

СОВРЕМЕННЫЕ ВОПРОСЫ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

Цапулина Ф.Х., Камалюкова Н.А., Ермошкина С.А.

ФГБОУ ВПО «Чувашский государственный университет имени И.Н. Ульянова», Россия (428015, г. Чебоксары, Московский пр-т, д.15), e-mail: fair300161@mail.ru

При нарастающей динамике финансовых преступлений государственная стратегия экономической безопасности Российской Федерации является составной частью национальной безопасности нашего государства в целом, которая, в свою очередь, ориентирована, прежде всего, на реализацию осуществляемых в России экономических преобразований. Бесспорно, что налоговые преступления, а именно неплатежи в бюджет, подрывают экономическую базу государства, его обороноспособность, препятствуют социально-экономическому развитию страны. Кроме того, действующее налоговое законодательство, организационная структура правоохранительных и контролирующих органов не отвечают ни целям и задачам предупреждения налоговых преступлений, ни эффективной борьбе с ними. Как правило, к финансовым расследованиям привлекаются эксперты, обладающие специальными познаниями в бухгалтерском финансовом и налоговом учёте, знающие методику аудита в соответствующих областях финансово-хозяйственной деятельности. Раскрытие же налоговых преступлений затруднено сложностью российских стандартов – Положений по бухгалтерскому учёту (ПБУ). Несмотря на введение курса учебных дисциплин по учёту и аудиту в юридических высших учебных заведениях в целях овладения специальными знаниями будущими следователями, дознавателями, необходимость в привлечении к расследованию налоговых правонарушений бухгалтера как эксперта высока. Эффективность борьбы и профилактики налоговых правонарушений зависит напрямую от квалификации российских бухгалтеров, обладающих специальными знаниями в области бухгалтерского налогового учёта и налоговой отчётности. Поэтому предлагается в обеспечении должной экономической безопасности российских организаций реформирование налогового законодательства не только в определении основных направлений государственной налоговой политики «сближение налогового и бухгалтерского учёта в рамках реализации государственной налоговой политики», но и такие действия наших законодателей как определение чётких правил ведения налогового учёта и оформления налоговых отчётов, расчётов только один раз в году - перед новым финансовым годом деятельности организации.

Ключевые слова: экономическая безопасность, налоговые преступления, налоговый контроль, судебная экспертиза, специальные бухгалтерские знания, судебная экспертиза, учётно-аналитическая информация, эффективность налоговой политики, совершенствование налогового законодательства.

MODERN QUESTIONS OF THE ACCOUNTING EXAMINATION OF TAX CRIMES

Tsapulina F.K., Kamalyukova N.A., Ermoshkina S.A.

Chuvash State University, Russia (428015, Cheboksary, Moskovskiy pr.,15), e-mail: fair300161@mail.ru

At the increasing dynamics of financial crimes the state strategy of economic security of the Russian Federation is a component of national security of our state in general which, in turn, is focused first of all on realization of the economic transformations which are carried out in Russia. It is indisputable that tax crimes, namely non-payments in the budget, undermine economic base of the state, its defense capability, interfere with social and economic development of the country. Besides, the existing tax law, organizational structure of law enforcement and supervisory authorities don't answer to the purposes and tasks of the prevention of tax crimes, effective fight against them. As a rule, the experts possessing special knowledge of accounting financial and tax accounting, knowing an audit technique in the corresponding areas of financial and economic activity are involved in financial investigations. Disclosure of tax crimes is complicated by complexity of the Russian standards – Accounting regulations (PBU). Despite introduction of a course of subject matters according to the account and audit in legal higher educational institutions for mastering special knowledge future investigators, investigators, need for attraction to investigation of tax offenses of the accountant as expert is high. Efficiency of fight and prevention of tax offenses depends directly on qualification of the Russian accountants having special knowledge in the field of accounting tax accounting and the tax reporting. Therefore reforming of the tax law not only in definition of the Main directions of the state tax policy "rapprochement tax and accounting within realization of the state tax policy", but also such actions of our legislators as definition of accurate rules of conducting tax accounting and registration of tax reports, calculations only once in a year - before new fiscal year of activity of the organization is offered in providing due economic security of the Russian organizations.

Keywords: economic security, tax crimes, tax control, judicial examination, special accounting knowledge, judicial examination, registration and analytical information, efficiency of a tax policy, improvement of the tax law.

