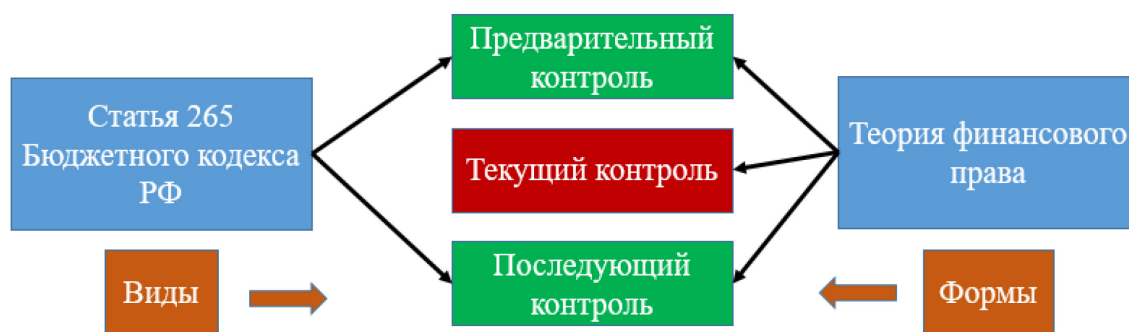


Рисунок 1.3. Соотношение последующего, текущего и предварительного ГФК в теории и нормах права.

1) По субъектам осуществления: парламентский, президентский, административный, независимый – Президент РФ и Федеральное Собрание РФ являются общими контрольными органами для всего государства во всех сферах жизнедеятельности. Именно поэтому они не были обозначены в качестве субъектов, однако, рассматривать их как часть классификации по признаку субъекта возможно. В свою очередь, административный контроль осуществляют органы исполнительной власти, а независимый – Счетная палата РФ;

2) По сферам контроля: бюджетный, налоговый, таможенный, денежно-кредитный. Финансовый контроль может осуществляться в различных сферах деятельности государства, начиная от расходования бюджетных средств и налоговой политики и заканчивая движением объектов через границу и кредитными правоотношениями в государстве.

3) По уровню осуществления: федеральный (на уровне федеральных органов РФ), уровень субъектов РФ и местный или муниципальный уровень. Указанные уровни соответствуют федеративной иерархии органов в нашем государстве.

Достаточно важным является вопрос, касающийся методов государственного финансового контроля, поскольку любая деятельность раскры-

вается именно через методы осуществления. Благодаря методам государственного финансового контроля обеспечивается эффективность данной деятельности и достижение её конечных целей. Исследуемый вопрос также является достаточно спорным в научной среде: часть исследователей выделяет большее количество методов, другая часть – меньшее. При этом в данной области складывается положение, аналогичное положению с видами государственного финансового контроля, то есть часть методов официально закрепляется в статье 267.1 Бюджетного кодекса РФ, а другая часть определяется в рамках научных изысканий исследователей в области финансового права. Рассмотрим официально закреплённые методы государственного финансового контроля.

1) Проверка – суть проверки заключается в изучении объектов различного плана:

- отдельных операций (финансовых и хозяйственных) контролируемых объектов;
- отдельной учетной и отчетной документации контролируемых объектов.

Происходит это изучение с использованием 2 способов: документальное изучение, то есть проверка документации, и фактического изучения, то есть проверка самих процессов на объектах контроля путем личного наблюдения. Основной целью данного метода является определение законности той или иной деятельности, операции и т.п. Стоит обратить внимание на то, что основным отличием данного метода является именно выборочность, то есть изучение лишь отдельных аспектов деятельности объекта.

Существуют два основных вида проверок. Камеральная проверка проводится по месту нахождения контролирующего органа. То есть все необходимые лица являются в контролирующий орган, сюда же привозится необходимая документация. Выездные проверки, в отличие от камеральных, производятся по месту нахождения контролируемого органа. Также в законе называются встречные проверки – это своеобразная смесь выездных и камеральных, когда отдельные действия проводятся по месту нахождения контролирующего органа, а часть – по месту контролируемого.

2) Ревизия, в отличие от проверки, представляет собой совершение комплекса вышеуказанных действий по полноценной проверке всех операций и документации контролируемых объектов. Помимо законности, в процессе ревизии проверяются достоверность и правильность ведения необходимой отчетности.

Итоговым документом по результатам проведения проверки или ревизии является акт (проверки или ревизии), в который составляется по стандартной структуре с указанием установленных фактов, недостатков и нарушений.

3) Обследование – в рамках данного метода производится аналитическая и оценочная деятельность в отношении определенного направления деятельности контролируемого объекта.

Заключительный документ по результатам обследования имеет иное название – заключение.

Стоит отметить, что ранее в Бюджетном кодексе РФ в качестве метода называлось санкционирование операций. Под данным методом подразумевалось нанесение разрешительной надписи на документацию, которая была предоставлена на проверку в контролирующий орган, на проведение определенных операций. Однако Федеральным законом от 26.07.2019 № 199-ФЗ «О внесении изменений в Бюджетный кодекс Российской Федерации в части совершенствования государственного (муниципального) финансового контроля, внутреннего финансового контроля и внутреннего финансового аудита» пункт, раскрывавший смысл метода, был исключен из редакции статьи. В конечном итоге, официально Бюджетный кодекс теперь закрепляет всего 3 метода государственного финансового контроля.

В науке финансового права также, помимо указанных в законе, выделяются еще несколько основополагающих методов:

1) наблюдение – осуществление изучения «поверхностной» информации о контролируемом объекте, без проведения сложных аналитических мероприятий. С теоретической точки зрения, может рассматриваться как составная часть любого из трех рассмотренных ранее методов;

2) анализ – метод, при котором с помощью познаний в математике происходит аналитическая деятельность в отношении необходимой документальной отчетности, которая позволяет выявить ряд нарушений в заполнении документации. Также может являться частью любого из трех «официальных» методов;

3) финансово-экономическая экспертиза (ФЭЭ) – метод, который представляет собой комплексную деятельность компетентных должностных лиц (экспертов), которые используют совокупность юридических и экономических познаний для решения вопроса, касающихся экономического состояния контролируемого предприятия. В данном случае эксперты работают не только с отчетной финансовой документацией, но и, например, с уставной документацией контролируемого объекта. Именно поэтому использование данного метода позволяет получать ответы на часть вопросов, решение которых невозможно в рамках использования иных методов, даже закрепленных в Бюджетном кодексе РФ. Например, ФЭЭ может ответить на вопрос о соответствии финансового состояния в документации предприятия его фактическому финансовому состоянию. В отличие от двух предыдущих, финансово-экономическая экспертиза не может быть составной частью «официального» метода, а представляет собой отдельное

полноценное исследование. Именно поэтому, по нашему мнению, законодательно следует включить данный метод в число «официальных». С точки зрения простоты осуществления, ФЭЭ является самым сложным и трудоемким методом государственного финансового контроля (рисунок 1.4).



Рисунок 1.4. Соотношение методов ГФК в праве и теории.

Таким образом, нами были рассмотрены виды, формы и методы государственного финансового контроля в России. Удалось установить закономерность, по которой законодатель закрепляет в нормах Бюджетного кодекса РФ далеко не все теоретические положения, разработанные исследователями финансового права. Некоторые из принимаемых положений даже противоречат устоявшимся позициям исследователей. Часть таких противоречий обоснована. При этом невнесение финансово-экономической экспертизы в список «официальных» методов государственного финансового контроля считаем упущением законодателя. Это один из наиболее самостоятельных и при этом сложных методов. Считаем необходимым в рамках исследования государственного финансового контроля более подробно остановиться именно на финансово-экономической экспертизе как методе контроле, ввиду нескольких причин:

- сложность использования данного метода;
- его комплексность и практическая значимость получаемых результатов;
- не закреплённость в нормах Бюджетного кодекса РФ и, как следствие, отсутствие единой официальной регламентации данного метода, однозначного понятия и т.п.

ГЛАВА 2. ОРГАНИЗАЦИОННО-МЕТОДИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

§ 1. Понятие и сущность финансово-экономической экспертизы как метода государственного финансового контроля

Уголовный кодекс РФ предусматривает ответственность за совершение преступлений экономической направленности, данное положение регламентировано главой 22. По статистическим показателям, предоставляемым Генеральной прокуратурой РФ, начиная с 2012 года, в нашем государстве наблюдается удержание стабильного числа совершаемых преступлений экономической направленности. Так, за 2018 год было совершено 66592 преступлений экономической направленности, что составляет почти 6 процентов от общего числа совершенных преступлений. Из них 3271 налоговых преступления (5 %), 27997 коррупционной направленности (42 %), 414 связанных с оборонно-промышленным комплексом (0,6 %). Особую тревогу данная статистика вызывает на фоне снижения общего числа совершаемых в России преступлений. В ходе предварительного расследования часто возникают проблемы с формированием доказательственной базы по указанным преступлениям, в связи с этим возникает необходимость назначения и проведения экономических экспертиз.

В случаях, когда требуется провести анализ финансовой деятельности различных предприятий и организаций, а также выявить все необходимые соответствия финансовой деятельности положениям нормативных правовых актов, появляется необходимость проведения финансово-экономической экспертизы.

Таким образом, финансово-экономическая экспертиза является одним из родов судебной экономической экспертизы, которая назначается и проводится для установления и оценки финансового состояния различных организаций и предприятий.

Финансово-экономическая экспертиза представляет собой самостоятельный класс экспертных исследований. Необходимость в её производстве часто возникает при расследовании и судебном разбирательстве дел, связанных с преступлениями в сфере экономической деятельности, а также по гражданским и арбитражным делам, когда для правильного разрешения тех или иных вопросов требуется применение специальных познаний.

Основу специальных познаний судебного эксперта-экономиста составляют бухгалтерский, финансовый и налоговый учет, экономика и управление производством, финансы и кредит, налоги и налогообложение, банковское дело, экономика труда, особенности обращения и учета ценных бумаг и т.д., дополненные познаниями в области криминалистики, уголов-

ного, гражданского, арбитражного процесса, а также различных отраслей права (уголовного, гражданского, арбитражного, налогового, финансового, бюджетного, трудового).

В соответствии с ФЗ-128 «О лицензировании отдельных видов деятельности» данный вид экспертизы в России не лицензируется.

Следует отметить, что существуют различные формы использования специальных познаний в области экономики, финансов и бухгалтерского учёта, например: ревизия, налоговая и аудиторская проверки, результатом которых является составление соответствующих документов. Однако только комплекс экономических и юридических знаний, трансформированный и интегрированный в целях изучения деятельности хозяйствующих субъектов, её возможных негативных экономических последствий для нужд правосудия, составляет методологию любой судебной экономической экспертизы.

Таким образом, специальные познания судебного эксперта-экономиста могут быть охарактеризованы как теоретическая база, обеспечивающая решение экспертных задач данного класса экспертиз, та основа, на которой формируется компетенция и компетентность судебного эксперта.

Главной целью финансово-экономической экспертизы является оценка объективности и правильности расчетов, указанных в соответствующих документах хозяйствующих субъектов.

В свою очередь, финансово-экономическая экспертиза характеризуется нормативностью, то есть имеет обширное правовое закрепление, а именно приказом Минфина РФ от 01.12.2010 №157н «Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муниципальных) учреждений и Инструкции по его применению»; приказом Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению»; приказом Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»; приказом Минюста РФ от 20.12.2002 № 347 «Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ».

Данная правовая основа способствует правильному и эффективному разрешению всех вопросов, которые в последующем станут доказательствами по тому или иному уголовному делу. При этом, как отмечается в современных исследованиях, используемая при проведении экономических экспертиз нормативная база достаточно устарела, что заметно услож-

няет проведение финансово-экономических экспертиз по отдельным уголовным делам.

Приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» утвердил перечень экспертиз, которые выполняются в экспертные учреждения Министерства юстиции РФ. Блок судебных экономических экспертиз – так в теории финансового права принято называть роды (виды) экспертиз, которые связаны с проверкой экономической деятельности того или иного объекта, представлен тремя основными видами экспертиз: товароведческая, бухгалтерская и финансово-экономическая экспертизы. Этим же документом раскрыт смысл всех этих комплексных исследований. Согласно данному нормативному правовому акту финансово-экономическая экспертиза – это исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта.

Финансово-экономическая экспертиза проводит исследования отдельных сторон финансово-хозяйственной деятельности субъектов хозяйствования, связанные с анализом процедур закупок товаров (работ, услуг), проверкой соблюдения очередности осуществления платежей, установлением наличия (отсутствия) признаков криминальной экономической несостоятельности (банкротства) и пр.

Главной целью финансово-экономической экспертизы является оценка объективности и правильности расчетов, указанных в соответствующих документах хозяйствующих субъектов. Немаловажным представляется рассмотрение предмета вышеназванного вида экспертиз.

При рассмотрении объектов ФЭЭ следует различать понятие объекта в широком и узком смысле. В широком, т.е. процессуальном, смысле объектом ФЭЭ являются любые, относящиеся к ее предмету материалы дела, направляемые на исследование. К ним относят не только документы и сведения о конкретных фактах финансово-хозяйственной жизни предприятия, но и иные документы, направленные на экспертизу (акты ревизии и налоговой проверки, заключения других экспертиз и т.д.), которые эксперт изучает уже в силу того, что любое экспертное исследование начинается с анализа исходных данных, содержащихся в материалах дела. Кроме того, необходимую информацию могут содержать: постановления об изъятии документов и протоколы выемки, на основании которых эксперт может определить источник поступления в дело того или иного документа; протоколы допросов обвиняемых и свидетелей, необходимые эксперту для

определения обстоятельств, при которых возникли те или иные документы или совершались конкретные операции. Заключение экспертов других специальностей могут исследоваться экспертом-экономистом только после оценки их достоверности и обоснованности следователем. При наличии в уголовном деле двух противоречащих друг другу заключений, например экспертов-товароведов или экспертов-технологов, эксперт-экономист использует только те из них, которые признаются правильными следователем, что специально оговаривается в описательной части постановления о назначении ФЭЭ, так как вопрос оценки доказательств по делу является компетенцией следователя, а не экспертов.

