

Г.В. Юсупова

# **СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ**

Учебное пособие

Министерство науки и высшего образования Российской Федерации  
Байкальский государственный университет

Г.В. Юсупова

## **СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ**

Учебное пособие

Иркутск  
Издательство БГУ  
2018

УДК 343.148.5(075.8)  
ББК 65.052:67.99  
Ю91

Печатается по решению редакционно-издательского совета  
Байкальского государственного университета

Рецензенты канд. экон. наук, доц. Т.Г. Арбатская  
канд. экон. наук, доц. Я.В. Путырская

Юсупова Г.В.

Ю91 Судебная бухгалтерия [Электронный ресурс] : учеб. пособие /  
Г.В. Юсупова. – Иркутск : Изд-во БГУ, 2018. – 117 с. – Режим доступа:  
<http://lib-catalog.bgu.ru>.

Учебное пособие раскрывает сущность судебной бухгалтерии как экономико-правовой и прикладной дисциплины, положения которой применяются в юридической практике. В пособии рассмотрены не только общие положения судебной бухгалтерии, необходимые для эффективного предупреждения, выявления и расследования преступлений экономического характера, но и особенности исследования документальных данных в отдельных отраслях экономики.

Особое внимание уделяется практике проверки бухгалтерской работы, что связано с недостаточным количеством такого материала в учебных пособиях и учебниках.

Для студентов, обучающихся по специальности «Экономическая безопасность». Может быть полезным работникам контрольных служб, преподавателям, аспирантам и слушателям учебно-методических центров по подготовке и переподготовке работников экономических специальностей.

УДК 343.148.5(075.8)  
ББК 65.052:67.99

© Юсупова Г.В., 2018  
© Издательство БГУ, 2018

## ОГЛАВЛЕНИЕ

Предисловие.....	5
1. Основные положения судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета.....	6
1.1. История развития судебной бухгалтерии.....	6
1.2. Краткая характеристика судебной бухгалтерии как учебной дисциплины: предмет, метод, функции.....	8
1.3. Организация ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом.....	17
1.4. Правовые основы судебной бухгалтерии.....	19
2. Бухгалтерские документы: использование их данных в правоохранительной практике.....	23
2.1. Документация как элемент метода бухгалтерского учета.....	23
2.2. Классификация бухгалтерских документов.....	25
2.3. Изъятие первичных учетных документов, их значение при расследовании уголовных и иных дел.....	28
2.4. Классификация приемов исследования. Методы фактической проверки и комплексный анализ сомнительных документов.....	34
2.5. Исследование документов, отображающих однородные операции. Хронологический и сравнительный анализ документов.....	43
2.6. Исследование проверки взаимосвязанных документов. Встречная проверка и метод взаимного контроля.....	45
3. Инвентаризация и ее значение в деятельности правоохранительных органов.....	49
3.1. Инвентаризация: ее цели, задачи, условия проведения по инициативе правоохранительных органов.....	49
3.2. Этапы проведения инвентаризации.....	53
3.3. Использование результатов инвентаризации в правоохранительной практике.....	59
4. Особенности проведения ревизий по инициативе органов дознания и аппаратов следствия.....	66
4.1. Документальная ревизия, ее виды, цели и задачи.....	66
4.2. Основания для назначения ревизии, этапы ее проведения.....	68
4.3. Составление акта ревизии, оценка результатов проведенной проверки.....	69
5. Организация и проведение судебно-бухгалтерской экспертизы.....	73
5.1. Понятие и виды судебно-экономических экспертиз.....	73
5.2. Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы.....	75
5.3. Заключение эксперта.....	76
5.4. Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы..	77
6. Использование бухгалтерских знаний при выявлении незаконных операций.....	80
6.1. Исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке.....	80
6.2. Исследование операций по труду и заработной плате.....	87
6.3. Исследование операций с основными средствами.....	93

6.4. Исследование операций с материально-производственными запасами.....	101
6.5. Исследование операций по учету готовой продукции.....	108
Заключение.....	114
Список рекомендуемой литературы.....	115

## ПРЕДИСЛОВИЕ

Происходящие в нашей стране социально-экономические преобразования не всегда осуществляются легитимными способами. Следует отметить, что с каждым годом растет число экономических преступлений. Преступная деятельность становится более организованной и технически оснащенной, что значительно усложняет процесс выявления и раскрытия преступлений. Резко возрастает роль правоохранительных органов в борьбе с незаконной деятельностью экономических субъектов. В связи с этим возрастает необходимость разработки новых форм и способов применения специальных экономических и бухгалтерских познаний для их использования в уголовном, гражданском, арбитражном судопроизводстве, а также в административном процессе при рассмотрении налоговых и таможенных правонарушений.

При анализе бухгалтерских документов как юристы, так и специалисты службы экономической безопасности должны уметь выявлять те из них, которые отражают незаконные или фиктивные факты хозяйственной жизни. С этой целью студентам необходимо овладеть специальными бухгалтерскими познаниями для успешного их применения в расследовании экономических и налоговых преступлений, хозяйственных правонарушений. Наличие соответствующих экономических знаний поможет обучающимся в дальнейшем правильно сформулировать вопросы эксперту, дать задание ревизорам, оценить результаты проведенного исследования для дальнейшего использования их в качестве доказательств по делу. Овладеть экономическими знаниями для раскрытия преступлений и хозяйственных правонарушений помогает судебная бухгалтерия – специальная дисциплина, возникшая в результате интеграции теории бухгалтерского учета и юриспруденции. Она включает в себя теорию бухгалтерского учета, ревизионной, аудиторской и экспертной деятельности.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с налоговым и финансовым правом. При изучении способа подготовки, совершения и раскрытия преступлений необходимы знания в области криминалистики.

При изучении судебной бухгалтерии студенты должны знать нормы уголовного, гражданского, арбитражного законодательства, а также процессуальные требования указанных отраслей права, регулирующих порядок использования положений бухгалтерского учета правоприменителем (следователем, судом).

Содержание учебного пособия соответствует программе учебной дисциплины, учитывает все последние изменения законодательства. Студенты могут использовать его для самостоятельного получения научных знаний.

При изучении курса судебной бухгалтерии студенты приобретают знания и навыки, помогающие им при наличии оснований правильно назначить инвентаризацию, документальную ревизию, аудиторскую проверку, судебно-бухгалтерскую экспертизу, оценить и использовать полученные результаты в ходе расследования. Студенты изучают методику документальной и фактической проверки для последующего использования полученных знаний при подготовке и рассмотрении уголовных, гражданских и арбитражных дел.