Государственная стратегия экономической безопасности Российской Федерации является составной частью национальной безопасности нашего государства в целом и ориентирована на реализацию осуществляемых в Российской Федерации экономических преобразований [7]. Но таким благим делам государства мешает экономическая преступность, представляющая серьезную опасность для социально-экономических реформ в России. Бесспорным является и то, что неплатежи в бюджет подрывают экономическую базу государства, его обороноспособность, препятствуют социально-экономическому развитию страны. Считаю нужным подчеркнуть и то, что действующее налоговое законодательство, организационная структура правоохранительных и контролирующих органов не отвечают ни целям и задачам предупреждения налоговых преступлений, ни эффективной борьбе с ними [5].

Несовершенство, запутанность действующих в настоящее время налоговых законов, слабая эффективность работы органов налогового контроля служат неплательщикам налогов нишей для изыскания различных ухищренных способов совершения такого рода экономических преступлений, как налоговые. Громадное количество нормативных актов путает простого налогоплательщика, а совершение преступного деяния порой происходит невиновно. Налогообложение реального сектора экономики тоже слишком обременительно. Оно угнетающе действует на производителя, который может работать без убытка, как правило, только в условиях сокрытия своих доходов от налогового учета. Анализ налогового законодательства Российской Федерации, материалов налоговых проверок, изучение следственно-судебной практики позволили выявить следующие недостатки:

- законодательство ориентировано на ближайшие (фискальные) цели и недостаточно учитывает, что налоговые нормы влекут нежелательные последствия в социальной, экономической, политической и правовой сферах жизнедеятельности общества;
- законодательство в значительной мере противоречиво и непоследовательно, что не позволяет полностью реализовать его потенциал и, в частности, обеспечить полный сбор налогов в бюджет государства и во внебюджетные государственные фонды;
- законодательство не вполне корреспондирует с другими отраслями права, в частности, с уголовным, что не позволяет реализовать предусмотренную законом уголовную ответственность за налоговое преступление.

Конечно же, большое количество различных видов налогов в нашей стране никоим образом не оправдывает злостных неплательщиков, которые пользуются сложившимся

положением, когда экономические отношения развиваются гораздо быстрее догоняющего их легального обоснования и в новых рыночных условиях все больше становятся экономически независимыми от государства. Масштаб налоговых преступлений гораздо больше того количества уголовных дел, что удастся довести до суда. Совокупность всех проблемных аспектов порождает необходимость в изучении и исследовании налоговых правонарушений как особого вида экономических преступлений и налоговой преступности в целом как социально-негативного явления. Особую остроту приобрела проблема собираемости налогов и уклонения от них. Раскрываемость налоговых преступлений составляет не более 5% от количества фактически совершаемых налоговых преступлений [2]. Также нужно подчеркнуть, что денежные средства, полученные в результате совершения данного вида преступлений, зачастую служат финансовой базой для криминальных структур. Борьба с преступностью является одной из важнейших задач для любого общества. Ее значимость неизмеримо высока для настоящей России. Стремительный рост преступности является следствием глубокого экономического, социального, политического, духовного кризиса общества. Приоритетной сферой деятельности преступников является экономика, растет число правонарушений и преступлений в сфере налогообложения, учета и отчетности. Основной задачей следственных подразделений российской полиции является обеспечение экономической безопасности государства путем быстрого и полного производства расследования по налоговым преступлениям. Для этого следователи должны иметь соответствующую специальную подготовку в области экономики и бухгалтерского (финансового, налогового) учета, уметь использовать свои знания, а также познания соответствующих специалистов и сведущих лиц в указанной сфере. В финансовых расследованиях особое место занимает судебно-экономическая экспертиза, к привлечению к которой в качестве эксперта привлекают специалиста, обладающего особыми познаниями в сфере учёта – бухгалтера. Статус учётно-аналитической службы организации постоянно обновляется и совершенствуется [8]. Повышаются требования к основной нормативной базе экономики – бухгалтерской информации, и, как следствие, к высоким профессиональным качествам бухгалтера. Как известно, профессиональные бухгалтеры выполняют важную роль в обществе во всем мире. Инвесторы, государство (правительство), кредиторы, работодатели и население в целом являются пользователями экономической информации, которую формируют профессиональные бухгалтера. Поведение профессиональных бухгалтеров, а также профессиональный подход при предоставлении ими таких услуг влияют на экономическое благосостояние всей страны [1]. Таким образом, профессия бухгалтера общественно значима. Это наделяет профессиональных бухгалтеров ответственностью за соблюдение общественных интересов. Обязанности профессионального