Использование экспертом-экономистом показаний обвиняемых и свидетелей вытекает из его обязанностей дать объективное, обоснованное заключение не только на основании всестороннего и полного исследования бухгалтерских документов, но и иных материалов дела. При этом заключение ФЭЭ не может быть основано только на показаниях указанных лиц, так как оценка их достоверности не относится к компетенции эксперта.

Эксперт может учитывать показания обвиняемых и свидетелей при условии, что содержащиеся в них факты имеют отношение к предмету экспертизы, эти факты он использует на основе специальных познаний, если они приняты органом расследования как доказательства и предложены в качестве исходных данных для дачи заключения.

При производстве рассматриваемого класса экспертиз эксперт имеет дело не с реальным объектом, что в экономических экспертизах просто невозможно, а с его формальным отражением. Сведения об абстрактном объекте, изучаемом экспертом-экономистом, и полученные в результате этого анализа при производстве экспертиз, составляют единую информационную базу для решения всех задач ФЭЭ.

В отличие от экспертиз других классов эксперты-экономисты, руководствуясь специальным познанием, изучают не внешние признаки документов, возникающие в результате физического воздействия, а их содержание, т.е. документально зафиксированную информацию.

Как уже отмечалось, непосредственным объектом исследования судебно-экономической экспертизы (СЭЭ) является формализованное и опосредованное отображение предмета либо события хозяйственной жизни, материальным носителем которого выступают документы. Для признания документа объектом экспертного исследования необходимо наличие в нём экономически значимой информации, в том числе о составе и размещении средств хозяйствующего субъекта, финансовых результатах его деятельности, финансовых источниках и направлениях их использования.

Предмет экспертизы представляет собой свойства объектов и процесс их изменения в результате внешнего и (или) внутреннего воздействия

на них, которые изучаются экспертом, обладающим специальными знаниями в соответствующих областях науки, техники, искусства, ремесла и иных сферах деятельности, с помощью специально разработанных для этих целей методик в пределах своей компетенции и с учетом вопросов, поставленных перед ним органом, назначившим экспертизу.

Анализируя определение, данное Ю.К. Гаджиевым, можно констатировать, что он выделяет три направления исследования, которые относятся к предмету финансово-экономической экспертизы: финансовые операции; финансовые показатели деятельности; фактические данные, отражающие формирование, распределение и использование хозяйствующим субъектом доходов и денежных фондов. Именно они позволяют получить достаточную информацию об экономической составляющей деятельности контролируемого объекта.

Финансовыми операциями являются «сделки с денежными средствами, ценными бумагами, электронными деньгами, иным имуществом, в том числе имущественными правами, а также исключительными правами на результаты интеллектуальной деятельности независимо от формы и способа ее осуществления». Среди таковых выделяют кредитные, валютные и банковские операции, факторинг, лизинг и многие другие.

Вторым компонентом предмета финансово-экономической экспертизы являются финансовые показатели. Стоит отметить, что в большинстве случаев именно они расцениваются в качестве основания при производстве анализа различных сторон деятельности организации. К данным показателям относят ликвидность, рентабельность, деловую активность, финансовую устойчивость и др.

Третье направление исследования предмета финансово-экономической экспертизы представлено фактическими данными о доходах и денежных фондах. Среди них можно отметить, например, доходы от основных видов деятельности, операционные доходы, внереализационные доходы и иные показатели.

Кроме того, необходимо подчеркнуть, что фактические данные о доходах и денежных фондах отражаются в определенной отчетности. В Международных стандартах финансовой отчетности таковую принято называть финансовой, а содержащиеся в ней сведения – финансовыми показателями. С учетом этого факта можно сделать следующий немаловажный вывод. Фактические данные и финансовые показатели являются взаимозаменяемыми понятиями, следовательно, в определении предмета финансово-экономической экспертизы их выделение в отдельную группу нецелесообразно.

Н.К. Болдова определяет финансово-экономическую экспертизу через ее задачи, среди которых автор называет: решение вопросов, связанных с налогообложением; установление негативных отклонений в использова-

нии оборотных активов; «определение степени влияния установленных следствием фактов интеллектуального подлога на финансовые результаты деятельности предприятия и т.п.».

Т.В. Колесникова дает более краткое определение, говоря, что финансово-экономическая экспертиза – исследование, проводимое при разрешении хозяйственных споров, связанных с финансовыми операциями: кредитованием, процедурой банкротства, валютными операциями. Естественно, по нашему мнению, данное определение не раскрывает всей сущности ФЭЭ, а потому следует придерживаться позиции Ю.К. Гаджиева.

К объектам финансово-экономической экспертизы относят отчетные документы (балансы с приложениями, декларации о доходах), содержащие недостоверные сведения о результатах предпринимательской деятельности, и иные документы, отражающие распорядительную деятельность собственника или его представителя в сфере экономики. Например, первичные распорядительные документы, содержащие недостоверные сведения о фактах предпринимательской деятельности. Такие документы относимы к предпринимательской деятельности исследуемого хозяйствующего субъекта и имеют необходимую доказательную силу в материалах уголовного или гражданского (арбитражного) дела. Анализ этих документов позволяет определить уровень рентабельности предприятия, прибыльность предприятия, оборачиваемость капитала и т.д. Сравнение этих характеристик с типовыми для данного бизнеса, дает следствию основание для конкретных выводов по конкретным фактам и обстоятельствам расследуемого уголовного дела¹³.

К задачам проведения ФЭЭ следует относить:

1. Определение реальности и экономической обоснованности финансовых показателей предприятия (организации) в случаях искажения его данных о доходах и расходах;
2. Исследование финансового состояния и платежеспособности, финансовой устойчивости, ликвидности предприятия (организации);
3. Определение наличия признаков банкротства или срыва возмещения убытков кредиту, а также исследование динамики показателей финансового состояния и платежеспособности организации, находящейся в процедуре экономической несостоятельности (банкротства);
4. Определение степени обеспеченности предприятия оборотными средствами, причин образования дебиторской и кредиторской задолженности;
5. Выявление фактов нарушений порядка формирования и расходования денежных фондов;

¹³ Шестаков А.В., Шестаков Д.А. Введение в финансово-экономическую экспертизу. М.: Гостехиздат, 2008. С. 118.

6. Определение несоответствий требованиям нормативных правовых актов и договорным обязательствам при совершении расчетных, хозяйственных, финансовых, кредитных и банковских операций¹⁴.

Если говорить о значимости финансово-экономической экспертизы для расследования преступлений экономической направленности, следует заметить, что данная экспертиза достаточно часто используется в случае необходимости, несмотря на свою продолжительность и трудоемкость. По нашему мнению, не всегда является целесообразным назначение данной экспертизы в рамках расследования преступлений экономической направленности. Однозначно прибегать к данному виду экспертизы следует при расследовании резонансных и громких, в целях получения ясности и достоверных результатов для формирования картины преступления.

Так, при расследовании одного из самых громких преступлений последних лет, который был связан с пожаром в торговом центре «Зимняя вишня» в Кемерово 26 марта 2018 г., где погибли 60 человек, а пострадали еще 75. «На полное и объективное расследование требуется несколько месяцев. Это связано с необходимостью проведения сложных экспертиз, в том числе строительной, которая определит, насколько пригодно было здание торгового центра для такого рода деятельности.

Также необходимо проведение финансово-экономической экспертизы, которая должна показать, сколько вкладывали собственники в безопасность строения». – Официальный представитель СК РФ А. Петренко цитирует А.И. Бастрыкина, председателя СК РФ¹⁵.

Использовалась финансово-экономическая экспертиза и при расследовании аварии на Саяно-Шушенской ГЭС 17 августа 2009 г. Данная экспертиза использовалась и при расследовании дела о преднамеренном банкротстве бывшего генерального директора ООО «Инвестиционная лесопромышленная компания». Совершив преднамеренные действия, направленные на банкротство предприятия, данное лицо обратилось в банк. Преднамеренность и незаконность прохождения процедуры банкротства было выяснено во многом благодаря проведению ФЭЭ.

Следует отметить, что финансово-экономическая экспертиза – достаточно универсальный механизм использования специальных познаний, который применяется не только в рамках конкретного отраслевого судопроизводства. Особое значение для государственной правоохранительной деятельности имеет финансово-экономическая экспертиза проектов федеральных законов и иных нормативных правовых актов.

¹⁴ Практическое руководство по производству судебных экспертиз для экспертов и специалистов: научно-практическое пособие / под ред. Т.В. Аверьяновой, В.Ф. Статкуса. М.: Юрайт, 2011. С. 134.

¹⁵ Сайт Следственного комитета Рос. Федерации. URL: <https://sledcom.ru>.

Целью проведения экспертизы является обеспечение законного использования средств федерального бюджета, достоверности их объема, а также формирование и доведение до субъекта правотворческой инициативы мнения Контрольно-счетной органов государства и отдельных субъектов РФ.

Задачами экспертизы являются:

1) в части, касающейся расходных обязательств:

- контроль правомерности установления, а также изменения, отмены расходных обязательств;
- контроль соответствия законодательству устанавливаемого порядка принятия и исполнения расходных обязательств;
- контроль обоснованности финансово-экономического обоснования к проекту закона;
- подготовка предложений по устранению имеющихся замечаний, совершенствованию механизма правового регулирования.

2) в части, касающейся государственных программ:

- контроль законности, полноты и обоснованности включения (изменения, отмены) основных параметров и (или) структурных элементов проекта государственной программы (сфера реализации, текущая ситуация, проблемы и прогнозы; приоритеты, цели и задачи государственной политики; подпрограммы и (или) целевые программы; ожидаемые результаты; меры государственного регулирования и механизм реализации; объемы и источники финансового обеспечения);
- подготовка предложений по устранению имеющихся замечаний, совершенствованию содержания проекта государственной программы.

Порядок проведения экспертизы проектов федеральных законов и иных нормативных актов, а также федеральных программ. Экспертиза включается в годовой план работы органов власти субъекта и федеральных органов исполнительной власти в сфере финансовой деятельности общими пунктами (без перечисления отдельных законов, нормативно-правовых актов). Экспертиза проекта закона проводится после его внесения в законодательный орган власти. Экспертиза проекта иного нормативного правового акта проводится в случае его поступления от должностных лиц, уполномоченных на их принятие.

Организацию и координацию проведения экспертизы осуществляет руководитель органа исполнительной власти в сфере финансового контроля. В проведении экспертизы участвуют все направления деятельности органа в соответствии с содержанием их деятельности, установленной Регламентом. К проведению экспертизы привлекаются аудиторское и экспертно-аналитическое направление.

В случае если сфера правового регулирования проекта закона или иного нормативного правового акта относится к содержанию деятельности

аудиторского направления уполномоченное лицо назначает ответственного за проведение экспертизы аудитора соответствующего аудиторского направления. В случае аналитического направления – начальника экспертно-аналитической инспекции. В целях более равномерного распределения нагрузки заместитель председателя Счетной палаты РФ может оставить ответственность за проведение экспертизы за собой.

По вопросам влияния проекта закона или иного нормативного правового акта на бюджетный процесс и межбюджетные отношения, а также по правовым вопросам к проведению экспертизы обязательно привлекаются сотрудники экспертно-аналитической инспекции аппарата, осуществляющие правовое обеспечение деятельности органов власти.

К проведению экспертизы могут привлекаться несколько аудиторских направлений, к содержанию деятельности которых частично относится сфера правового регулирования проекта закона или иного нормативного правового акта. Экспертиза проекта проводится в течение 30 дней с момента поступления проекта. Срок проведения экспертизы проекта может быть сокращен или увеличен по решению уполномоченного руководителя с учетом планируемой даты принятия проекта (его рассмотрения, внесения в него поправок) лицом, обладающим соответствующими полномочиями. Программа проведения экспертизы в настоящее время не разработана, что является одной из основных проблем использования возможностей ФЭЭ в данной сфере.

При проведении экспертизы проекта закона или иного нормативного правового акта следует учитывать, что расходные обязательства могут исполняться за счет средств федерального бюджета или бюджета субъекта РФ.

Законы и иные нормативные правовые акты, как правило, расходные обязательства непосредственно не устанавливают. Исключение составляют публичные нормативные обязательства, для которых нормативный правовой акт устанавливает конкретный размер выплаты физическим лицам (их категории) в денежной форме. Конкретные расходные обязательства могут приниматься путем заключения гражданско-правовых, трудовых и других договоров и соглашений с конкретными лицами. Законы, как правило, создают правовые основания для принятия расходных обязательств, устанавливая полномочия, для осуществления которых потребуется заключать договоры и соглашения. Законы также могут регулировать общие принципы принятия, исполнения, изменения и отмены расходных обязательств, в частности, устанавливая порядок осуществления бюджетного процесса.

Иные нормативные правовые акты, как правило, устанавливают порядок принятия, исполнения, изменения и отмены конкретных расходных обязательств, возможность или необходимость принятия которых предусмотрена законом. В частности, могут устанавливать категории или поря-

док определения лиц, которые будут принимать и исполнять расходные обязательства либо перед которыми они будут исполняться; условия и процедуры предоставления, получения и использования ими средств; порядок определения объема расходного обязательства (предоставляемых средств); порядок использования имущества, результатов работ, услуг, полученных в результате исполнения расходного обязательства.