# 1. ОСНОВНЫЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

## 1.1. История развития судебной бухгалтерии

По мере развития финансовой деятельности возникла необходимость правового регулирования бухгалтерского дела. В целях недопущения хищений и преступлений, связанных с нарушением ведения и подделкой торговой, сельскохозяйственной, банковской, налоговой и т.п. отчётности, возникла необходимость применения специальных познаний для расследования экономических правонарушений.

Одним из первых документов советской власти, в котором были заложены основы документальной проверки, была секретная **Инструкция по закрытию, запечатыванию и ревизии складов, амбаров и пакгаузов**, которой регламентировалась организация деятельности ревизоров на месте проверки. В инструкции говорилось: согласно составленному списку проверяется по товарной книге, верно ли, сколько в ней товару, обратить внимание на товар, который в ней не значится. После чего берет приблизительно за полгода назад остатки товара по товарной книге и начинает проверять согласно приемным и отпускным квитанциям, сколько отправлено и получено товара, причем все абсолютно квитанции должны быть записаны в товарной книге.

В Уголовно-процессуальном кодексе РСФСР от 23 февраля 1923 г. допускалось при расследовании или рассмотрении дел, когда требуются специальные знания, привлечение эксперта, вывод которого считался юридическим доказательством.

Но в УПК РСФСР было еще много противоречий, например продолжительный период не было разграничения между ревизией и экспертизой, проводимой по уголовным делам.

В 1930–1940-х гг. назрела острая необходимость в создании специализированной службы (ОБХСС) для выявления, предотвращения и раскрытия экономических преступлений.

16 марта 1937 г. приказом НКВД СССР № 00118 в составе Главного управления рабоче-крестьянской милиции НКВД СССР был сформирован отдел по борьбе с хищениями социалистической собственности и спекуляцией (ОБХСС). Специализированная служба БХСС, в лице отделов и управлений по борьбе с хищениями социалистической собственности, была призвана осуществлять защиту государства и общество от расхитителей, мошенников, взяточников, фальшивомонетчиков во всех республиках Советского Союза.

Научные основы выявления, предотвращения и раскрытия экономических преступлений определили выделение специальной экономико-правовой дисциплины. Большой вклад в её создание внёс доцент кафедры криминалистики Саратовского юридического института В.Б. Любкин, обратившийся к использованию возможностей бухгалтерского учёта с позиций криминалистики.

В 1946–1948 гг. он издал монографию по основам судебной бухгалтерии, в которой рассматривал вопросы судебной бухгалтерии в тесном взаимодействии с общими положениями бухгалтерского учёта и проблемами криминали-

стической экспертизы бухгалтерских документов. Книга надолго стала основным руководством для применения бухгалтерских познаний в юридической практике.

Известным специалистом по судебной бухгалтерии был С.П. Фортинский, который считал судебную бухгалтерию одним из разделов криминалистики. В соавторстве с С.С. Остроумовым, В.Н. Кудрявцевой, В.Г. Танасевич, Г.А. Атанесяном он написал учебники для юристов по применению бухгалтерских знаний и методик судебной экспертизы в раскрытии и расследовании экономических преступлений. Кроме того, большой вклад в развитие судебной бухгалтерии внесли также С.П. Голубятников и А.М. Ромашов.

В целом, советскими правоведами были разработаны курсы «Основы бухгалтерского учёта и судебно-бухгалтерской экспертизы» и «Использование экономического анализа при расследовании преступлений», объединившие наработки бухгалтерской, экономической и правовой наук в целях специализированного обучения оперативных и следственных работников методикам криминалистики, бухгалтерского учёта, экономического анализа, технологии производства, для выявления и расследования экономических преступлений.

После распада СССР в бывших союзных республиках, как правило, сохранилась практика изучения юристами судебной (правовой) бухгалтерии.

В России судебная бухгалтерия, как учебная дисциплина, преподаётся студентам юридических вузов и факультетов уголовно-правовой специализации, так как она востребована, в первую очередь, в уголовном судопроизводстве.

После перехода к рыночным отношениям, в российской судебной (правовой) бухгалтерии стало уделяться внимание и общеэкономическим познаниям. Но главенствующую роль по-прежнему занимают вопросы изучения основ бухгалтерского учёта и специальных криминалистических методик в целях проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако это стало необходимо не только для предварительного расследования уголовных дел по экономическим преступлениям, но и в гражданском судопроизводстве, например, для доказывания материального ущерба, причинённого нарушениями ведения бухгалтерской и т.п. отчётности.

Необходимость проведения судебно-бухгалтерской экспертизы возникает, главным образом, в двух случаях:

- отсутствие необходимых документов в бухгалтерии или противоречия в них;
- сложные или специфичные вопросы бухгалтерского учёта, в которых не разбираются рядовые специалисты.

Суд вправе отказать заявителю в проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, если посчитает, что для необходимых операций не требуются знания судебных бухгалтеров-экспертов.

На практике наработки судебной бухгалтерии, так или иначе, востребованы в деятельности:

- Федеральной службы налоговой полиции Российской Федерации, существовавшей в 1992–2003 гг.;



- Подразделений Департамента экономической безопасности Министерства внутренних дел Российской Федерации (ДЭБ МВД России): управлений и отделов по борьбе с экономическими преступлениями (УБЭП и ОБЭП);
- Научно-исследовательского института судебной экспертизы (НИИСЭ);
- Экспертных подразделений Российского федерального центра судебной экспертизы при Министерстве юстиции Российской Федерации (РФЦСЭ при Минюсте России).

Основным направлением судебной бухгалтерии является выявление и доказывание финансово-хозяйственных нарушений, имеющих значение для уголовного, гражданского, арбитражного и административного процессов.

Судебная (правовая) бухгалтерия разрабатывает научные основы:

- правовой организации и проведения бухгалтерских ревизий, инвентаризаций;
- оценки заключений экспертов и актов ревизий по правомерности и реальности хозяйственных операций;
- юридической ответственности за совершённые неправомерные бухгалтерские действия;
- осуществления криминалистической финансово-экономической и судебно-бухгалтерской экспертиз;
- методики работы правоохранительных органов с бухгалтерскими документами (реальными и подложными), как доказательствами по уголовному делу.