бухгалтера состоят не только в удовлетворении потребностей отдельного клиента или работодателя, но и всего общества в целом. Другими словами, профессиональные бухгалтеры смогут оставаться в таком привилегированном положении только в том случае, если они будут предоставлять обществу свои услуги на высоком уровне, полностью оправдывая общественное доверие, так как пользователи финансовой информации полагаются на объективность данных и порядочность профессиональных бухгалтеров в коммерческой деятельности. Безопасность такой деятельности, определение всевозможных рисков управленческих решений определена учётными стандартами и так называемый формат внутренней отчётности [1]. Именно поэтому представители бухгалтерской профессии всего мира более всего заинтересованы в соблюдении не только высокого уровня качества работы, но и этических требований, призванных обеспечить такой уровень. Учитывая необходимость установления этих требований, Международная федерация бухгалтеров ещё в 1998 г. приняла Кодекс этики профессиональных бухгалтеров, согласно которому профессиональный бухгалтер обязан соблюдать следующие основные принципы поведения: честность, объективность, профессиональную компетентность и тщательность, конфиденциальность, профессиональность поведения [8]. Отсюда и особый статус такого специалиста, как эксперта, при расследовании налоговых преступлений. Но с другой стороны, чтобы соответствовать высоко предъявляемым требованиям при привлечении бухгалтера к экспертной деятельности при финансовых расследованиях, необходима отлаженная нормативно-правовая система налогового законодательства. Хитросплетения постоянно меняющегося законодательства создают не только неудобства в работе, но и служат благодатной почвой для всякого рода преступных ухищрений [6].

По нашему мнению, прежде окончательно должны быть решены вопросы сближения налогового учёта и бухгалтерского. Данная проблема обозначена в последней редакции Основных направлений налоговой политики РФ как приоритетная [3]. Решение этой задачи нами видится в взаимоувязки показателей прибыли (убытка), отраженных в бухгалтерском учете и прибыли (убытка) по данным налогового учета по такому бухгалтерскому стандарту как ПБУ 18/02 «Учёт расчётов на прибыль по налогу на прибыль организаций» [4]. Как показывает анализ, до настоящего времени данная проблема остаётся нерешённой и остаётся множество вопросов, а с каждой новой ситуацией в хозяйственной деятельности организации, возникают все новые и новые. Нами предлагается отмена всех разниц при исчислении налога на прибыль ввиду того, что бухгалтерский учет жёстко законодательно регламентирован и ведется российской организацией непрерывно с государственной регистрацией до прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации [8]. Таким образом, именно учётно-аналитический аппарат организации

формирует полную и достоверную информацию для расчёта налоговых платежей. Поэтому не стоит переживать чиновникам налоговой службы за выполнение своей основной миссии – за полноту поступлений в бюджет налогов. По нашему твёрдому убеждению, налоги не только будут собраны в полном объёме, но и сократится число нарушений налогового законодательства[5].

Как было отмечено, органы правоохранительной системы России сталкиваются с серьезными проблемами при раскрытии и расследовании преступлений данной категории. Сложность, запутанность этих уголовных дел усугубляется подчас слабой подготовкой оперативных, следственных сотрудников налоговой полиции, отсутствием у них опыта и практики в отличие от практикующих специалистов учёта. Президент РФ Владимир Путин отметил: «Можно, конечно, сказать, что в следственных органах недостаточно специалистов. И я очень часто слышу этот аргумент. Но это не правовой аргумент. Там должны быть такие специалисты. Это не значит, что нужно перепоручить эту функцию кому-то другому. Нужно просто усиливать кадровый состав соответствующих следственных подразделений»[2]. В сложившейся ситуации у сотрудников правоохранительных органов возникла необходимость в приобретении глубоких теоретических знаний в области криминалистики и умения их применять на практике, овладении познаниями в области бухгалтерского учета, финансов, кредита, банковского дела и предпринимательства. В то же время стала актуальной проблема изучения существующей системы рыночных отношений, криминалистической характеристики налоговых преступлений, возможностей использования специальных бухгалтерских познаний при их расследовании и предупреждении, а также тактики их применения. В связи с этим работники правоохранительных органов должны правильно понимать сущность и возможности использования специальных знаний специалистов-бухгалтеров, так как отсутствие должного квалифицированного информирования не позволяет выявить уязвимые звенья в защитной системе функционирующего хозяйствующего субъекта, приводит к утрате важных доказательств по делу. Актуальность и практическая значимость использования помощи специалистов-бухгалтеров не вызывает сомнения. Но в настоящее время на подготовку кадров такого профиля по основам учёта, аудита и анализа деятельности предприятия отводится ничтожно малое количество учебных часов, что не позволяет в дальнейшем следователям оперативно и качественно раскрыть налоговое преступление.