Расходные обязательства непосредственно принимают и исполняют получатели бюджетных средств (казенные учреждения). При этом нормативные правовые акты, касающиеся расходных обязательств, могут регулировать деятельность иных лиц, которые получают средства из бюджета и используют их (бюджетные и автономные учреждения, муниципальные образования, получатели субсидий, бюджетных инвестиций, кредитов и гарантий).

Экономическая часть экспертизы заключается:

- 1) в анализе социально-экономических отношений, которые являются предметом проекта нормативного правового акта;
- 2) в анализе целей и механизма правового регулирования;
- 3) в анализе его влияния на регулируемые отношения.

Финансовая часть экспертизы заключается в анализе финансово-экономического обоснования к проекту нормативного правового акта (оценки необходимого объема средств бюджета).

В ходе анализа предмета правового регулирования могут делаться выводы:

- 1) о составе (содержании), полноте и соответствии законодательству устанавливаемых (изменяемых, отменяемых) расходных обязательств либо правовых оснований для их принятия; категориях лиц, которые будут предоставлять, и получать средства из бюджета;
- 2) об условиях и процедурах предоставления, получения и использования средств;
- 3) о наличии и необходимости регулирования порядка действий после исполнения расходного обязательства.

В ходе анализа целей правового регулирования и его влияния на регулируемые отношения могут делаться выводы:

- 1) о целях установления (изменения, отмены) расходных обязательств, правовых оснований или порядка для их принятия и исполнения;
- 2) о соответствии целей правового регулирования приоритетам государственной политики;
- 3) о составе (содержании) социально-экономических эффектов, которые могут быть получены в результате правового регулирования.

В ходе анализа механизма правового регулирования могут делаться выводы:

- 1) о наличии в порядке принятия (исполнения, изменения, отмены) расходных обязательств рисков (в том числе коррупционных факторов),

препятствующих достижению целей и ожидаемых результатов правового регулирования;

2) о возможности и необходимости участия в регулируемых отношениях иных лиц, установления иного механизма правового регулирования (снижающего риски, более экономичного и результативного).

В ходе анализа финансово-экономического обоснования могут делаться выводы о размере и достоверности оценки объема средств бюджета, который дополнительно потребуется для исполнения расходных обязательств, либо высвободятся в результате отмены (изменения) расходных обязательств; полноте, обоснованности, соответствии законодательству устанавливаемого порядка определения объема расходного обязательства; необходимости внесения изменений в закон о бюджете.

В ходе экспертизы используются методы правовой и антикоррупционной экспертизы, в том числе при контроле правомерности установления расходных обязательств или правовых оснований данным органом и правовым актом; проверке соответствия законодательству и отсутствия коррупциогенных факторов в процедурах принятия, исполнения, изменения или отмены расходных обязательств.

При проведении экспертизы учитываются результаты ранее проведенных органами исполнительной власти контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в сфере правового регулирования проекта нормативного правового акта, а также типичные недостатки принимаемых нормативных правовых актов, установленные в ходе ранее проведенных экспертиз. Конкретный набор анализируемых вопросов определяется участниками проведения экспертизы исходя из сроков проведения экспертизы, значимости и существенности ожидаемых выводов, содержания и особенностей проекта нормативного правового акта, достаточности имеющихся при проведении экспертизы данных (обоснований).

Объективности выбора и применения программно-целевых методов управленческого воздействия на процессы социально-экономического развития способствует финансово-экономическая экспертиза проектов государственных программ. Бюджетным кодексом РФ (глава 26, статья 269.2.) установлены полномочия органов внутреннего государственного финансового контроля по осуществлению внутреннего государственного финансового контроля, включая контроль за полнотой и достоверностью отчетности о реализации государственных программ.

Федеральный закон от 07.02.2011 № 6-ФЗ «Об общих принципах организации и деятельности контрольно-счетных органов субъектов Российской Федерации и муниципальных образований» (статья 9) устанавливает, что контрольно-счетный орган субъекта Российской Федерации осуществляет финансово-экономическую экспертизу проектов законов субъекта

Российской Федерации и нормативных правовых актов органов государственной власти субъекта Российской Федерации, включая подготовку финансово-экономических обоснований в части, касающейся расходных обязательств субъекта Российской Федерации, а также государственных программ субъекта Российской Федерации.

Вышеназванный закон также устанавливает, что контрольно-счетный орган муниципального образования осуществляет полномочия по финансово-экономической экспертизе проектов муниципальных правовых актов, включая подготовку финансово-экономических обоснований, в части, касающейся расходных обязательств муниципального образования, а также муниципальных программ.

Следует отметить, что помимо финансово-экономической экспертизы проекта программы, ответственными исполнителями осуществляется оценка по эффективности процесса реализации мероприятий государственных программ. Постановлением Правительства РФ от 02.08.2010 № 588 «Об утверждении Порядка разработки, реализации и оценки эффективности государственных программ» определено требование ответственному исполнителю о подготовке сводного годового доклада о ходе реализации и оценке эффективности государственных программ который содержит:

а) сведения об основных результатах реализации государственных программ за отчетный период;

б) сведения о степени соответствия установленных и достигнутых целевых индикаторах, а также о показателях государственных программ за отчетный год;

в) сведения о выполнении расходных обязательств Российской Федерации, связанных с реализацией государственных программ;

г) оценку деятельности ответственных исполнителей в части, касающейся реализации государственных программ.

Процесс оценки качества формирования проекта федерального бюджета на очередной финансовый год и плановый период в так называемом «программном формате» и финансового обеспечения государственных программ Российской Федерации определяется стандартами внешнего государственного аудита (контроля), например, стандартом СГА-201 «Предварительный аудит формирования федерального бюджета», утвержденным Коллегией Счетной палаты Российской Федерации. На региональном уровне цели, задачи и процедуры финансово-экономической экспертизы проектов государственных программ определяются стандартами внешнего финансового контроля контрольно-счетных органов субъектов РФ. Например, в Приморском крае стандартом внешнего государственного финансового контроля СФК КСП Приморского края-3 (общие).

К наиболее характерным задачам финансово-экономической экспертизы государственных программ следует отнести:

- контроль законности, полноты и обоснованности включения, изменения или отмены основных параметров и (или) структурных элементов проекта государственной программы и подпрограмм;
- оценку сферы реализации программных мероприятий, включая анализ текущей ситуации, проблем и прогноза развития рассматриваемой сферы или отрасли;
- оценку корректности установления приоритетов, цели и задач государственной политики в соответствующей сфере;
- оценку объективности установления ожидаемых результатов программы, а также эффективности мер государственного регулирования и механизмов реализации программы;
- анализ достаточности объемов финансового обеспечения и объективности определения источников финансирования;
- подготовку предложений по устранению имеющихся замечаний и совершенствованию содержания проекта государственной программы (подпрограмм).

Экспертные заключения и выводы могут отражать результаты, соответственно, экономической и финансовой части экспертизы. Экономическая часть экспертизы включает:

- а) анализ проблем, приоритетов, целей, задач и ожидаемых результатов в программируемой отрасли или сфере государственного управления;
- б) анализ структуры государственной программы, включая подпрограммы, отдельные мероприятия, государственные услуги, работы и функции;
- в) оценку механизмов реализации, мер государственного регулирования, участников реализации государственной программы.

Финансовая часть экспертизы включает оценку в денежном выражении потенциальных выгод и затрат от реализации государственной программы с использованием механизмов рыночной оценки для формирования показателей затрат и выгод от реализации государственной программы с учетом возможности выражения потенциальных затрат или выгод в единых единицах измерения. Финансовая оценка включает анализ объема финансового обеспечения программы, планируемых способов и источников финансового обеспечения, направлений и способов использования финансовых средств. В ходе экспертизы также может анализироваться иное обеспечение государственной программы, если таковое предусмотрено.

Финансово-экономическая экспертиза государственных программ осуществляется в несколько этапов:

На начальном этапе финансово-экономической экспертизы определяется обоснованность отнесения деятельности органов власти к сфере ре-

ализации мероприятий программы за счет анализа текущей ситуации, проблем, приоритетов, целей и задач в соответствующей сфере. По результатам начального этапа экспертизы сотрудниками контрольно-счетных органов могут быть сделаны выводы о степени взаимной согласованности соответствующих программных положений, наличии проблем, обуславливающих установление приоритетов, целей и задач государственной политики. Ими уточняются задачи и мероприятия, направленные на решение конкретных проблем, достижение целей и приоритетов программы.

На втором этапе в ходе анализа подпрограмм и основных мероприятий государственной программы обосновываются выводы о достаточности раскрытия в программе информации о содержании ее подпрограмм, мероприятий, составе государственных услуг, работ и функций, соответствии подпрограмм и мероприятий программы ее задачам, их достаточности для достижения целей и ожидаемых результатов, в том числе:

а) анализируется возможность и необходимость реализации альтернативных подпрограмм и мероприятий, как более экономичных и результативных;

б) делаются выводы о характере динамики, способах расчета и прогнозирования программных показателей и соответствии их установленным требованиям за счет анализа ожидаемых результатов реализации государственной программы, прогнозов и целевых индикаторов соответствующих показателей;

в) определяется соответствие состава ожидаемых результатов задачам программы, их достаточность для раскрытия степени достижения целей, обоснованность прогноза целевых показателей и возможности достижения ожидаемых результатов.

На 3-м этапе финансово-экономической экспертизы проводится анализ механизмов реализации, мер и инструментов государственного регулирования, состав участников реализации государственной программы. По результатам анализа обосновываются выводы о полноте и обоснованности включения в программу фактически имеющихся и планируемых мер государственного регулирования и участников реализации, степени раскрытия способов достижения ее целей и ожидаемых результатов, факторов, в том числе коррупциогенных, и рисков, препятствующих их достижению. Антикоррупционная экспертиза проектов государственных программ может проводиться с учетом требований Федерального закона от 17.07.2009 № 172-ФЗ «Об антикоррупционной экспертизе нормативных правовых актов и проектов нормативных правовых актов» ответственным исполнителем (соисполнителями) программы с привлечением граждан и институтов гражданского общества.

На завершающем этапе финансово-экономической экспертизы дается оценка альтернативных управленческих решений в рамках реализации программы, в том числе оценивается возможность, и необходимость использования иных мер государственного регулирования, выявления и предотвращения иных рисков, привлечения к реализации программы иных участников.

По результатам экспертизы делаются выводы о достаточности или избыточности средств для исполнения необходимых программных мероприятий за счет анализа финансового обеспечения и его источников, а также за счет анализа способов расчета объема денежных средств. В ходе финансового анализа выявляется наличие в программе принимаемых расходных обязательств, оценивается полнота и обоснованность условий предоставления и методики расчета межбюджетных субсидий, выявляется наличие и необходимость иных источников и способов получения ресурсов, направлений и способов их использования. При этом эффективность бюджетных расходов должна отражать уровень затраченных ресурсов для достижения конкретных результатов. При разработке целостной системы оценки эффективности программ ко всем вышеуказанным критериям подбираются группы индикаторов, с помощью которых можно дать количественную оценку программной деятельности.

При проведении экспертизы учитываются результаты ранее проведенных контрольных и экспертно-аналитических мероприятий в сфере реализации государственной программы, а также типичные недостатки государственных программ, установленные в ходе ранее проведенных экспертиз. При анализе финансового обеспечения государственной программы учитываются результаты экспертиз проектов законов о бюджете Российской Федерации (субъекта Российской Федерации) на соответствующий очередной финансовый год и плановый период. При проведении анализа программных целевых показателей возможно применение математической модели, так называемой сбалансированной открытой экономики для установления взаимосвязи основных макроэкономических (прогнозируемых) показателей, используемых для разработки программ, например, планируемого объема валового внутреннего (регионального) продукта, показателей инвестиций, конечного потребления, индекса потребительских цен с иными программными показателями.

Таким образом, финансово-экономическая экспертиза является одним из основных и сложнейших методов государственного финансового контроля. Понятие ФЭЭ закреплено приказом Минюста России от 27.12.2012 № 237, однако данное определение является достаточно емким и раскрывает лишь основное содержание проводимой экспертизы. Само же понятие следует раскрывать через объекты экспертизы, которые были рас-

смотрены нами. Как показывает практика, финансово-экономические экспертизы, несмотря на явную сложность, используются далеко не редко. Однако спектр применения данной экспертизы ограничивается целесообразностью ее назначения. При этом, говоря о финансово-экономической экспертизе, необходимо понимать, что сложность экспертизы предполагает возможность упущений, как со стороны органов следствия, так и со стороны экспертов. Именно поэтому необходимы качественные меры по совершенствованию аспектов финансово-экономической экспертизы, которые и будут рассмотрены далее.

§ 2. Методологические основы финансово-экономической экспертизы в России

В гражданском, арбитражном, уголовном процессах могут возникать вопросы об «упущенной выгоде», определении суммы убытков от несвоевременной поставки или недопоставки продукции и о других финансовых последствиях, вызванных нарушением договорных обязательств. В этом случае потребуется финансово-экономическая экспертиза, которая представляет собой исследование:

- показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта;
- признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, влияющих на финансовый результат и расчеты по обязательствам хозяйствующего субъекта;
- расчета долевого участия учредителей (акционеров) в имуществе и распределяемой прибыли хозяйствующего субъекта;
- признаков и способов искажения данных о финансовых показателях, характеризующих платежеспособность, кредитоспособность, использование и возвратность кредитов хозяйствующего субъекта;
- показателей, характеризующих формирование размера (величины) оплаты труда с целью установления отклонений от действующих норм.

Напомним, что объектами финансово-экономической экспертизы являются различного рода документы, отражающие следующее.