## **1.2. Краткая характеристика судебной бухгалтерии как учебной дисциплины: предмет, метод, функции**

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина долгое время формировалась в рамках криминалистической науки и играла важную роль в расследовании хищений, экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Большой вклад в ее развитие внесли такие видные ученые, как Г.А. Атанесян, А.Т. Белуха, С.Г. Еремина, Е.С. Леханова, В.Г. Танасевич, В.А. Тимченко, С.П. Голубятников, Е.С. Дубонос, А.А. Толкаченко, К.В. Харabet, С.П. Фортинский, В.В. Шадрин, А.А. Савин, Е.Р. Россинская и др.

Судебная бухгалтерия – это специальная дисциплина, изучающая теоретические и практические закономерности использования экономических и бухгалтерских знаний в юридической деятельности. Она обогащает юридическую и экспертную практику, разрабатывая новые способы исследования экономической информации<sup>1</sup>. Многие ее положения направлены на предупреждение, выявление и раскрытие экономических преступлений.

Бухгалтерский учет является основой судебной бухгалтерии, которая изучает особенности совершения противоправных действий в системе учета.

Судебная бухгалтерия – это специальная комплексная экономическая дисциплина, изучающая и разрабатывающая теоретические и практические во-

---

<sup>1</sup> Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы. Минск : Тетралит, 2014. С. 4.

просы использования специальных экономических и бухгалтерских знаний в конкретных областях юридической практики.

Цели судебной бухгалтерии:

- разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в правовой сфере;
- обеспечение обоснованного и квалифицированного назначения и проведения документальных ревизий, судебно-экономических экспертиз, аудиторских и налоговых проверок;
- обоснование научности и эффективности рекомендаций для решения специальных вопросов, возникающих в юридической практике;
- прививать юристам навыки эффективного использования и анализа различных источников информации экономического характера.

Судебная бухгалтерия помогает уяснить контрольную роль документации как средства, обеспечивающего достоверность и юридическую силу учетных и отчетных документов, являющихся, в свою очередь, материальными носителями информации экономического характера, свидетельствующими о законности и реальности тех или иных хозяйственных операций.

К предмету судебной бухгалтерии относятся:

- разработка научных основ организации и проведения документальных ревизий, судебно-экономических экспертиз, аудиторских и налоговых проверок;
- определение круга вопросов, которые могут ставиться перед ревизорами, экспертами-бухгалтерами и проверяющими;
- методики взаимодействия дознавателей, следственных и судебных работников с ревизорами, экспертами-бухгалтерами и проверяющими;
- выработка критериев оценки заключений экспертов-бухгалтеров и аудиторов, актов ревизий и проверок;
- разработка методики работы юристов с документами – носителями экономической информации.

По мнению Л.И. Бочковой, О.Э. Новак и С.В. Савинова, предметом дисциплины является исследование и разработка теоретических и практических вопросов использования специальных бухгалтерских и экономических знаний в юридической практике<sup>2</sup>. Как считает Е.С. Дубонос, к предмету судебной бухгалтерии относится все то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины.

Как комплексная экономико-правовая дисциплина она состоит из двух взаимосвязанных объектов, изучаемых с юридических позиций. Одним из ее объектов является бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 4 ноября 2014 г.)). В данных учёта формируются сведения о хозяйственной дея-

---

<sup>2</sup> Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть : учеб. пособие. М. : Дашков и К<sup>о</sup> ; Саратов : Бизнес Волга, 2007. С. 8.

тельности организации, которые нередко используются в качестве доказательств по уголовным и гражданским делам.

Другой объект предусматривает при изучении дисциплины наличие криминалистических знаний. Особое значение для юриста в данном случае приобретает знание механизма образования специфических следов, оставляемых подозреваемыми лицами в учетных документах.

Главным структурным элементом предмета судебной бухгалтерии является определенный круг объективных закономерностей, проявляющихся в процессе использования защитных функций бухгалтерского учёта в практической деятельности правоохранительных органов. Именно защитные функции бухгалтерского учета, по мнению Е.С. Дубоносова затрудняют совершение противоправных деяний. По отношению к совершенному противоправному деянию различают превентивную (предупредительную) и охранительную (слепообразующую) функции. Превентивная функция заключается в предварительном контроле над экономической деятельностью хозяйствующих субъектов, который затрудняет совершение противоправных деяний. Охранительная функция проявляется после того, как совершено преступление. Она заключается в способности системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Эта функция реализуется путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершенных экономических преступлений<sup>3</sup>.

К **объектам** судебной бухгалтерии относятся материальные носители информации экономического характера: первичные и сводные документы; документы бухгалтерской отчетности; бухгалтерские счета; учетные регистры; плановые и аналитические бухгалтерские документы; черновые записи (неофициальные документы)<sup>4</sup>.

Как учебная дисциплина судебная (правовая) бухгалтерия прививает студентам юридических и экономических специальностей знания по применению бухгалтерских познаний, которые используются при выявлении и раскрытии экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Она включает в себя следующие разделы: общие положения судебной бухгалтерии, отраслевые особенности работы с документами. В круг изучаемых вопросов правовой бухгалтерии входят:

- разработка методики работы юристов с документами и носителями информации, могущими стать доказательством по делу;
- организация и проведение инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских, планово-экономических экспертиз;
- определение перечня вопросов, которые могут ставиться при назначении ревизий и экспертиз;
- выработка критериев оценки акта ревизии, заключения по экспертизе;

---

<sup>3</sup> Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М. : Юрайт, 2010. С. 15.

<sup>4</sup> Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть. С. 8.

– разработка методики взаимодействия оперативных и следственных работников с ревизорами и экспертами.

Целью судебной бухгалтерии является разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в праве, обеспечение правильного назначения и проведения инвентаризаций, аудиторских проверок, ревизий, судебно-бухгалтерских, планово-экономических экспертиз.

Основным методом судебной бухгалтерии является диалектический метод, который предполагает глубокие знания в области экономики и бухгалтерского учета и использование их в правоохранительной деятельности.

Помимо диалектического в судебной бухгалтерии используются общенаучные, межотраслевые и специальные методы.

К числу **общих**, универсальных методов принадлежат: анализ-синтез, индукция-дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный и функционально-системный анализ и др.

**Межотраслевые** – нормативно-правовое регулирование, информационное моделирование.

К **специальным** методам судебной бухгалтерии относятся:

- 1) метод экономического анализа;
- 2) методы документального анализа;
- 3) методы фактической проверки фактов хозяйственной жизни;
- 4) метод бухгалтерского анализа.