Действительно, система рыночных образований, их структура, криминалистическая характеристика совершаемых в них налоговых правонарушений и преступлений, а также особенности использования специальных бухгалтерских познаний при раскрытии, расследовании и предупреждении преступлений для большинства следователей оказались

незнакомыми, поэтому их усилия по борьбе с налоговыми преступлениями оказались недостаточно эффективными.

До настоящего времени в юридической литературе еще существуют вопросы, носящие дискуссионный характер по участию специалистов-бухгалтеров в оказании специализированной помощи работникам правоохранительных органов в борьбе с экономическими преступлениями. Но даже в ст. 58 УПК РФ изложено, что специалистом-бухгалтером является лицо, обладающее знаниями в области бухгалтерского учета, привлекаемое к участию в процессуальных действиях (осмотру, обыску, выемке учетно-отчетных документов, допросу должностных материально-ответственных лиц), для разъяснения вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию, и постановки задания эксперту-бухгалтеру и др.

Формы использования специальных знаний специалистов-бухгалтеров в процессе предупреждения, выявления и расследования экономических преступлений могут выходить за рамки процессуальных действий. Так, некоторые формы использования специальных знаний прямо предусмотрены уголовно-процессуальным законом, другие не регламентированы, но не противоречат требованиям закона. С учетом этого, специальные знания специалистов-бухгалтеров могут быть использованы в процессуальной, непроцессуальной и смешанной формах.

К непроцессуальным формам использования специальных бухгалтерских знаний относят такие как:

1) методическая помощь специалистов бухгалтеров, реализуемая как в рамках процессуального действия, так и за его пределами. Она заключается в обработке приемов обнаружения, закрепления и изъятия документов и может осуществляться специалистами в области бухгалтерского учета при обучении сотрудников правоохранительных органов в ходе осмотра документов, на занятиях по служебной подготовке, на научно-практических конференциях и т.д.;

2) использование специальных знаний в форме ревизий (проверок и инвентаризаций), налоговых проверок и результатов аудита, которые в настоящее время являются непроцессуальными действиями, потому что действующее законодательство не регламентирует порядок их назначения и производства в уголовном судопроизводстве. Однако при расследовании преступлений, совершаемых в сфере экономики, зачастую используются и приобщаются к материалам уголовного дела результаты уже состоявшихся ревизий, проведенных контрольно-ревизионным органом Министерства финансов России по инициативе, не связанной с деятельностью органа расследования и поэтому являющихся непроцессуальной формой использования специальных знаний;

3) предварительное исследование объектов специалистами, которые обязаны оказывать некоторые виды непроцессуальной помощи органам расследования в силу предписания ведомственных нормативных актов[6].

Из вышеизложенного следует, что непроцессуальные формы использования специальных бухгалтерских знаний как на стадии до возбуждения, так и в рамках возбужденного уголовного дела, могут оказать значительную помощь оперативным работникам и органам предварительного следствия в выявлении, расследовании и предупреждении преступлений экономической направленности.

К процессуальным формам использования специальных бухгалтерских знаний следует отнести: во-первых, использование органом расследования собственных специальных знаний в области бухгалтерского учета, что дает возможность обнаружения, фиксации, изъятия предметов и документов, выдвинуть версии о характере совершения бухгалтерских операций, о возможных преступных схемах движения денежных средств и материальных ценностей и др., а также правильно поставить вопросы перед экспертом бухгалтером. Во-вторых, участие специалиста в процессуальных действиях, как правило, в следственных действиях принимают участие сотрудники экспертно-криминалистических отделов МВД, УВД и экспертных учреждений системы Министерства юстиции РФ [5]. Также в рамках уголовно-процессуального законодательства не запрещается производить ревизии по поручению органа расследования, а материалы ревизии приобщать к материалам уголовного дела в качестве иных документов, используемых в дальнейшем в процессе доказывания.