1. Планирование производства и его финансовое обеспечение:
 - а) проекты планов и расчеты к ним;
 - б) утвержденные планы, плановые задания структурным подразделениям организации на определенный отрезок времени;
 - в) сметы.
2. Ход выполнения планов:
 - а) заявки, заказы (например на перевозки грузов);
 - б) наряды на работу;

- в) книги (журналы) оперативного учета;
- г) сводки (табуляграммы) оперативной отчетности.

3. Статистические отчеты о выполнении планов.

4. Порядок формирования, целевое использование нераспределенной прибыли и расходования денежных средств:

- а) поручения банку;
- б) платежные ведомости на выдачу заработной платы, премий.

5. Взаимоотношения организации с другими юридическими лицами:

- а) хозяйственные договоры и приложения к ним;
- б) журналы-ордера, ведомости аналитического учета, Главная книга, формы отчетности и др.

6. Контроль за деятельностью организации:

- а) акты контрольных обмеров, ревизий, инвентаризаций;
- б) объяснения лиц, чья деятельность подверглась проверке.

7. Обстоятельства, установленные в процессе специальных исследований (например заключения по результатам других экспертиз – строительно-технической и т.д.).

При проведении экспертизы необходимо сформулировать примерные вопросы, решаемые финансово-экономической экспертизой:

- правильно ли велось планирование и отражалось выполнение планов в статистической отчетности;
- является ли достаточно обоснованным данный производственный план (плановое задание определенному структурному подразделению организации);
- соответствует ли данный производственный план экономическим показателям, утвержденным вышестоящим органом;
- правильно ли осуществлялось планирование в данной организации, и если нет, в чем это выразилось;
- явилось ли обоснованным производственное изменение (корректировка) плана;
- в каком объеме выполнен производственный план;
- обоснованно ли включена конкретная сумма в выполнение плана реализации продукции;
- какова фактическая себестоимость реализованной продукции;
- соответствует ли действительности отчет организации о выполнении плана, какова степень фактического выполнения плана;
- правильно ли показатели выполнения плана отражены в статистической отчетности;
- какие нарушения требований нормативных документов допущены при составлении статистической отчетности о выполнении производственного плана;

- кто из должностных лиц обязан был обеспечить планирование, выполнение определенных плановых заданий и правильность составления отчетности.

Для установления правильности образования и использования нераспределенной прибыли и кредитов необходимо выяснить:

- обоснованно ли начислены премии за выполнение (перевыполнение) производственного плана;
- составлен ли бизнес-план (финансовый план) данной организации (учреждения, предприятия) с соблюдением всех необходимых требований;
- являются ли показатели плана достаточно обоснованными;
- имеются ли в организации нарушения получения заемных средств и расчетных операций;
- имели ли место нарушения кредитно-финансовой дисциплины при работе обслуживающего банка с кредитруемыми организациями;
- обоснованно ли израсходована в данной организации сумма кредита;
- какие из контрагентов банка имеют просроченную задолженность, и какие действия предприняты банком по отношению к должникам;
- оприходованы ли и внесены ли данным учреждением в государственный бюджет денежные средства (например, государственная пошлина за нотариальные действия либо полученные от граждан штрафы за те или иные нарушения);
- полно и своевременно ли произведено данной организацией перечисление в государственный бюджет соответствующих налогов и сборов;
- составлена ли смета расходов на содержание данного учреждения (для проведения данного мероприятия) с соблюдением соответствующих норм;
- иная учетная документация, бизнес-план, заявка на получение кредита с приложениями, кредитный договор, план амортизации кредита, внутренние банковские распорядительные документы, проспект эмиссии, отчетность по аффилированным лицам и др.

Как показывает экспертная практика, эксперту-бухгалтеру целесообразно изучить и дополнительные объекты, носящие факультативный характер:

- аудиторские заключения;
- акты ревизий, материалы проверок;
- договоры, заключенные экономическим субъектом;
- реестр акционеров и др.

Указанные документы позволят эксперту-бухгалтеру сориентироваться и правильно организовать экспертное исследование. В зависимости от поставленной экспертной задачи экспертом избирается комплекс аналитических методов и приемов, позволяющий ему установить механизм ис-

кажения финансовых и экономических показателей, их противоречивость, несоответствие экономического содержания осуществленных финансово-хозяйственных операций документационному обеспечению и т.п. Это необходимо для обеспечения полноты исследования криминальных финансовых операций.

Любой аспект учетной политики компании может в перспективе стать объектом финансово-экономической экспертизы, поэтому при её назначении возникает необходимость в осознании этих аспектов. Наиболее распространённые из них представлены в таблице 1.

Таблица 1.

Основные аспекты учетной политики организаций

Бухгалтерский учет Часть I	Налоговый учет Часть II	Управленческий учет Часть III
Методический раздел		
Общие положения	Общие положения	Общие положения
Методы оценки активов и обязательств	Метод признания доходов и расходов в целях налогообложения	Классификация доходов и расходов
Рабочий план счетов	Определение перечня налогов (НДС, земельный налог, налог на имущество, транспортный налог и др.), уплачиваемых учреждением	Определение места возникновения доходов и расходов
Учет на забалансовых счетах	Определение объекта налогообложения	Определение центров ответственности
Создание первичных учетных документов, по которым отсутствуют типовые формы	Расчет налоговой базы и суммы налога	Разработка бюджетов
Регистры бухгалтерского учета	Рабочий план счетов	Рабочий план счетов
Порядок и сроки проведения инвентаризации активов и обязательств	Регистры налогового учета	Регистры по управленческому учету
Регламентированная внешняя отчетность	Налоговая отчетность	Составление внутренней отчетности
Проведение внутреннего контроля фактов хозяйственной жизни		
Организационный раздел		
Внесение в должностные инструкции функции, права, обязанности и ответственность по ведению бухгалтерского учета	Внесение в должностные инструкции функции, права, обязанности и ответственность по ведению налогового учета	Внесение в должностные инструкции функции, права, обязанности и ответственность по ведению управленческого учета
Определение графика документооборота	Определение графика документооборота	Определение графика документооборота
Порядок и сроки хранения документов	Порядок и сроки хранения документов	Порядок и сроки хранения документов
Технический раздел		
Использование программного продукта (1 С: Бухгалтерия государственного учреждения 8), конфигурация и платформа «1С: Предприятие 8.2»	Использование программного продукта (1 С: Бухгалтерия государственного учреждения 8), конфигурация и платформа «1С: Предприятие 8.2»	Использование программного продукта (1 С: Бухгалтерия государственного учреждения 8), конфигурация и платформа «1С: Предприятие 8.2»

В настоящее время существует ряд методологических решений, используемых в рамках финансово-экономических экспертиз. При этом, в рамках исследования может проводиться финансовый анализ совершенно различных показателей, в зависимости от цели самого исследования. Так, при оценке ликвидности и платёжеспособности организации используются показатели, представленные в таблице 2.1. В свою очередь анализ эффективности использования средств организации, находящихся в дебиторской задолженности, проводится с помощью показателей, представленных в таблице 2.2.

Таблица 2.1.

**Финансовые коэффициенты, применяемые для оценки
ликвидности и платежеспособности организации**

Показатели	Экономическое содержание	Формула расчета по данным бухгалтерского баланса	Рекомендованное значение, тенденция
Коэффициент текущей ликвидности (покрытия)	Характеризует, в какой степени все краткосрочные обязательства обеспечены оборотными активами	$K_{мл} = \frac{\text{Оборотные активы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	От 1 до 2. Нижняя граница обусловлена тем, что оборотных средств должно быть достаточно, чтобы покрыть краткосрочные обязательства. Превышение активов над краткосрочными обязательствами более чем в 2 раза считается нежелательным, поскольку свидетельствует о нерациональном вложении организацией своих средств и неэффективном их использовании, в некоторых случаях говорит о наличии правонарушений в финансово-экономической деятельности
Коэффициент критической ликвидности	Характеризует прогнозируемые платежные возможности предприятия при условии своевременных расчетов с дебиторами	$K_{кл} = \frac{\text{Кр. дебиторская задолженность} + \text{Кр. финансовые вложения} + \text{Денежные средства}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	От 0,5 до 1. Низкие значения указывают на необходимость постоянной работы с дебиторами, чтобы обеспечить возможность обращения части оборотных средств в денежную форму для расчетов со своими поставщиками

Показатели	Экономическое содержание	Формула расчета по данным бухгалтерского баланса	Рекомендованное значение, тенденция
Коэффициент абсолютной ликвидности	Характеризует, какая часть краткосрочных обязательств может быть погашена имеющимися денежными средствами и краткосрочными финансовыми вложениями	$K_{ал} = \frac{\text{Высоколиквидные оборотные активы}}{\text{Краткосрочные обязательства}}$	От 0,2 до 0,5. Низкое значение указывает на снижение платежеспособности предприятия

Таблица 2.2.

Финансовые коэффициенты, применяемые анализа эффективности использования средств организации, находящихся в дебиторской задолженности

Показатели	Расчетная формула	Комментарий
Коэффициент оборачиваемости средств в расчетах с дебиторами, количество оборотов	$\frac{\text{Выручка от продажи товаров и услуг}}{\text{Средняя величина дебиторской задолженности}}$	Отражает рост или снижение величины коммерческого кредита: увеличение коэффициента свидетельствует о сокращении продаж в кредит, снижение коэффициента — об увеличении объема проданных в кредит товаров и услуг организации
Длительность погашения дебиторской задолженности, дн.	$\frac{360}{\text{Количество оборотов дебиторской задолженности}}$	Чем продолжительнее период погашения, тем выше риск финансовых потерь организации. Показатель следует соотносить с категориями дебиторов — юридических и физических лиц, а также с видами продукции, условиями расчетов
Коэффициент погашаемой дебиторской задолженности	$\frac{\text{Средняя величина дебиторской задолженности}}{\text{Количество оборотов дебиторской задолженности}}$	Характеризует деловую активность организации

Деловую активность можно охарактеризовать как мотивированный макро- и микроуровнем управления процесс устойчивой хозяйственной деятельности организаций, направленный на обеспечение ее положительной динамики, увеличение трудовой занятости и эффективное использование ресурсов в целях достижения рыночной конкурентоспособности. Деловая активность выражает эффективность использования материальных, трудовых, финансовых и других ресурсов по всем бизнес-линиям деятельности и характеризует качество управления, возможности экономического роста и достаточность капитала организации.

Основополагающее влияние на деловую активность хозяйствующих субъектов оказывают макроэкономические факторы, под воздействием которых может формироваться либо благоприятный «предпринимательский климат», стимулирующий условия для активного поведения хозяйствующего субъекта, либо наоборот – предпосылки к свертыванию и затуханию деловой активности.

Достаточно высокую значимость имеют также и факторы внутреннего характера, в принципе подконтрольные руководству организаций: совершенствование договорной работы, улучшения образования в области менеджмента, бизнеса и планирования, расширение возможностей получения информации в области маркетинга и др.

Информационной базой для анализа деловой активности традиционно является бухгалтерская отчетность организации. Для целей внутреннего анализа могут также использоваться детализированные данные бухгалтерского учета.

В литературе существуют различные подходы к понятию «деловая активность». Так, В.В. Ковалев определяет деловую активность в широком смысле как весь спектр усилий, направленных на продвижение фирмы на рынках продукции, труда, капитала. В контексте анализа финансово-хозяйственной деятельности этот термин понимается в более узком смысле – как текущая производственная и коммерческая деятельность компании. При этом деловая активность коммерческой организации проявляется в динамичности ее развития, достижения ею поставленных целей, эффективном использовании экономического потенциала, расширении рынков сбыта своей продукции.

Л.В. Донцова и Н.А. Никифорова отмечают, что деловая активность в финансовом аспекте проявляется, прежде всего, в скорости оборота средств.

Некоторые авторы заменяют сущность деловой активности показателями, ее характеризующими. Так, О.В. Ефимова и М.В. Мельник в качестве анализа деловой активности иллюстрируют операционный цикл хозяйствующего субъекта.

Таким образом, с точки зрения отечественных ученых в области учета и анализа, деловая активность организации есть не что иное, как результативность и эффективность производственно-коммерческой деятельности.

Деловая активность организации довольно чувствительна к изменениям и колебаниям различных факторов и условий. Основополагающее влияние на деловую активность хозяйствующих субъектов оказывают макроэкономические факторы, под воздействием которых может формироваться либо благоприятный «предпринимательский климат», стимулирующий условия для активного поведения хозяйствующего субъекта, либо наоборот – предпосылки к свертыванию и затуханию деловой активности. Достаточно высокую значимость имеют также и факторы внутреннего характера, в принципе подконтрольные руководству организаций. Кроме того, от уровня и характера деловой активности зависят в конечном итоге структура капитала, платежеспособность, ликвидность организации и др.

Анализ и оценка деловой активности осуществляется на качественном и количественном уровнях. Анализ на качественном уровне предполагает оценку деятельности предприятия по неформальным критериям: широта рынков сбыта (внутренних и внешних), деловая репутация предприятия, его конкурентоспособность, наличие постоянных поставщиков и покупателей, долгосрочных договоров купли-продажи, имидж, торговая марка и пр. Данные критерии целесообразно сопоставлять с аналогичными параметрами других хозяйствующих субъектов, действующих в данной отрасли или сфере бизнеса. Количественные критерии деловой активности характеризуются системой абсолютных и относительных показателей. Среди абсолютных показателей необходимо выделить объем реализованной продукции, товаров, работ, услуг, прибыль, величину авансируемого капитала, оборотных средств, денежных потоков и др. Целесообразно сравнивать эти параметры в динамике за ряд периодов (месяцев, кварталов, лет).