1) **Метод экономического анализа** базируется на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико-экономических показателей (себестоимости продукции, прибыли, рентабельности, цены готовой продукции и т.д.)<sup>5</sup>. Этот метод основан на приспособлении приемов проверки достоверности и анализа отчетности предприятия для эффективного решения задач обнаружения и доказывания преступлений<sup>6</sup>.

2) **Метод документального анализа** построен на комплексной экономической и юридической оценке документов.

При изучении отдельного документа проводят формальную, нормативную и арифметическую проверку документа. При изучении нескольких взаимосвязанных документов проводят встречную проверку документов, взаимный контроль, метод восстановления учетных записей по документам, хронологический анализ операций, сравнительный анализ документов, метод обратной калькуляции, контрольное сличения остатков.

3) **Методы фактической проверки** направлены на проверку действительности совершения объема работ, их качества или наличия имущества. К ним относятся:

- осмотр;
- инвентаризация;
- контрольный запуск сырья в производство;
- контрольный выпуск партии продукции;

---

<sup>5</sup> Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть. С. 9.

<sup>6</sup> Судебная бухгалтерия : учебник / под ред. С.П. Голубятникова. М., 1998. С. 21.

- контрольная закупка;
- контрольный замер;
- лабораторный анализ;
- обследование и др.

4) **Метод бухгалтерского анализа** основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (счет бухгалтерского учета, «двойная запись», документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, отчетность, оценка, калькуляция).

**Счет бухгалтерского учета** – это способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и фактов хозяйственной жизни, т.е. метод экономической группировки по определенным признакам состояния и изменений хозяйственных средств, их источников и процессов. Все счета бухгалтерского учета нормативно утверждены приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

Учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательствах и хозяйственных операциях по определенным экономическим признакам ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Его ведут в денежном измерении. Учет, группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях, который ведется внутри каждого синтетического счета, называется аналитическим счетом.

Каждый счет состоит из двух частей – левой (дебет) и правой (кредит). На счетах фиксируют остатки (сальдо) средств или источников финансирования и обороты за период, отражающие их движение.

«**Двойная запись**» – способ отражения каждого факта хозяйственной жизни одновременно на двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счета в равной сумме.

**Бухгалтерский баланс** – это способ периодического отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату; это метод экономической группировки и периодического обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке.

**Обобщение данных бухгалтерского учета** осуществляется в масштабе предприятия для четкого представления о движении материальных средств за определенный период (месяц, квартал, год), о наличии ресурсов, материалов, товаров, их недостатке.

**Документация** – это способ сплошного и непрерывного отражения фактов хозяйственной жизни с целью получения необходимых сведений о них, а также осуществления последующих записей в системе бухгалтерского учета и

бухгалтерского баланса<sup>7</sup>. Документы в бухгалтерском учете являются не только юридическим свидетельством о совершившихся хозяйственных операциях, но и материальным носителем информации<sup>8</sup>.

Документы бывают первичные и сводные. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Как правило, он составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью и имеет **обязательные реквизиты**:

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, которые затем используются при составлении бухгалтерской отчетности (рис.).

**Регистры бухгалтерского учета** – это разграфленные листы бумаги, используемые для бухгалтерских записей.

Ответственность за правильность регистра несут лица, составившие и подписавшие данный регистр.

В зависимости от формы учета регистры подразделяются по: внешнему виду, объему содержания и степени обобщения производимых записей.

**По внешнему виду регистры делятся:**

- 1) на бухгалтерские книги – сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением;
- 2) карточки – отдельные листы картонной бумаги в виде разграфленных таблиц;
- 3) свободные листы (ведомости) – разновидность карточек;
- 4) табуляграммы – учетный регистр в виде широкой полосы бумаги, печатаемый на табуляторе.

---

<sup>7</sup> Бочкова Л.И., Новак О.Э., Савинов С.В. Судебная бухгалтерия. Общая часть. С. 17.

<sup>8</sup> Экономика сельскохозяйственного предприятия / И.А. Минаков, Л.А. Сабетова, Н.П. Касторонов и др. ; под ред. И.А. Минакова. 2-е изд., перераб. и доп. М. : ИНФРА-М, 2013. С. 276.

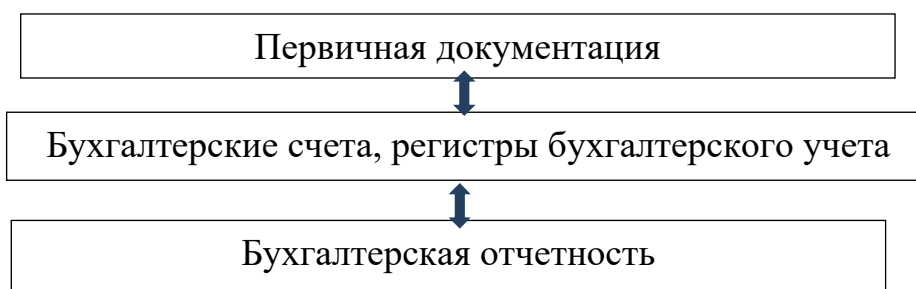


Рис. Взаимосвязь первичной документации, бухгалтерских счетов и отчетности

**По степени обобщения производимых записей делятся:**

- 1) на синтетические – запись производится в обобщенном виде;
- 2) аналитические – записи делаются по отдельным аналитическим счетам;
- 3) комбинированные, объединяющие в себе синтетический и аналитический учеты, – позволяют сокращать объем учетных работ.

Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица.

При хранении регистров бухгалтерского учета необходимо обеспечивать их защиту от несанкционированных исправлений. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. При заполнении учетных документов (регистров) могут быть допущены непреднамеренные ошибки, порожденные утомлением или небрежностью работника, неисправностью калькулятора или иной техники.

**Ошибки могут быть:**

- 1) локальные (искажение информации только в одном учетном регистре);
- 2) транзитные (если ошибка автоматически проходит через несколько учетных регистров).

**Существуют следующие легитимные способы исправления ошибочных записей:**

- 1) корректурный – зачеркивание одной тонкой чертой неправильного текста так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и вписывание над зачеркнутым текстом правильных сведений с соответствующей оговоркой;
- 2) дополнительной записи – применяется, если в учетном регистре пропущена отдельная запись из первичного документа; если при записи в учетный регистр ошибочно занижена сумма хозяйственной операции;
- 3) сторнировочной записи – дополнительные записи чисел чернилами красного цвета.

**Инвентаризация** (ст. 11 № ФЗ-402) – это выявление фактического наличия активов и обязательств, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации, которое

устанавливается приказом Министерства финансов № 49 от 13 июня 1995 г. «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», федеральными и отраслевыми стандартами.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том же отчетном периоде, в котором проводилась инвентаризация.