Помощь специалиста-бухгалтера сводится в основном к обнаружению, закреплению и изъятию предметов, бухгалтерских и иных документов, что значительно экономит время и силы органа расследования, увеличивает количество и повышает качество собранной доказательной информации. В-третьих, производство судебно-бухгалтерской экспертизы, которая служит важнейшей и основной формой использования специальных бухгалтерских знаний в уголовном судопроизводстве, предполагает исследование и решение специалистами (экспертами) вопросов с целью установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному уголовному делу.

Не менее важную роль в практике деятельности правоохранительных органов в деле борьбы с экономическими преступлениями и играет смешанная форма использования специальных бухгалтерских знаний, включающая методическую и справочно-консультационную помощь специалиста-бухгалтера.

Налоговые преступления совершаются всё более изощренными способами с использованием данных бухгалтерского учета и являются ещё труднодоказуемыми, потому что осуществляются в 90% случаях людьми высокопрофессиональными в вопросах

бухгалтерского учета, экономики, технологических процессах производства продукции, имеющих организаторский опыт. Отсюда вывод: необходимо использования специальных познаний при расследовании налоговых преступлений.

По нашему мнению, участие бухгалтеров как экспертов на постоянной основе в процессуальных, непроцессуальных и смешанных формах использования специальных знаний как оказывал, так и окажет существенную помощь правоохранительным органам при выявлении, расследовании и предупреждении преступлений экономической направленности. Нельзя ни сказать, что механизм расследования налоговых преступлений надуманно сложен. В направлении совершенствования законодательства нужно отметить, что основные направления налоговой политики должны быть предсказуемы, стабильны, доступны для понимания российских налогоплательщиков и действительно эффективны для экономической стабильности и безопасности. Предлагаем вводить изменения налогового законодательства только в конце финансового года с их введением в практику деятельности российских организаций с нового финансового года. С другой стороны, увеличение количества занятий по бухгалтерскому учёту в экономических и юридических вузах архи необходимо также для достижения безопасных условий ведения бизнеса и предотвращения нежелательных рисков как в экономике предприятия [1], так и для экономики нашей страны.

Список литературы

1. Львова М.В. Управление рисками на предприятии: учетно-аналитическое обеспечение.- Аудиторские ведомости. – 2011. - №5. – С. 83-89.
2. Национальное хост-агентство РИА Новости [Электронный ресурс] URL: <http://ria.ru/economy/20140214/994915258.html#ixzz2xRzu5gxA>(дата обращения 14.06.2014)
3. Основные направления налоговой политики Российской Федерации на 2014 год и на плановый период 2015 и 2016 годов(одобрено Правительством РФ 30 мая 2013 года). [Электронный ресурс].URL: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_147172/(дата обращения 30.06.2014)
4. Положение по бухгалтерскому учёту «Учёт расчётов по налогу на прибыль организаций» (ПБУ 18/02), утв. приказом МФ РФ № 114н от 19.11.2002. Электронный ресурс].URL: <http://base.garant.ru/12129425/>(дата обращения 31.07.2014)

5. Соловьёв И.Н. Новый механизм выявления налоговых преступлений продуманно сложен. [Электронный ресурс].URL: <http://nalogoved.ru/art/1514>(дата обращения 30.10.2014)
6. Скрябникова Т.С. Отдельные вопросы расследования налоговых преступлений. Юридический институт ИГУ. Сибирский Юридический Вестник – 1999.-№ 4. Электронный ресурс].URL: <http://www.lawinstitut.ru/ru/science/vestnik/19994/skryabikova.html>) (дата обращения 09.07.2014)
7. Указ Президента Российской Федерации от 12 мая 2009 года № 537 «Об утверждении Стратегии национальной безопасности Российской Федерации до 2020 года». [Электронный ресурс].URL: <http://graph.document.kremlin.ru/page.aspx?1012112> (дата обращения 30.10.2014)
8. Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте. [Электронный ресурс].URL: <http://www.zakonrf.info/zakon-o-buhuchete/>(дата обращения 30.06.2014)

Рецензенты:

Серебрякова Т.Ю., д.э.н., профессор кафедры бухгалтерского учета, анализа и аудита Чебоксарского кооперативного института, г. Чебоксары;

Кадышев Е.Н., д.э.н., профессор кафедры отраслевой экономики ФБГОУ ВПО «Чувашский государственный университет им. И.Н.Ульянова», г. Чебоксары.