Методы финансово-экономического анализа, наиболее часто используемые экспертами в ходе проведения финансово-экономических экспертиз:

- горизонтальный (временной) анализ;
- вертикальный (структурный) анализ;
- трендовый анализ;
- анализ относительных показателей (коэффициентов);
- сравнительный (пространственный) анализ;
- факторный анализ;
- инвестиционный анализ;
- математические методы анализа и др.

Сущность горизонтального (временного) анализа состоит в изучении динамики отдельных статей финансовой отчетности с целью выявления присущих им тенденций в течение отчетного периода. При этом сравнивается показатель каждой позиции отчетности с предыдущим периодом. Горизонтальный анализ может быть применен и при определении уровня деловой активности экономического субъекта.

Так, если валюта баланса экономического субъекта на конец периода уменьшилась по отношению к показателю на начало периода, это говорит о снижении деловой активности субъекта, если она увеличилась — о наращивании производственного и финансового потенциала.

Вертикальный (структурный) анализ применяется для выявления относительной значимости каждой в отдельности статьи баланса и влияния ее позиции на результат в целом (например, при определении удельного веса отдельной статьи баланса в составе валюты баланса в целом). Это необходимо при оценке степени ликвидности баланса, для чего в данном случае определяется удельный вес быстро-, средне- и медленно реализуемых активов в структуре баланса организации.

В основу трендового анализа положен поиск направленности изменения финансово-экономических показателей, установленный на основе тенденций роста или спада. Тренд определяется сравнением каждой позиции отчетности с показателями предшествующих периодов. Он может быть также выражен в виде расчетной спрямляемой кривой изменения экономического показателя, построенной на основе математической обработки данных отчетности посредством динамических рядов. С помощью тренда формируют возможные значения показателей в будущем в рамках перспективного, прогнозного анализа. Трендовый анализ можно применять, когда экспертная задача поставлена таким образом, что требует от эксперта вероятностного вывода.

Анализ относительных показателей (коэффициентов) — наиболее оперативный расчет соотношений между отдельными позициями разных форм отчетности, определения взаимосвязей показателей, включая контроль пороговых значений аналитических коэффициентов, т.е. предельных (сигнальных) величин. Несоблюдение последних, препятствует развитию различных элементов воспроизводства, приводит к формированию негативных, разрушительных тенденций в экономике субъектов, работающих как в реальном секторе экономики, так и призванных обеспечивать его финансово-кредитное обеспечение за счет направления финансовых потоков в виде ссуд, кредитов, субсидий, субвенций и других видов финансовых ресурсов, приводящих к неплатежеспособности предприятия, а впоследствии и к банкротству.

В основе сравнительного (пространственного) анализа лежит принцип сравнения фактически достигнутых результатов с показателями плановыми (расчетными). До недавнего времени существовало мнение, что плановая экономика окончательно изжила себя вместе с административно-командной системой советского образца. Соответственно и методы финансово-экономической экспертизы, и в частности сравнительный (пространственный) анализ, якобы утратили свое аналитическое значение. Вместе с тем мировая практика и деятельность благополучных в финансовом отношении отечественных предприятий, организаций и учреждений показывают, что гарантированная стабильность и, следовательно, обеспечение устойчивости, предсказуемости бизнеса неизбежно связано с эффективным бизнес-планированием.

В отличие от ранее принятого централизованного планирования в рыночных условиях предприятие самостоятельно планирует свою деятельность и определяет перспективы развития, исходя из спроса на производимую продукцию, работы, услуги и необходимости обеспечения производственного и социального развития предприятия, повышения доходов его работников. Основу современных планов составляют договоры, заключенные с потребителями (покупателями) продукции, работ, услуг, в том числе с государственными органами и поставщиками материально-технических ресурсов.

Сравнительный (пространственный) анализ может иметь внутрихозяйственное направление и проводиться посредством анализа сводных показателей отчетности по отдельным показателям работы фирмы, дочерних предприятий, филиалов, подразделений, цехов, а также межхозяйственного анализа показателей данного предприятия в сравнении со среднеотраслевыми данными.

Факторный анализ направлен на выявление величины влияния различных факторов на прирост и уровень результативных показателей. Различают следующие типы факторного анализа:

- детерминированный (функциональный);
- стохастический (корреляционный);
- прямой (дедуктивный);
- обратный (индуктивный);
- одноступенчатый;
- многоступенчатый;
- статический;
- динамический;
- ретроспективный;
- перспективный (прогнозный).

Детерминированный факторный анализ представляет собой методику исследования влияния факторов, связь которых с результативным показателем носит функциональный характер, т.е. результативный показатель может быть представлен в виде произведения факторов, их частного или алгебраической суммы.

Стохастический анализ представляет собой методику исследования факторов, связь которых с результативным показателем в отличие от функциональной связи является неполной, вероятностной (корреляционной). Если при функциональной (полной) зависимости с изменением аргумента всегда происходит соответствующее изменение функции, то при корреляционной связи изменение аргумента может дать несколько значений прироста функции в зависимости от сочетания других факторов, определяющих данный показатель. Например, производительность труда при одном и том же уровне фондовооруженности может быть неодинаковой на разных предприятиях. Это зависит от оптимальности сочетания других факторов, воздействующих на данный показатель.

Анализ деятельности субъектов хозяйствования предполагает дедуктивный подход к исследованию, т.е. последовательный переход от общего к частному. Поэтому судебный эксперт-бухгалтер начинает с описания, детализации и моделирования наиболее общих характеристик активов, обязательств, результатов деятельности объекта и последовательно их детализирует, переходя к более частным характеристикам (логическая детализация). Вторым направлением детализации является структурная, когда наряду с анализом общих результатов объекта рассматриваются итоги деятельности структурных подразделений. Это позволяет, во-первых, наиболее точно оценить вклад каждого подразделения в общие результаты, во-вторых, выявить слабые и сильные стадии и этапы (процессы) анализируемого объекта, в-третьих, наиболее полно выявить резервы производства на всех этапах воспроизводственного процесса. Структурная детализация в экономическом анализе тесно связана с производственной и управленческой организационной структурой субъектов хозяйствования, в которой выделяются центры ответственности разного типа – прибыли, затрат, инвестиций. Методики и организация экономического анализа в центрах ответственности различны, так как каждый из них имеет свои задачи, информационное обеспечение, приемы анализа.

Вместе с тем для целей управления весьма принципиальным является развитие индуктивного метода анализа, т.е. обобщения материала и выводы, которые аналитик должен сделать на основе анализа отдельных подразделений организации, что реализуется при комплексной оценке резервов производства. Даже существенное улучшение показателей деятельности одного подразделения, не подкрепленное необходимыми изменениями

в других взаимосвязанных подразделениях, может никак не сказаться на общих результатах деятельности организации, а, следовательно, все затраты, направленные на улучшение работы отдельного подразделения, окажутся неоправданными, напрасными. Индуктивный метод особенно важен на этапе моделирования хозяйственной деятельности, когда должен быть воспроизведен механизм формирования показателей финансовых результатов.

Факторный анализ может быть одноступенчатым и многоступенчатым.

Одноступенчатый анализ используется для исследования факторов только одного уровня (одной ступени) подчинения без их детализации на составные части. Например, $y = a \cdot b$.

При многоступенчатом факторном анализе проводится детализация факторов a и b на составные элементы с целью изучения их поведения. Детализация факторов может быть продолжена и дальше. В данном случае изучается влияние факторов различных уровней соподчиненности.

Статический анализ применяется при изучении влияния факторов на результативные показатели на соответствующую дату.

Динамический анализ представляет собой методику исследования причинно-следственных связей в динамике.

Ретроспективный анализ изучает причины прироста результативных показателей за прошлые периоды.

Перспективный анализ исследует поведение факторов и результативных показателей в перспективе.

Основной этап факторного анализа – практическое использование факторной модели для подсчета резервов прироста результативного показателя, для планирования и прогнозирования его величины при изменении производственной ситуации.

К другим методам финансово-экономического исследования относятся: синтез – метод изучения объекта в его целостности, единстве и взаимосвязи его частей. В финансово-хозяйственном контроле синтез можно связать с анализом. Он позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое.

Индукция – прием исследования, представляющий собой умозаключение от частных факторов к общим выводам, т.е. вывод о состоянии объекта делается на основании исследования отдельных его сторон, например, экспертиза документов, отражающих задолженность организации, проводится первоначально по данным аналитического учета, а затем – по данным синтетического учета.

Дедукция – исследование состояния объекта в целом, и на основе логических рассуждений выведение выводов о его составных элементах, т.е. умозаключение от общего к частному.

Конкретизация – исследование объектов во всей их разносторонности, многообразии.

Системный анализ – изучение объекта исследования как совокупности элементов, образующих систему, т.е. можно дать оценку поведения объекта как системы со всеми факторами, влияющими на его функционирование.

Экономический анализ – система приемов раскрытия и определения причинно-следственных связей, обусловивших конфликтную ситуацию в хозяйственных операциях, которая в результате стала объектом расследования правоохранительными органами.

Экономико-математический метод применяется при установлении интенсивности влияния факторов на результаты финансово-хозяйственной деятельности с целью оптимизации функционирования организации.

Проверка арифметических расчетов (пересчет) представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение экспертом самостоятельных расчетов

Проверка документов (инспектирование): документальная информация может быть внутренней или внешней, внешней и внутренней одновременно. Документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними. Внешние документы готовятся и отправляются эксперту-бухгалтеру третьими лицами.

Проверка документов заключается в том, что эксперт-бухгалтер должен убедиться в достоверности и доброкачественности определенного документа. Для этого контролируются определенные записи в бухучете и первичном документе, которые подтверждают реальность и целесообразность выполнения операции, например, проверка документов по формальным признакам (соответствие унифицированной форме, наличие необходимых реквизитов) и по существу отраженных операций (их целесообразность и законность).

Прослеживание представляет собой процедуру, в ходе которой эксперт-бухгалтер проверяет некоторые первичные документы, отражение их данных в регистрах синтетического и аналитического учета, соответствие типовой корреспонденции счетов плану счетов и положениям по бухучету и др.

Что касается методик экспертного исследования, которые должны быть изложены в заключении в соответствии с требованиями ст. 204 УПК, то в ряде экспертных заключений о них вообще не упоминается. Исполь-

зование неподтвержденных методик при проведении исследования ведет к недостоверным выводам. В ряде заключений также нет ссылок на использованные научные труды или публикации, подтверждающих научную обоснованность сделанных экспертами выводов или утверждений, что вызывает сомнения в правильности проведения исследования и, как следствие, в достоверности полученных выводов.

Таким образом, были рассмотрены методологические основы проведения финансово-экономической экспертизы. Сложность проведения данного исследования предопределяет и набор всевозможных методологических возможностей для проведения экспертного исследования. Естественно, используемый спектр методов зависит от того, какой экономический субъект подлежит исследованию, его статус, положение. Зависит выбор методов и от вопросов, которые ставятся следователем перед экспертом.

§ 3. Типичные ошибки экспертов и совершенствование процесса проведения финансово-экономической экспертизы в России

Финансово-экономическая экспертиза представляет собой самостоятельный класс экспертных исследований. Необходимость в её производстве часто возникает при расследовании и судебном разбирательстве дел, связанных с преступлениями в сфере экономической деятельности, а также по гражданским и арбитражным делам, когда для правильного разрешения тех или иных вопросов требуется применение специальных познаний.

Основу специальных познаний судебного эксперта-экономиста составляют: бухгалтерский, финансовый и налоговый учет, экономика и управление производством, финансы и кредит, налоги и налогообложение, банковское дело, экономика труда, особенности обращения и учета ценных бумаг и т.д., дополненные познаниями в области криминалистики, уголовного, гражданского, арбитражного процесса, а также различных отраслей права (уголовного, гражданского, арбитражного, налогового, финансового, бюджетного, трудового).

Следует обратить особое внимание на то, что финансово-экономическая экспертиза используется как метод государственного финансового контроля не только в рамках уголовного судопроизводства. Финансово-экономическая экспертиза традиционно для российской правовой системы применяется в двух формах: процессуальной и непроцессуальной. В свою очередь, процессуальную форму можно разделить также на два основных вида: проводимая в рамках уголовного судопроизводства и проводимая в рамках гражданского (арбитражного процесса). Смысл процессуальной

формы использования ФЭЭ раскрывается через вышеназванные виды, то есть в данных случаях экспертиза будет иметь следующие признаки:

- санкционированность со стороны правоохранительных органов (суда, следственных органов), назначая данную экспертизу указанные органы признают необходимость в проведении данного процессуального действия, признание необходимости закрепляется посредством вынесения специального акта;

- проведение экспертизы и полученные результаты имеют процессуальный характер, то есть проводятся в строгом соответствии с требованиями отраслевых кодексов процессуального права;

- результаты экспертизы имеют официальное доказательственное значение, то есть могут использоваться и представляться в качестве доказательств в суде и во время предварительного расследования.