**Калькуляция** – это подсчет (определение) себестоимости хозяйственных операций (процессов) или продуктов труда. Это способ группировки затрат и определения себестоимости продукции.

**Оценка активов и обязательств** – это способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Порядок оценки имущества и обязательств приведен в Приказе Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

**Бухгалтерская (финансовая) отчетность** должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Федеральным законом № 402-ФЗ, устанавливается федеральными стандартами.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности отчетный период устанавливается с 1 января по отчетную дату периода, за который она составляется.



Функции судебной бухгалтерии:

1) **криминалистическая** (поисковая) состоит в том, что криминалистика исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования и предотвращения преступлений;

2) **процессуальная** (доказательственная) заключается в поиске истины, т.е. получении в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомерных бухгалтерских действий;

3) **криминологическая** включает в себя предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений;

4) **уголовно-правовая** предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учета;

5) **организационно-управленческая** функция предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии.

В результате воздействия противоправной деятельности на учетный процесс в системе бухгалтерского учета образуются определенные защитные функции. Такие защитные функции учетного процесса обеспечивают охрану имущественных интересов собственника, инвесторов и государства, показывают способность системы бухгалтерского учета отражать факты преступной деятельности в сфере экономики и своевременно на них реагировать. Подобные защитные функции бухгалтерского учета являются также функциями судебной бухгалтерии.

По отношению к событию преступления различают следующие функции судебной бухгалтерии:

– следообразующую, которая отражает способность учетного процесса в результате взаимодействия с событием преступления образовывать в своей информационной среде его разнообразные признаки и следы;

– охранительную, проявляющуюся в готовности контрольной подсистемы учета своевременно обнаруживать и использовать имеющуюся в данных учета информацию о противоправных действиях;

– превентивную (предупредительную), базирующуюся на наличии закономерных связей между реальным состоянием защитных функций учета (следообразующей и охранительной) и возможностью совершения конкретных противоправных действий экономического характера.

В результате воздействия преступной деятельности на учетно-экономический процесс образуются учетно-информационные следы подобного воздействия, которые делятся на три вида:

1. Экономические, которые отражают изменения значений показателей, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия, вызванные влиянием преступления как саму хозяйственную деятельность, так и на реальность её отражения в учетных и отчетных данных.

2. Документальные, связанные с нарушением порядка первичной регистрации хозяйственных операций, оформления бухгалтерских документов, составлением отчетности и др.

3. Учетные, проявляющиеся как различного рода несоответствия между элементами метода бухгалтерского учета, вызванные вмешательством противоправных действий в учетный процесс.

Одной из задач судебной бухгалтерии является целенаправленный поиск и обнаружение юристами фактических данных, свидетельствующих о механизмах возникновения несоответствий в учетных документах, отражающих совершенные незаконные операции. Благодаря судебной бухгалтерии удастся получить доказательственную информацию по уголовному, гражданскому и административному делу. Решение задач, стоящих перед правоохранительными органами по раскрытию экономических преступлений содействует выполнению планов развития экономики и повышения уровня жизни населения. Таким образом, значение судебной бухгалтерии состоит в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет является одной из функций государственного управления, разновидностью социального контроля, способом повышения эффективности правоохранительной деятельности.

### **1.3. Организация ведения бухгалтерского учета экономическим субъектом**

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет ведется экономическим субъектом непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Согласно ч. 2 ст. 6 закона освобождаются от ведения бухгалтерского учета:

1) индивидуальный предприниматель и лицо, занимающееся частной практикой – в случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Существуют также упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которые вправе применять следующие экономические субъекты:

- 1) субъекты малого предпринимательства;
- 2) некоммерческие организации;

3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково».

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

- 1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;
- 2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;
- 3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);
- 4) микрофинансовые организации;
- 5) организации государственного сектора;
- 6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;
- 7) коллегии адвокатов;
- 8) адвокатские бюро;
- 9) юридические консультации;
- 10) адвокатские палаты;
- 11) нотариальные палаты;
- 12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный п. 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 г. № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

**Объектами бухгалтерского учета** экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;
- 2) активы;
- 3) обязательства;
- 4) источники финансирования его деятельности;
- 5) доходы;
- 6) расходы;
- 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ст. 5 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

**Основными задачами бухгалтерского учета** согласно п. 3 ст. 1 ФЗ «О бухгалтерском учете» являются:

- 1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности – руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним – инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- 2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

3) предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Одной из основных задач бухгалтерского учета также является **удовлетворение потребности управляющих структур и собственников, а также текущих и потенциальных инвесторов и кредиторов в необходимой для них финансовой информации.**

Согласно ч. 1 ст. 7 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ведение учета и хранение бухгалтерских документов организуются руководителем экономического субъекта или индивидуальным предпринимателем, который обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению такого учета со сторонней организацией.

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возложена обязанность ведения бухгалтерского учета должен разработать **учетную политику** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета для данного экономического субъекта. Такая политика должна применяться последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в следующих случаях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта. Изменение учетной политики производится с начала отчетного года.

#### **1.4. Правовые основы судебной бухгалтерии**

В мировой практике сложилось несколько подходов к установлению правил ведения бухгалтерского учета:

1) британско-американская модель – регулирование осуществляется через профессиональные неправительственные организации. Главное в этой модели – ориентация бухгалтерского учета на нужды инвесторов и кредиторов;

2) континентально-европейская (Россия) модель – нормативные акты в области бухгалтерского учета издаются государственными органами власти. Главная идея модели – ориентация учета на удовлетворение требований правительства и налогового законодательства;

3) южноамериканская модель ориентирована на потребности государственных плановых органов и на корректировку бухгалтерской отчетности в соответствии с темпами инфляции. Методология и порядок учета устанавливаются МСФО.

Последние мировые тенденции развития системы бухгалтерского законодательства отдают предпочтение профессиональному регулированию, итогом

которого стало создание в 1973 г. Комитета по международным стандартам финансовой отчетности. Однако международные стандарты не имеют официального статуса и потому могут быть только рекомендованы к применению в конкретной стране.

Правовую основу судебной бухгалтерии в России составляют источники самого бухгалтерского учета, а также источники различных отраслей права, взаимодействующие с судебной бухгалтерией. В системе нормативного регулирования выделяют несколько уровней:

**Первый уровень** – Конституция РФ 1993 г. (например, ст. 8, 34, 71).

**Второй уровень** – федеральные законы:

1. О бухгалтерском учете (№ 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г.).
2. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации (№ 73-ФЗ от 31 мая 2001 г.).
3. Об аудиторской деятельности (№ 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г.).
4. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля (№ 294-ФЗ (ч. 1) от 26 декабря 2008 г. Ст. 6249).
5. О Центральном банке РФ (Банке России) (№ 86-ФЗ от 10 июля 2002 г. Ст. 2790).
6. О Счетной палате РФ (№ 41-ФЗ от 5 апреля 2013 г. Ст. 1649).
7. Нормы гражданского, финансового, уголовно-процессуального законодательства, отраженные в ГК РФ, УПК РФ, ГПК РФ, БК, НК, КоАП РФ и др.

**Третий уровень** – подзаконные нормативные акты:

1. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере: Указ Президента РФ от 2 февраля 2016 г. № 41. Ст. 831.
2. Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу: Указ Президента РФ от 13 июня 2012 г. № 808 (вместе с Положением о Федеральной службе по финансовому мониторингу). Ст. 3314.
3. О Министерстве финансов Российской Федерации: постановление Правительства РФ № 329 от 30 июня 2004 г. Ст. 3258.
4. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам: Указ Президента РФ № 1635 от 23 декабря 1998 г.

**Четвертый уровень** – ведомственные нормативные акты (положения по бухгалтерскому учету, приказы министерств):

1. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г.
2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н ПБУ 5/01.
3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»: приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н ПБУ 6/01.
4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»: приказ Минфина РФ от 6 июля 1999 г. № 43н (ПБУ 4/99).

5. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н.

6. О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: приказ Минфина РФ № 64н от 21 декабря 1998 г.

7. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347.

**Пятый уровень** – методические указания, инструкции, рекомендации, письма:

1. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.

2. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347.

**Шестой уровень** – источники международного права:

1. О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального собрания: федеральный закон от 14 июня 1994 г. № 5-ФЗ.

2. О международных договорах Российской Федерации: федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ. Ст. 801.

**Седьмой уровень** – нормативные документы, разрабатываемые внутри самой организации: устав организации; учетная политика организации; коллективный договор; правила внутреннего трудового распорядка; положения об оплате труда, премировании работников.

Согласно ст. 21 № 402-ФЗ, регулирование в области бухгалтерского учета осуществляется:

- 1) через федеральные стандарты;
- 2) отраслевые стандарты;
- 3) рекомендации в области бухгалтерского учета;
- 4) стандарты экономического субъекта.

**Федеральные стандарты** независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к учету и списания;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации;

4) требования к учетной политике;

5) план счетов бухгалтерского учета;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и другие вопросы.

**Отраслевые стандарты** устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности: в строительстве, торговле, сельском хозяйстве и т.д.

**Рекомендации в области бухгалтерского учета** применяются на добровольной основе в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов.

**Стандарты экономического субъекта** предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом так же самостоятельно, как и при определении объектов ведения бухгалтерского учета.

Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

***Контрольные вопросы:***

1. Судебная бухгалтерия: предмет, метод и функции учебной дисциплины.
2. Организация бухгалтерского учета на предприятии. Функции и задачи бухгалтерского учета.
3. Характеристика специальных методов бухгалтерского учета.

## **2. БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ: ИСПОЛЬЗОВАНИЕ ИХ ДАННЫХ В ПРАВООХРАНИТЕЛЬНОЙ ПРАКТИКЕ**

### **2.1. Документация как элемент метода бухгалтерского учета**

Способ сплошного, непрерывного наблюдения за хозяйственными фактами и их регистрации в специальных носителях информации получил в бухгалтерском учете название метода документации.

Документ наделяет юридической силой учетные данные и выступает ценным источником доказательств при рассмотрении дел в суде. Каждый факт хозяйственной жизни должен оформляться первичным учетным документом по различным вопросам производственной, хозяйственной и финансовой деятельности. К их числу относятся приказы, распоряжения, акты, договоры, протоколы, товарные накладные, ведомости и др. Недопустимо принимать к бухгалтерскому учету документы, оформляющие не имевшие места факты хозяйственной жизни.

Документ – это зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать. В целом документы бухгалтерского учета можно подразделить на три группы:

- первичная учетная документация;
- регистры бухгалтерского учета;
- бухгалтерская отчетность.

Первичный учетный документ составляется при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Данные, содержащиеся в первичных документах, регистрируются в хронологическом порядке в учетных регистрах на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, определяет формы первичных учетных документов, а также учетных регистров.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Согласно приказу Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

В свободных строках первичных учетных документов обязательно ставятся прочерки. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования.



Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

**Требования**, предъявляемые к бухгалтерским документам:

- порядок оформления по всем обязательным реквизитам;
- действительность или достоверность;
- своевременность составления;
- нормативность или законность.

**Документы бухгалтерской отчетности** – это единая система документальной отчетности, которая группируется в определенные формы и характеризует финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период. Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, ликвидность его активов, установить наиболее срочные обязательства предприятия за отчетный период.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г. «О бухгалтерском учете», приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 6 апреля 2015 г.), а также приказом от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), в состав годовой бухгалтерской отчетности экономических субъектов, за исключением отчетности бюджетных организаций, входят:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет об изменениях капитала;
- отчет о движении денежных средств;
- отчет о целевом использовании средств.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Организация также должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством РФ или учредителями (участниками) организации.

Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дней по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством РФ, а годовую не позднее 90 дней по окончании отчетного года.

В соответствии с приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. от 6 апреля 2015 г.), ор-

ганизации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, формируют бухгалтерскую отчетность в следующем составе:

- бухгалтерский баланс;
- отчет о финансовых результатах;
- отчет о целевом использовании средств, куда включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям).

## 2.2. Классификация бухгалтерских документов

**Документом** (от лат. *dokumentum* – «свидетельство, доказательство») в бухгалтерском учете является письменное свидетельство законности и реальности совершенной хозяйственной операции или доказательства совершения экономических преступлений.

**Документирование** – это сплошное и непрерывное отражение на материальных носителях информации хозяйственных операций в целях контроля за ними и ведения текущего бухгалтерского учета.

Предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в практической деятельности правоохранительных органов является знание специалистами классификации бухгалтерских документов.

Бухгалтерские документы можно классифицировать по семи основаниям.