В свою очередь непроцессуальная форма использования ФЭЭ чаще всего выражается в двух видах: проведение ФЭЭ в рамках государственного финансового контроля для проверки проектов государственных программ РФ; несудебная финансово-экономическая экспертиза – проводится по запросу адвоката, либо иных заинтересованных лиц в целях досудебного урегулирования проблем, возникающих в финансово-хозяйственной деятельности объектов. Первый вид имеет особое значение для контрольной деятельности государства. Все развитые страны с федеративным территориальным устройством давно перешли к программам целевых бюджетных ассигнований субъектов федерации через бюджетные программы. Исключением не стала и Российская Федерация. Ежегодно на целевые программы по поддержке субъектов страны идут миллиарды рублей, что чаще всего дает положительные результаты, от части благодаря предварительному проведению финансово-экономической экспертизы проектов бюджетных программ. Двумя основными задачами в случае проведения такого исследования становятся: определение расходных обязательств субъектов, муниципальных образований и самого государства; определение эффективности передачи ассигнований. Так, в начале сентября 2019 г. в средствах массовой информации появилась новость о том, что Министерство экономического развития РФ приняло заявку Орловской области на создание особой экономической зоны промышленного производства в городе Мценск и районе. При этом заявка и предварительный проект по данному направлению предполагают вложения со стороны бюджета Орловской области порядка 1,1 миллиарда рублей. В этом случае, скорее всего потребуются проведение финансово-экономической экспертизы проекта создания особой экономической зоны промышленного производства (если такая еще не проводилась, о чем информация в открытых источниках отсутствует), чтобы определить, сможет ли Орловская область выполнить свои обяза-

тельства по вложению денежных средств и является ли создание на территории Мценска особой экономической зоны промышленного производства рентабельным и эффективным процессом. Все это необходимо в рамках осуществления государственного финансового контроля, поскольку превращение в жизнь такого проекта потребует определенных уступок со стороны государства, например, в части, касающейся льготного налогообложения.

Как отмечалось ранее, финансово-экономическая экспертиза – крайне сложный род экспертного исследования, что обуславливается рядом причин, которые были рассмотрены нами выше. Сложность экспертизы подразумевает то, что далеко не во всех случаях ее проведение удастся завершить без допущения ошибок, которые, в лучшем случае, приводят к искажению результатов экспертизы, а в худшем, приводят к признанию результатов недопустимым доказательствам или назначению повторной (дополнительной) экспертизы. Подобные исходы, учитывая ранее обозначенную сложность, трудоемкость и времязатратность таких исследований крайне негативный результат – во-первых, истощается человеческий ресурс – экспертов по проведению именно финансово-экономических экспертиз не такое большое количество и проводятся они далеко не во всех экспертных центрах, например, большинство региональных ЭКЦ УМВД России данным видом экспертиз не занимается; во-вторых, замедляется движение дел (касается судебных разбирательств), что естественно не является положительным показателем, ведь зачастую в ходе, например, уголовно-процессуального разбирательства на стадии предварительного расследования к людям, непричастным к совершению преступления, применяются меры пресечения, иногда даже в виде заключения под стражу; в-третьих, в некоторых случаях страдают интересы сторонних лиц, которые в частном порядке заказывают финансово-экономическую экспертизу как услугу и которые вынуждены получать результаты своего исследования позже; в-четвертых, увеличиваются материальные затраты государства или частных лиц, поскольку финансово-экономическая экспертиза не только трудозатратная, но и финансово-затратная процедура. Итак, рассмотрим основные ошибки, допускаемые различными органами и должностными лицами на разных стадиях назначения и проведения финансово-экономической экспертизы¹⁶.

Первая ошибка является одной из наиболее распространенных и «банальных» для экспертного исследования. Касается она процессуальной деятельности органов предварительного расследования в рамках назначе-

¹⁶ Шевелева Л.А. Роль судебной экономической экспертизы в обеспечении экономической безопасности // Экономическая безопасность России: вызовы XXI века: материалы II международной (заочной) научно-практической конференции, 2017. С. 198–202.

ния финансово-экономической экспертизы. Дело в том, что объекты финансово-экономической экспертизы и судебно-бухгалтерской экспертизы во многом схожи, поэтому их разделение на теоретическом уровне весьма условно и имеет тонкую грань, которую и необходимо понимать следователю при назначении той или иной экспертизы. Для этого, по нашему мнению, необходимо использование непроцессуальной формы сотрудничества следователя и специалиста (эксперта), то есть непроцессуальной формы использования специальных познаний в уголовном судопроизводстве. Данная деятельность выражается в предварительной консультации следователя с экспертом, который может помочь первому с определением необходимого рода экспертизы и в формулировке вопросов эксперту. К сожалению, некоторые сотрудники пренебрегают возможностью использования непроцессуального сотрудничества с экспертом. В результате, неправильно избирается и указывается род экспертизы, что опять же приводит к процессуальным проволочкам, связанным с получением результатов ненужного рода экспертизы и дальнейшим переназначением экспертного исследования.

Основное отличие финансово-экономической экспертизы от судебно-бухгалтерской экспертизы состоит в том, что при изучении интегрированных показателей деятельности организации (себестоимость, прибыль, рентабельность) ФЭЭ производит анализ не процесса их формирования, а анализ содержания, оцениваемого с точки зрения сущности исследуемых категорий, структуры показателей и их противоречий.

Решение данной проблемы, на наш взгляд, состоит в том, что следователю необходимо никогда не пренебрегать помощью эксперта и при любом сомнении в роде назначаемой экспертизы прибегать к непроцессуальной форме использования специальных познаний.

Следующая проблема также связана с неправильным использованием возможностей процессуальных и непроцессуальных форм сотрудничества следственных органов и экспертов. Дело в том, что зачастую на практике при получении результатов финансово-экономической экспертизы следователи ввиду сложности проводимого исследования придерживаются принципа «чрезмерного доверия к заключению эксперта», то есть сотрудник следственного органа зачастую не стремится вникнуть в суть полученного экспертного заключения и просто используют его результаты в дальнейшем.

Вместе с тем, иногда в силу различных обстоятельств (предоставление искаженной документации, гносеологические ошибки) результаты такого исследования могут быть ошибочными и принимать их как неопровержимое доказательство без предварительной проверки является, как минимум, упущением следователя. Для большинства лиц, знакомых уголов-

ным судопроизводством, является понятным тот факт, что зачастую работа по уголовному делу является времязатратной, поэтому следователь попросту не может перепроверять все полученные доказательства. Однако, по нашему мнению, это не совсем так. Дело в том, что финансово-экономическая экспертиза является одним из сложнейших исследований, и чем позднее будет выявлена ошибка в этом исследовании, тем дольше затянется уголовное судопроизводство, чего допускать ни в коем случае нельзя, ввиду требований принципа разумности сроков уголовного судопроизводства (статья 6.1 УПК РФ). Поэтому результаты данного вида экспертного исследования следует перепроверить, в целях недопущения озвученных ранее негативных последствий¹⁷.

По нашему мнению, наиболее оптимальным и менее затратным по времени будет являться вариант, связанный опять же с использованием непроцессуальной формы сотрудничества. Причем использовать следует возможности обмена информацией с экспертом, который не был причастен к проведению финансово-экономической экспертизы, результаты которой проверяется. Да, в рамках непроцессуального сотрудничества следователю не удастся предоставить эксперту весь спектр необходимой документации, но знаний эксперта должно быть достаточно, чтобы выявить большую часть ошибок именно по экспертному заключению, тем более, что в рамках данной формы сотрудничества эксперт не будет давать официального заключения.

При анализе экспертных заключений зачастую возникает сомнение в компетенции эксперта. Например, проведение экспертизы было поручено независимому эксперту, имеющему образование высшее экономическое, специальность «Менеджер по направлению менеджмент со знанием иностранных языков». Стаж экспертной работы 4 года. Однако не указано, связана ли деятельность эксперта с предметом данной экспертизы. Специальность эксперта – «Менеджмент со знанием иностранных языков» - имеет весьма отдаленное отношение к большинству экономических экспертиз. Даже если допустить, что при получении данной специальности эксперт получил специальные познания в области экономики и финансов, то для проведения серьезного экономического исследования их явно недостаточно.

¹⁷ Колесникова Т.В. Значение судебных экспертиз в расследовании экономических преступлений // Актуальные проблемы права и экономики: сборник научных трудов. Саратов, 2017. С. 33–40.



Рисунок 2.1. Классификация ошибок, допускаемых при проведении ФЭЭ.

В заключении указано, что экспертиза поручена независимому эксперту, который имеет стаж экспертной работы 4 года. Однако не указано, в какой именно области он специализируется, и, следовательно, возникает вопрос о том, имеет ли он необходимый опыт в производстве экономических экспертиз.

Кроме указанных ошибок необходимо отметить, что нередко имеют место замечания к общей структуре заключения эксперта-экономиста и к представлению материалов исследования. Так, нередко в исследовательской части заключения как таковое исследование отсутствует: нет анализа представленных документов, расчетов, которые необходимы для ответа на поставленные вопросы, выводы не подкреплены материалами дела и не обоснованы экспертом. Заключение не содержит как таковой аналитической части, оно не структурировано, а включает только результаты исследований – выводы без обоснований, расчетов и доказательств.

Следует отметить, что нами были рассмотрены проблемы, которые в теории именуются «процессуальными», то есть связаны с неправильным использованием документального и нормативного сопровождения экспертного исследования. Однако наиболее распространенными и «опасными» являются ошибки гносеологического характера, то есть связанные с неправильным использованием методов познания (методики исследования) при экспертизе. Рассмотрим основные из них¹⁸.

1. Эксперты постоянно дают ссылки на выводы аудиторской компании, а не проводят собственное исследование первичных документов. Здесь следует сделать оговорку о том, что если аудит не назначается в рамках процессуального действия, то его результаты не могут использо-

¹⁸ Россинская Е.Р., Дмитриев Е.Н., Подволоцкий И.Н. Судебная экспертиза. Типичные ошибки. М.: Проспект, 2018. С. 156.

ваться не только в качестве полноценного доказательства, но и в качестве материала для проведения финансово-экономической экспертизы.

2. В заключении одного эксперта приводятся выдержки из заключения другого эксперта. Чаще всего это делается, если финансово-экономической экспертизе предшествовала экспертиза другого рода, например, судебно-бухгалтерская. При этом, нами уже было установлено, что данные экспертизы, несмотря на схожесть объектов, имеет различные конечные задачи, поэтому ссылаться на результаты экспертизы другого рода и не проводить отдельного исследования нецелесообразно и может привести к ошибочным выводам в заключении.

3. Эксперт ссылается на протокол допроса свидетеля – одна из наиболее актуальных и грубых ошибок. Поскольку объектами экспертного исследования являются исключительно документы бухгалтерского учета, непонятно, на каком основании экспертом могут использоваться не первичные и сводные документы, а протоколы допроса свидетелей. Использование в ходе экспертного исследования протоколов допроса свидетелей позволяют усомниться в достоверности выводов.

Также нередко при проведении экспертизы эксперт указывает одну методику, а в то же время анализирует совершенно иные показатели. Например, согласно Методическим рекомендациям по проведению экспертизы о наличии признаков фиктивного или преднамеренного банкротства с целью выявления признаков преднамеренного банкротства необходимо провести анализ финансово-хозяйственной деятельности должника, который делится на два этапа.

На первом этапе рассчитываются показатели, характеризующие изменения в обеспеченности обязательств должника перед его кредиторами. На втором этапе анализируются условия совершения сделок должника, повлекших существенные изменения в показателях обеспеченности обязательств должника перед его кредиторами.

Далее эксперт указывает, что «в связи с невозможностью расчета показателей, характеризующих изменения в обеспеченности обязательств должника перед его кредиторами, а именно величины чистых активов предприятия, обеспеченности обязательств предприятия всеми активами и обеспеченности обязательств оборотными активами для кредитной организации, проводится анализ финансово-экономического состояния организации на основе постатейного анализа бухгалтерской отчетности». Эксперт не объясняет, чем обусловлена данная ситуация и почему расчет данных показателей является невозможным. В том случае, если для данных расчетов необходимо исследование каких-либо дополнительных документов, эти документы должны были быть запрошены у лица, назначившего экспертизу. Также непонятно, с какой целью эксперт проводит анализ финан-

сово-экономического состояния при невозможности рассчитать такой важный его элемент, как чистые активы¹⁹.

Как уже не раз отмечалось в ходе исследования, несмотря на важность и сложность финансово-экономической экспертизы, необходимо предпринять ряд качественных мер по совершенствованию аспектов производства ФЭЭ. Нами предлагается ряд возможных изменений.

Прежде всего, основная проблема деятельности по производству ФЭЭ заключается в слабо проработанной нормативно-методической базе её осуществления. В настоящее время, нормативная база, которая регламентировала бы основные вопросы ФЭЭ фактически отсутствует. Действительно, существует ряд законов и ведомственных приказов, которые касаются данного направления, однако, одна часть из них лишь «вскользь» касается вопросов ФЭЭ, называя лишь общие категории, а другая часть была введена в действие достаточно давно (большая часть приказов с методическими рекомендациями по экономическим экспертизам датируются девяностыми – нулевыми годами принятия), что недопустимо в условиях активно развивающейся экономики и появления новых способов и форм ведения отчетности.

В настоящее время в нашем государстве возникла реальная необходимость создания нормативной базы осуществления финансово-экономических экспертиз. На наш взгляд, это законодательство должно закрепить официально как общие моменты, связанные с ФЭЭ, например, объекты экспертизы, решаемые ею вопросы, так и специальные вопросы, касающиеся современных методик исследования по отдельным направлениям проведения ФЭЭ²⁰.

При этом нормативно-методическое сопровождение должно осуществляться в едином формате при совместном участии заинтересованных ведомств. Это необходимо для того, чтобы не создавалась ситуация противоречий, например, приказов МВД и Минюста, которые будут касаться ФЭЭ. Наиболее эффективным и целесообразным будет совместная разработка и принятие необходимых методических указаний. Кроме того, в данном направлении методические указания необходимы и следователям. По нашему мнению, данные указания могут быть разработаны непосредственно экспертными учреждениями при участии уполномоченных специ-

¹⁹ О Методических рекомендациях по проведению экспертизы о наличии (отсутствии) признаков фиктивного или преднамеренного банкротства [Электронный ресурс]: распоряжение ФСДН Рос. Федерации от 08.10.1999 № 33-р. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰ Изварина Н.Ю., Слюсарева М.В. Совершенствование методики проведения судебной финансово-экономической экспертизы с учетом особенностей ее назначения // Молодой ученый. 2018. № 19. С. 47–49.