### **По назначению:**

1) распорядительные, содержащие распоряжения о выполнении хозяйственных операций (наряд на работу, чек банку, платежное поручение, доверенность);

2) исполнительные (оправдательные), отражающие совершенные хозяйственные операции (приходный кассовый ордер, накладные, акты, квитанции);

3) комбинированные, содержащие задание и данные об исполнении (расходный кассовый ордер, авансовые отчеты);

4) документы учетного (бухгалтерского) оформления – распределительные и группировочные ведомости, справки, расчеты, ордера (составляются на основании первичных документов для подготовки и упрощения учетных записей в регистрах).

### **По содержанию операции:**

1) материальные (приходный ордер);

2) денежные (платежное поручение);

3) расчетные (счет-фактура).

### **По порядку отражения операции:**

1) первичные документы, предназначенные для оформления поступающей информации о фактах хозяйственной жизни (накладные, чеки, счета-фактуры, накладные, платежные поручения, приходные и расходные кассовые ордера, путевые листы, командировочные удостоверения и т.п.);

2) сводные документы – объединяющие несколько операций, отраженных в нескольких первичных документах (авансовый отчет, отчет кассира, кассовая книга);

3) разовые (чеки, платежные требования).

### **По способу охвата операции:**

1) разовые, в которых одним рабочим приемом оформляется один или несколько хозяйственных процессов (накладные, чеки, платежные требования, счет-фактура);

2) накопительные, в которых совершенные хозяйственные операции оформляются в несколько приемов, поэтапно (табель учета рабочего времени, лимитно-заборная карта, ведомость учета выполненных работ, маршрутный лист).

### **По количеству учитываемых позиций:**

1) однострочные (документы, имеющие одну учетную позицию);

2) многострочные (расчетно-платежная ведомость).

### **По месту составления:**

1) внутренние, составленные на данном предприятии (накладные на внутреннее перемещение материалов, на передачу на склад готовой продукции, кассовые ордера);

2) внешние, оформляющие хозяйственные операции между различными юридическими и физическими лицами (счет-фактура, товарно-транспортные накладные, платежное поручение, накладная на отпуск материалов на сторону).

### **По степени использования средств механизации:**

1) заполняемые на машинах полностью или частично (машинно-считываемые документы, дубль-карты);

2) заполняемые ручным способом (накладная, чек и др.).

Впервые совершенная хозяйственная операция фиксируется в первичных документах. В соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Те документы, которые отвечают требованиям ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», называются полноценными.

Если в бухгалтерском документе отсутствует хотя бы одно из законодательных требований, он является неполноценным (недоброкачественным).

**Полноценные** документы по форме и содержанию соответствуют правилам, которые отражены в законодательстве, и имеют доказательную силу.

**Неполноценные** – это документы, которые не отвечают требованиям закона и не имеют доказательной силы.

Неполноценные документы делятся на три группы:

1) неправильно оформленные: без необходимых реквизитов, с лишними реквизитами, с ненадлежащими реквизитами;

2) отражающие незаконные операции: составленные на хозяйственные операции, которые по существующим правовым нормам не должны совершаться (подложные);

3) отражающие вымышленные операции (фиктивные документы).

Подлог в документах бывает двух видов:

а) материальный;

б) интеллектуальный.

Подложные документы могут отражать операции, которые в действительности не были совершены (бестоварные, безденежные документы).

### **Подложные документы делятся на два вида:**

- 1) фальсифицированные (материальный подлог);
- 2) содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог).

### **Признаки подложных документов:**

- 1) несоответствие данных в документах о движении материальных ценностей и товарно-транспортных накладных;
- 2) отсутствие у получателя материальных ценностей или наличие их в меньшем количестве, чем отпущено поставщиком;
- 3) отсутствие платежного требования-поручения предприятия-поставщика об оплате стоимости каких-либо материалов;
- 4) отсутствие транспортных документов, свидетельствующих о транспортировке материалов;
- 5) несоответствие показателей в различных экземплярах одного и того же документа, находящихся у поставщика и покупателя;
- 6) наличие у поставщика документов о расходе материалов, которые не были в приходе.

### **Значение бухгалтерских документов в правоприменительной деятельности:**

- 1) имеют большое значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам;
- 2) бухгалтерские документы в процессе наведения справок оперативными работниками могут быть полезными при решении конкретных задач оперативно-розыскной деятельности и в конечном итоге послужить основанием для возбуждения уголовного дела;
- 3) все виды документов исследуются не только судебно-бухгалтерской экспертизой, но и другими видами экспертиз;
- 4) способствуют установлению истины по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и имеют существенное значение в качестве доказательств, а также в процессе судебного следствия при их оглашении судом.

Бухгалтерские документы – это важный источник сведений о незаконных деяниях в экономической сфере. Они могут применяться в качестве доказательств, поэтому должны обязательно приобщаться сотрудниками правоохранительных органов к делу.

**Документооборот** – путь движения документов через все стадии их обработки, начиная с момента выписки и кончая сдачей на хранение в архив (регламентируется графиком, который должен быть утвержден приказом руководителя организации).

### **Документы должны проходить следующие этапы:**

- 1) выписку;
  - 2) проверку и прием документов (осуществляется как в процессе составления документов, так и после их выписки бухгалтерией);
  - 3) бухгалтерскую обработку документов и отражение операций на счетах.
- Выделяют **предварительный** и **последующий контроль**.

Предварительный контроль осуществляется путем просмотра и подписи распорядительных документов, являющихся основанием для выдачи матери-

альных ценностей, приема и выдачи денежных средств главным или старшим бухгалтером.

Последующий контроль распространяется преимущественно на оправдательные документы.

Прием документов возможен работниками бухгалтерии только в том случае, если они содержат все реквизиты, предусмотренные ч. 2 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете».

В случае обнаружения в документе незаполненных реквизитов и арифметических ошибок он не принимается и подлежит возврату для оформления или переписывания.

Если документ имеет признаки подделки, то он также не принимается до выяснения причин и принятия необходимых мер к лицам, его представившим. При установлении подобных документов руководитель своим приказом должен назначить комиссию по расследованию причин этого нарушения. В случае необходимости могут быть привлечены представители правоохранительных органов.

Бухгалтерская обработка применяется к проверенным и принятым документам. Производится проверка правильности таксировки (умножение количества на цену), проверяется правильность расценок.

После таксировки производится группировка по определенным периодам (день, рабочая неделя, месяц) и однородным признакам. По каждой группе документов подсчитываются общие итоги для сокращения количества учетных записей на бухгалтерских счетах. Группировка завершается составлением сводных ведомостей.