алистов. В таких документах необходимо закрепить алгоритм действий, который обязательно будет указывать на необходимость проверки результатов ФЭЭ и раскрывать особенности, которые позволят правильно выбрать род экспертизы.

Если касаться ФЭЭ проектов государственных программ, то здесь ситуации намного хуже. В настоящее время, по данному направлению деятельности вовсе отсутствует какая-либо нормативная база. Для данного направления финансово-экономической экспертизы, помимо уже приведенных положений, необходимо разработать перечень документации и самих программ, которые должны будут подлежать проверке посредством ФЭЭ. Суть заключается в том, что далеко не для каждой программы целесообразно назначать ФЭЭ, а при проведении ФЭЭ некоторым органам часто непонятен именно перечень документов, которые необходимо предоставлять экспертному учреждению.

Еще один путь совершенствования видится в реорганизации системы экспертных учреждений. Возможно, подобная реорганизация не должна быть настолько масштабной, как представляется на первый взгляд. Однако, имеется серьезная проблема с количеством экспертов и учреждений, занимающихся производством финансово-экономических экспертиз. Например, региональные ЭКЦ производством ФЭЭ не занимаются, что создает реальные проволоки в деятельности следственных органов. На наш взгляд, самым оптимальным вариантом реорганизации будет выделение экспертных подразделений экономической направленности в отдельное межведомственное звено, где будут работать профильные эксперты. В большинстве регионов необходимо создать филиалы или подразделения данного звена. В этом случае, будет упрощена система обращения правоохранительных органов. Видя необходимость назначения ФЭЭ, следовательно будет понимать, что поручать данное действие следует конкретному ведомству, минуя стадии направления запросов в различные экспертные учреждения о возможности проведения подобной экспертизы.

Кроме того, преступления экономической направленности являются одними из самых распространенных на сегодняшний день, что является лишним показателем того, что необходимо обособление экспертных подразделений по производству экономических экспертиз.

Реорганизация экспертных учреждений в Российской Федерации установила следующую систему указанных учреждений:

- судебно-экспертные учреждения Министерства юстиции Российской Федерации, судебно-медицинские и судебно-психиатрические учреждения и специализированные подразделения учреждений Министерства здравоохранения Российской Федерации, органов управления здравоохранением субъектов Российской Федерации, судебно-медицинские лаборато-

рии Министерства обороны Российской Федерации (например, Северо-западный центр судебной экспертизы Министерства Юстиции РФ);

- экспертно-криминалистические учреждения и подразделения Министерства внутренних дел Российской Федерации, экспертные подразделения Федеральной службы безопасности Российской Федерации, Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации, таможенные лаборатории Государственного таможенного комитета Российской Федерации, одной из функций которых является производство судебной экспертизы.

Примерами государственных экспертных учреждений, осуществляющих судебно-экспертную деятельность в области бухгалтерского учета, экономики и финансов, могут служить:

Центральная Северо-Кавказская лаборатория судебной экспертизы – государственное экспертное учреждение, подведомственное Министерству юстиции РФ, и выполняющие экспертные исследования для правоохранительных органов, юридических и физических лиц (в соответствии с возложенными на нее задачами, ЦСК ЛСЭ осуществляет производство судебно-экономических экспертиз силами отдела судебно-бухгалтерских и учетно-экономических экспертиз).

В странах ближнего зарубежья на базе союзной системы экспертных учреждений были созданы национальные структуры, в которых активно проводятся экономико-экспертные исследования. Так, в Киевском НИИ судебных экспертиз, подведомственном Министерству юстиции Украины, существует лаборатория судебно-экономических исследований, основной функцией которой является проведение экономической экспертизы (исследование документов бухгалтерского учета и отчетности, исследование документов финансово-кредитных операций, исследование документов об экономической деятельности предприятий и организаций и т.д.).

В Белоруссии работает научно-исследовательский институт по проблемам криминологии, криминалистики и судебной экспертизы Министерства юстиции Республике Беларусь. Для проведения судебно-экономических экспертиз в его стенах организована лаборатория судебно-экономической экспертизы.

Для сравнения, единственная в налоговом ведомстве США лаборатория криминалистических исследований и экспертизы расположена в Чикаго. Наряду с выполнением своих основных задач: выявление лиц, уклоняющихся от уплаты налогов либо получающих денежные средства с помощью фальшивых финансовых документов, лаборатория оказывает криминалистическую помощь американским правоохранительным органам в расследовании сложных уголовных преступлений. Кроме проведения различных экспертиз сотрудники лаборатории ведут большую исследователь-

скую работу, связанную с разработками новых методов криминалистических исследований и созданием новых видов оперативно-технической аппаратуры.

На современном этапе развития института судебно-экспертных исследований в области бухучета, экономики и финансов стали появляться частные экспертные учреждения и эксперты.

Такого рода услуги, например, предоставляет некоммерческое партнерство «Российское сообщество независимых экспертов и антикризисных управляющих» (г. Москва), которое в своем уставе предусмотрело производство судебно-экономической экспертизы по поручениям судов и правоохранительных органов силами своих экспертов.

В тоже время заключение аудитора или аудиторской фирмы по результатам проверки бухгалтерской и финансовой деятельности всех экономических субъектов, органов власти и управления всех уровней, если такая проверка проводилась ими по поручению государственных органов (ст. 17 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации), приравнивается к заключению судебно-экономической экспертизы.

В соответствии с процессуальным законодательством Российской Федерации и п. 10 Временных правил аудиторской деятельности в Российской Федерации органы дознания, прокуроры, следователи, суды арбитражные суды имеют право поручить аудитору или аудиторской фирме провести аудиторскую проверку экономического субъекта при наличии в производстве указанных органов:

- возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела;
- принятого к производству (возобновленного производством) гражданского дела;
- дела, подведомственного арбитражному суду.

С согласия аудиторов проверка может проводиться по документам финансовой отчетности, изъятым (затребованным) в установление порядке органом дознания, прокурором, следователем, судом и арбитражным судом.

Таким образом, анализ имеющейся информации позволил выделить основные ошибки в производстве финансово-экономических экспертиз, а также предложить варианты качественного изменения вопросов деятельности по финансово-экономическим экспертизам. Как мы видим, основные проблемы заключаются в недостатке методического сопровождения экспертных исследований. На наш взгляд, предложенные меры должны позволить, во-первых, упростить возможности проведения ФЭЭ, а во-вторых, оградить правоохранительные органы и экспертов от определенных ошибок, которые ведут к проволочкам в рамках судопроизводства. Стоит отме-

тить, что сознательно не были рассмотрены вопросы, касающиеся непроцессуальных форм использования ФЭЭ, поскольку в данном вопросе большая часть необходимых мер не касается в силу природы данных правоотношений.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Развитие специфических форм и видов взаимодействия субъектов экономики как внутри страны, так и привнесенных из-за рубежа, сущность и содержание которых еще не совсем четко определены, а также их активное использование привели к появлению сложных экономических преступлений, определить состав которых, в особенности объективную и субъективную сторону, становится очень проблематично. Противодействие преступности и правонарушениям в сфере экономики происходит в условиях жесткой интеллектуальной борьбы двух сторон в лице сотрудников правоохранительных органов, с одной стороны, и лиц, обладающих высоким теоретическим уровнем и богатым практическим опытом, с другой. Причем, последние действуют в условиях высокой мотивации, обусловленной материальной заинтересованностью в результатах своих действий, в условиях высокого уровня автоматизации, технической и информационной оснащенности труда с применением информационно-поисковых систем баз данных, программных средств и других информационных технологий, что не всякий раз можно сказать о первых.

В рамках экономического класса, до недавнего времени, основным родом исследований являлась бухгалтерская экспертиза. Однако, под действием бурно развивающихся экономических отношений и процессов, она перестала удовлетворять потребности правоохранительной системы в комплексном исследовании, основным требованием к которому стало применение целого ряда наук экономического профиля. В связи с этим возникла необходимость в расширении составляющих, образующих экономический класс, т.е. формирование и развитие новых родов, экспертиз.

Считаем задачи, поставленные перед исследованием, выполненными в полном объеме. Так в ходе исследования:

- 1) проведен ретроспективный анализ развития института государственного финансового контроля в России, который позволил определить основные этапы становления государственного финансового контроля в нашем государстве, а также раскрыть современное состояние данного института, обратив внимание на наиболее актуальные проблемы; исследование основ государственного финансового контроля в рамках данного исследования было необходимо для полноты раскрытия темы, поскольку, как уже говорилось, финансово-экономическая экспертиза – основной метод именно государственного финансового контроля. Можно сказать, что государственный финансовый контроль соотносится с ФЭЭ, как общее с частным;

2) на основе анализа теоретического материала исследователей было раскрыто и сформулировано авторское понятие «государственного финансового контроля», раскрыта сущность данного института;

3) посредством сравнительно-правового метода исследования был выявлен ряд противоречий постулатов теории финансового права и предписаний Бюджетного кодекса РФ в части, касающейся видов, форм и методов государственного финансового контроля;

4) проанализированы существующие научные подходы к раскрытию определения ФЭЭ. Через изучение содержания предмета, объекта раскрыта сущность финансово-экономической экспертизы как одного из наиболее эффективных методов государственного финансового контроля;

5) рассмотрены процессуальные и гносеологические ошибки, допускаемые на всех этапах назначения и производства финансово-экономических экспертиз. Возникающие на стадии назначения и проведения финансово-экономической экспертизы проблемы принято делить на процессуальные и гносеологические. Процессуальные проблемы связаны, чаще всего, с неправильным заполнением процессуальных документов, предоставлением отдельных сведений, а также оценкой получаемых результатов. С точки зрения вреда проводимому расследованию, такие ошибки являются достаточно незначительными, поскольку зачастую влияет только на длительность проведения отдельных процессуальных действий. В свою очередь, гносеологические ошибки связаны с неправильным использованием методов и средств познания при проведении экспертного исследования. И такие ошибки наносят намного больший урон, поскольку напрямую влияют на выводы экспертного исследования;

6) разработаны и предложены варианты совершенствования экспертной деятельности по делам экономической направленности.

В настоящее время назрела необходимость реорганизации системы экспертных учреждений. Возможно, подобная реорганизация не должна быть настолько масштабной, как представляется на первый взгляд. Однако имеется серьезная проблема с количеством экспертов и учреждений, занимающихся производством финансово-экономических экспертиз. Например, региональные ЭКЦ производством ФЭЭ не занимаются, что создает реальные проволоки в деятельности следственных органов. Решение проблемы видится в реорганизации путем выделения экспертных подразделений экономической направленности в отдельное межведомственное звено, где будут работать профильные эксперты с последующим созданием в большинстве регионов филиалов или подразделений данного звена.

В условиях реализуемой в Российской Федерации бюджетной политики, ориентированной на обеспечение устойчивости бюджетов бюджетной системы РФ, эффективности использования бюджетных средств, а

также на внедрение в бюджетный процесс принципов эффективного и ответственного управления общественными финансами вопрос исследования трансформации системы государственного финансового контроля в России приобретает особую актуальность. Практическая реализация финансового контроля воплощается в жизнь с помощью использования основных методов: наблюдение, обследование, анализ, проверка, ревизия и финансово-экономическая экспертиза.

Финансово-экономическая экспертиза – неотъемлемая часть финансового государственного контроля. И поэтому, государство должно быть заинтересовано в качественных изменениях системы экспертных исследований, поскольку это позволит повысить эффективность данной деятельности, прежде всего в рамках уголовного и арбитражного судопроизводства.

В рамках проведения данного экспертного исследования использовался комплекс специальных методов, которые позволяют в конечном итоге сформировать общую картину финансового состояния и финансовых операций проверяемого субъекта и сделать выводы о наличии расхождений. При всем этом, как показывают исследования, нормативная и методологическая база, используемая при проведении подобных исследований, является устаревшей, что создает необходимость в разработке обновленной единой базы соответствующих документов.

Как было выявлено, существующая система экономических экспертиз далека от совершенства и банально устарела. Необходимы решительные меры по реформированию рассматриваемой системы, в целях минимизации рассмотренных ошибок в процессуальной и экспертной деятельности, поскольку данные ошибки наносят немалый ущерб как государству, так и отдельным гражданам, например, находящимся под стражей.

Практическая значимость проведенного исследования заключается в возможности использования предложенных мер для дальнейшего совершенствования, как системы экспертных учреждений, так и методик проведения финансово-экономической экспертизы. Безусловно, предложенные меры требуют тщательной проработки и доработки, должно будет пройти немало времени для внедрения подобных идей. Однако, это должно дать ощутимые результаты за счет повышения эффективности производства финансово-экономических экспертиз, а нами не раз было отмечено, что несмотря на сложность, ФЭЭ назначаются достаточно часто, особенно по громким резонансным уголовным делам.

Теоретическая значимость состоит в проведенном теоретическом анализе аспектов государственного финансового контроля и финансово-экономической экспертизы. Были рассмотрены позиции ученых, а также предложены авторские решения по наиболее спорным вопросам.

Государственный финансовый контроль и финансово-экономическая экспертиза – два неразрывно связанных звена. Особенно их актуальность возрастает с развитием рыночной экономики в России. Поэтому были рассмотрены основные теоретические и практические аспекты представленных звеньев. Для большей наглядности, приведенные теоретические положения, были визуализированы посредством схем и рисунков, приведенных по тексту работы, которые должны дать возможность к более облегченному восприятию основных положений, выносимых для рассмотрения.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

Монографии, учебники, учебные пособия:

1. Абрамова, М.А. Денежно-кредитная и финансовая системы: учебник / М.А. Абрамова [и др.]. – Москва : Кнорус, 2014. – Текст : непосредственный.
2. Ахинов, Г.А. Экономика общественного сектора : учебник / Г.А. Ахинов, И.Н. Мысляева. – Москва : ИНФРА-М, 2016. – Текст : непосредственный.
3. Бабич, А.М. Государственные и муниципальные финансы / А.М. Бабич. – Москва : Финансы, ЮНИТИ, 2003. – Текст : непосредственный.
4. Бабич, А.М. Государственные и муниципальные финансы : учебник для вузов / А.М. Бабич, Л.Н. Павлова. – Москва : Юнити-Дана, 2012. – Текст : непосредственный.
5. Баканов, М.И. Теория экономического анализа / М.И. Баканов, М.В. Мельник, А.Д. Шеремет. – Москва : Финансы и статистика, 2007. – Текст : непосредственный.
6. Бондарь, Н.С. Правосудие. Ориентация на Конституцию : монография / Н.С. Бондарь, А.А. Джагарян. – Москва : Норма, 2018. – Текст : непосредственный.
7. Государственный финансовый контроль. – Москва : Рид Групп, 2012. – Текст : непосредственный.
8. Грачева, Е.Ю. Финансовое право : учебник для бакалавров / Е.Ю. Грачева. – Москва : Проспект, 2013. – Текст : непосредственный.
9. Донцова, Л.В. Анализ финансовой отчетности / Л.В. Донцова. – Москва : Дело и сервис, 2004. – Текст : непосредственный.
10. Евдокимова, А.В. Внутренний аудит и контроль финансово-хозяйственной деятельности организации / А.В. Евдокимова. – Москва : Научная книга, 2015. – Текст : непосредственный.
11. Ефимова, О.В. Анализ финансовой отчетности / О.В. Ефимова. – Москва : Омега-Л, 2006. – Текст : непосредственный.
12. Зотова, В.Б. Местное самоуправление и муниципальные финансы : учебное пособие / В.Б. Зотова, Е.В. Маркина, С.Е. Прокофьев. – Москва : Российская муницип. академия, 2016. – Текст : непосредственный.
13. Иванюженко, А. Б. Государственный и муниципальный финансовый контроль / А.Б. Иванюженко. – Москва : ИЛ, 2014. – Текст : непосредственный.

14. Игони́на, Л.Л. Региональные и муниципальные финансы : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / Л.Л. Игони́на. – Москва : Юрайт, 2017. – Текст : непосредственный.
15. Ильин, А.Ю. Механизм правового регулирования внутреннего государственного финансового контроля : монография / А.Ю. Ильин. – Москва : Проспект, 2014. – Текст : непосредственный.
16. История российского правосудия : учебное пособие / А.А. Воротынцева, А.А. Демичев, О.В. Исаенкова [и др.]. – Москва : ЮНИТИ-ДАНА: Закон и право, 2017. – Текст : непосредственный.
17. Ишина, И.В. Финансы некоммерческих организаций : учебник и практикум для бакалавриата и магистратуры / И.В. Ишина. – Москва : ЮРАЙТ, 2016. – Текст : непосредственный.
18. Катасонов, В.Ю. Инвестиционный потенциал хозяйственной деятельности. Макроэкономический и финансово-кредитный аспекты / В.Ю. Катасонов. – Москва : МГИМО (У) МИД России, 2012. – Текст : непосредственный.
19. Качкова, О.Е. Научное обоснование и разработка практических подходов к организации и проведению внутреннего финансового контроля в государственных (муниципальных) учреждениях : монография / О.Е. Качкова, Т.И. Кришталева. – Москва : КноРус, 2016. – Текст : непосредственный.
20. Кинг, С. Запад теряет контроль. Три модели финансового будущего мира / С. Кинг. – Москва : Карьера Пресс, 2015. – Текст : непосредственный.
21. Ковалев, В.В. Финансовый анализ: методы и процедуры / В.В. Ковалев. – Москва : Финансы и статистика, 2008. – Текст : непосредственный.
22. Колесов, Р.В. Система государственного финансового контроля РФ: проблемы и перспективы : монография / Р.В. Колесов, А.В. Юрченко. – Ярославль : ЯФ МФЮА, 2013. – Текст : непосредственный.
23. Кондрат, Е.Н. Государственный финансовый контроль и финансовая безопасность России. Правовые аспекты / Е.Н. Кондрат. – Москва : Юстицинформ, 2013. – Текст : непосредственный.
24. Контроллинг бюджетирования : теория, практика / М.Н. Павленков, Е.В. Лабазова [и др.]. – Нижний Новгород, 2009. – Текст : непосредственный.
25. Кузьменко, В.В. Финансовый контроль в системе управления бюджетными ресурсами / В.В. Кузьменко, Т.В. Никитенко. – Ставрополь : Сев.-Кавк. гос. техн. университет, 2011. – Текст : непосредственный.

26. Лыкова, Л.Н. Экономика общественного сектора : учебник / Л.Н. Лыкова, И.Н. Молчанов, С.П. Соляникова. – Москва : Инфра-М, 2015. – Текст : непосредственный.
27. Мысляева, И.Н. Государственные и муниципальные финансы : учебник / И.Н. Мысляева. – Москва : НИЦ ИНФРА-М, 2015. – Текст : непосредственный.
28. Насимов, А. Государственный финансовый контроль в Республике Таджикистан / А. Насимов. – Москва : LAP Lambert Academic Publishing, 2012. – Текст : непосредственный.
29. Овчарова, Е.В. Финансовый контроль в Российской Федерации : учебное пособие / Е.В. Овчарова. – Москва : Зерцало-М, 2013. – Текст : непосредственный.
30. Орлова, В.В. Государственный финансовый контроль как важнейший инструмент оптимизации бюджетного процесса / В.В. Орлова. – Москва : Моск. гос. ун-т экономики, статистики и информатики (МЭСИ), Ин-т менеджмента, 2010. – Текст : непосредственный.
31. Перло, В. Империя финансовых магнатов / В. Перло. – Москва : Иностранная литература, 2017. – Текст : непосредственный.
32. Правовое регулирование финансового контроля в Российской Федерации: проблемы и перспективы : монография / Л.Л. Арзуманова, О.В. Болтинова, О.Ю. Бубнова [и др.]; отв. ред. Е.Ю. Грачева. – Москва : НОРМА, ИНФРА-М, 2013. – Текст : непосредственный.
33. Пронин, А.Б. Бюджетный контроль в субъектах Российской Федерации. Финансово-правовое регулирование : монография / А.Б. Пронин. – Москва : Проспект, 2016. – Текст : непосредственный.
34. Рожкова, Э.С. Государственный финансовый контроль : учебное пособие / Э.С. Рожкова, Л.Н. Абрамовских. – Красноярск : Сибирский федеральный университет, 2012. – Текст : непосредственный.
35. Романовский, М.В. Финансы : учебник для академического бакалавриата. 5-е изд., пер. и доп. / М.В. Романовский, О.В. Врублевская. – Москва : Юрайт, 2014. – Текст : непосредственный.
36. Сабитова, Н.М. Государственный финансовый контроль / Н.М. Сабитова. – Москва : Национальное образование ООО Москва, 2013. – Текст : непосредственный.
37. Семенов, Е.А. Специалист в уголовном судопроизводстве : диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук / Семенов Евгений Алексеевич / Всероссийский научно-исследовательский институт МВД Российской Федерации. – Орел, 2010. – Текст : непосредственный.

38. Скобара, В. Государственный финансовый контроль в системе управления государством : монография / В. Скобара. – Москва : Научная библиотека, 2013. – Текст : непосредственный.

39. Терехова, Е.В. Негосударственный финансовый контроль : монография / Е.В. Терехова. – Москва : Издательство МГУ, 2017. – Текст : непосредственный.

40. Федотов, А.Ф. Финансовый контроль : учебное пособие / А.Ф. Федотов. – Кемерово : Кемеровский государственный университет, 2013. – Текст : непосредственный.

41. Чернецов, С.А. Финансы, денежное обращение и кредит : учебное пособие / С.А. Чернецов. – Москва : Московский городской университет управления Правительства Москвы, 2013. – Текст : непосредственный.

Статьи:

1. Арабян, К.К. Единая концепция финансового контроля в Российской Федерации / К.К. Арабян. – Текст : непосредственный // Аудитор. – 2014, № 2.

2. Арутюнян, Д.А. О современных тенденциях оптимизации досудебного производства в целях обеспечения доступа граждан к правосудию / Д.А. Арутюнян, К.В. Рябова. – Текст : непосредственный // Научный портал МВД России. – 2016, № 1.

3. Афанасьев, М.П. Инструментарий оценки эффективности государственных программ / М.П. Афанасьев, Н.Н. Шаш. – Текст : непосредственный // Вопросы государственного и муниципального управления. – 2013, № 3.

4. Братанова, А.В. Развитие методологии предварительного финансового контроля за государственными программами в регионах России / А.В. Братанова. – Текст : непосредственный // Финансовая аналитика: проблемы и решения. – 2012, № 42.

5. Замятина, Н.В. О повышении эффективности государственного (муниципального) финансового контроля в Российской Федерации / Н.В. Замятина. – Текст : непосредственный // Финансы и кредит. – 2013, № 16.

6. Иванов, М.Ю. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации: скрытый потенциал великой страны / М.Ю. Иванов. – Текст : непосредственный // Современная наука: Актуальные проблемы теории и практики. – 2013, № 4.

7. Клейменов, Я.С. Проблемы организации государственного финансового контроля в Российской Федерации / Я.С. Клейменов. – Текст : непосредственный // Административное и муниципальное право. – 2010, № 6.
8. Кокарев, А.И. Вопросы реформирования государственного финансового контроля / А.И. Кокарев. – Текст : непосредственный // Финансы и кредит. – 2014, № 11.
9. Колесникова, Т.В. Значение судебных экспертиз в расследовании экономических преступлений / Т.В. Колесникова. – Текст : непосредственный // Актуальные проблемы права и экономики : сборник научных трудов. – Саратов, 2017.
10. Лукьянчикова, С.А. К некоторым аспектам судебно-экономических экспертиз / С.А. Лукьянчикова. – Текст : непосредственный // Финансовая экономика. – 2018, № 8 (ч. 5).
11. Лукьянчикова, С.А. Методы финансово-экономической экспертизы / С.А. Лукьянчикова. – Текст : непосредственный // Научный вестник Орловского юридического института МВД России имени В.В. Лукьянова. – 2019, № 1.
12. Лукьянчикова, С.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: сущность, цель, задачи, приемы и методы проведения / С.А. Лукьянчикова. – Текст : непосредственный // Научный вестник Орловского юридического института МВД России имени В.В. Лукьянова. – 2018, № 3.
13. Минаева, Е.А. Особенности государственного финансового контроля как элемента программно-целевого управления расходами бюджета / Е.А. Минаева. – Текст : непосредственный // Финансы и кредит. – 2014, № 3.
14. Овсянников, Л.Н. О единой правовой основе финансового контроля / Л.Н. Овсянников. – Текст : непосредственный // Финансовый журнал. – 2014, № 2.
15. Пенчук, А.В. Государственный финансовый контроль в Российской Федерации и направления его совершенствования / А.В. Пенчук. – Текст : непосредственный // Экономика и менеджмент инновационных технологий. – 2014, № 6.
16. Поварова, А.И. Исполнение территориальных бюджетов в 2014 году: напряжение не спадает / А.И. Поварова. – Текст : непосредственный // Экономические и социальные перемены: факты, тенденции, прогноз. – 2015, № 2.
17. Подшивалов, Ю.И. Понятие государственного финансового контроля / Ю.И. Подшивалов. – Текст : непосредственный // Вестник Челябинского государственного университета. Право. – 2009, № 31.

18. Семенов, Е.А. Заключение специалиста: причины критической оценки в суде / Е.А. Семенов, В.Ф. Васюков. – Текст : непосредственный // Вестник Московского университета МВД России. – 2018, № 1.

19. Семенов, Е.А. Оценка заключения эксперта в компетенцию специалиста не входит / Е.А. Семенов, А.С. Гришин. – Текст : непосредственный // Адвокатская практика. – 2017, № 6.

20. Шевелева, Л.А. Роль судебной экономической экспертизы в обеспечении экономической безопасности / Л.А. Шевелева. – Текст : непосредственный // Экономическая безопасность России: вызовы XXI века : материалы II международной (заочной) научно-практической конференции, 2017.

21. Шевченко, А.А. Актуальные проблемы государственного финансового контроля / А.А. Шевченко, И.А. Аюбов. – Текст : непосредственный // Финансовые исследования. – 2013, № 1.

22. Шегурова, В.П. Зарубежный опыт организации государственного финансового контроля / В.П. Шегурова, М.Ф. Желтова. – Текст : непосредственный // Молодой ученый. – 2013, № 1.

23. Шохин, С.О. Финансовое право – время перемен / С.О. Шохин. – Текст : непосредственный // Финансовое право. – 2014, № 2.

24. Ялбулганов, А.А. Новое в законодательстве о государственном финансовом контроле в Российской Федерации в методологии ее осуществления / А.А. Ялбулганов. – Текст : непосредственный // Вестник университета имени О.Е. Кутафина (МГЮА). – 2014, № 4.

Учебно-практическое пособие

Лукиянчикова Светлана Анатольевна

**ФИНАНСОВО-ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА
В СИСТЕМЕ ГОСУДАРСТВЕННОГО
ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ**

Свидетельство о государственной аккредитации
Рег. № 2660 от 02.08.2017.

Подписано в печать 13.03.2020. Формат 60х90¹/₁₆.
Усл. печ. л. – 4,81. Тираж 29 экз. Заказ № 73.

Орловский юридический институт МВД России имени В.В. Лукьянова.
302027, г. Орел, ул. Игнатова, 2.