Бухгалтерские записи могут производиться на первичных документах, оформляющих соответствующие операции.

Оформленные бухгалтерской записью операции записывают в учетные регистры.

После составления первичные документы и учетные регистры подлежат обязательной передаче в текущий архив для хранения.

Документы строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях.

По завершении отчетного года документы передаются в общий архив организации.

В ФЗ «О бухгалтерском учете» закреплены сроки хранения первичных бухгалтерских документов. Ответственность за сохранность первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности несет руководитель организации.

### **2.3. Изъятие первичных учетных документов, их значение при расследовании уголовных и иных дел**

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК

РФ). Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия, суда и прокуратуры, а также налоговыми инспекциями, органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ.

Изъятие бухгалтерских документов производится в следующих случаях:

- 1) нарушения законодательства о налогах и сборах;
- 2) оперативно-розыскной деятельности;
- 3) расследования уголовного дела;
- 4) производства по делам об административных правонарушениях.

1. При осуществлении налогового контроля выемка документов осуществляется по двум видам оснований:

– документы содержат сведения о налоговом правонарушении и есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты и т.д. (ст. 89 НК РФ);

– налогоплательщик отказался от представления запрашиваемых при проведении проверки документов (ст. 93 НК РФ).

В рамках выездной налоговой проверки изъятие бухгалтерских документов сотрудником налоговой инспекции производится в том случае, если налогоплательщик не предоставил налоговому органу затребованные у него документы в пятидневный срок. На основании п. 3 ст. 94 НК РФ до начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. О производстве выемки, изъятия документов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных ст. 99 НК РФ.

В случаях если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются.

Изъятия документов оформляется протоколом в соответствии с требованиями процессуального законодательства Российской Федерации. Изготавливаются копии изымаемых документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы.

2. На территории Российской Федерации право осуществлять оперативно-розыскную деятельность предоставляется оперативным подразделениям:

- органов внутренних дел Российской Федерации;
- органов федеральной службы безопасности;
- федерального органа исполнительной власти в области государственной охраны;
- таможенных органов Российской Федерации;
- службы внешней разведки Российской Федерации;
- федеральной службы исполнения наказаний;

– органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

Изъятие документов производится в ходе проведения такого оперативно-розыскного мероприятия, как обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств. При проведении изъятия, изготавливаются копии документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы. Указанные копии документов и (или) электронные носители информации, содержащие копии изъятых документов, передаются лицу, у которого были изъяты эти документы, и (или) законному владельцу изъятых электронных носителей информации или обладателю содержащейся на них информации, о чем делается запись в протоколе (ст. 15 ФЗ «Об оперативно-розыскной деятельности»).

3. В рамках производства по уголовному делу документы могут быть изъяты в ходе проведения обыска, выемки или личного обыска.

Указанные действия вправе проводить прокурор в случае, если он участвует в производстве предварительного расследования и лично производит отдельные следственные действия (п. 3 ч. 2 ст. 37 УПК РФ), а также следователь – при осуществлении предварительного следствия по уголовному делу (п. 3 ч. 2 ст. 38 УПК РФ).

Изъятые документы приобщаются к материалам уголовного дела либо в качестве вещественных доказательств, либо в качестве иных документов.

Вещественными доказательствами согласно ст. 81 УПК РФ документы могут быть признаны в случае, если они сохранили на себе следы преступления либо они могут служить средствами для обнаружения преступления и установления обстоятельств уголовного дела. Документы, являющиеся вещественными доказательствами, остаются при уголовном деле в течение всего срока хранения последнего либо передаются заинтересованным лицам по их ходатайству (п. 5 ч. 3 ст. 81 УПК РФ).

4. Изъятие документов – мера обеспечения производства по делу об административном правонарушении (п. 4 ч. 1 ст. 27.1 КоАП РФ). Производится изъятие должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях. Перечень этих лиц приведен в ст. 28.3 КоАП РФ. Согласно ст. 29.10 КоАП РФ вопрос об изъятых документах должен быть решен в постановлении по делу об административном правонарушении. При этом документы, являющиеся вещественными доказательствами, подлежат оставлению в деле в течение всего срока хранения данного дела либо в соответствии с законодательством Российской Федерации передаются заинтересованным лицам.

Значение бухгалтерских документов в правоохранительной деятельности весьма многообразно:

1) документы являются предметом исследования судебно-бухгалтерской экспертизы (ст. 195–207 УПК РФ), аудиторской проверки (№ 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), проводимой по поручению органа дознания (следователя), а также документальной ревизии;

2) документы предъявляются в качестве доказательств (ст. 81, 84 УПК РФ; гл. 6 ГК; гл. 7 АПК РФ) обвиняемым, подозреваемым, свидетелем, ответчиком при выполнении отдельных следственных и судебных действий (проводимых, в том числе, с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуются следователем или судом.

На этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом налоговой, аудиторской, а также прокурорской (доследственной) проверки, оперативно-розыскных мероприятий органов дознания и в конечном счете послужить основанием для возбуждения уголовного дела (ст. 140 УПК РФ).

Бухгалтерские документы как доказательство по уголовному делу.

Объективность существования следовых картин на уровне документов не исключает определенных сложностей в деле их выявления и использования при доказывании преступлений.

Сложность работы с будущими доказательствами на этом низшем уровне объясняется в первую очередь, разнообразием документов, используемых для оформления аналогичных операций в различных сферах экономической деятельности. Исключение составляют лишь кассовые и расчетно-банковские операции, где действует единый порядок документального оформления, обязательный для любого хозяйствующего субъекта. Что касается, например, производственной сферы, то конкретные формы документов по учету аналогичных операций для отдельных сфер экономической деятельности – промышленность, строительство, сельское хозяйство – существенно различаются. Отсюда уже отмеченное знание тонкостей документооборота на обслуживаемом объекте является важным условием успешной деятельности оперативного работника органов внутренних дел. Вместе с тем, при решении поисковых задач полезно обладать знаниями о типологических группировках, общих для всех бухгалтерских документах и не зависящих от вида хозяйственных операций. Принадлежность документа к той или иной однородной группе всегда отражается на способе преступных действий и на содержании возникающей доказательственной информации.

В этой связи для оперативно-следственной практики наиболее значима классификация бухгалтерских документов по двум основаниям:

– в зависимости от роли данного вида документов осуществлении учетного процесса, что предопределяет способы его использования в противоправной деятельности;

– в зависимости от качественных характеристик, что предопределяет перспективы использования документа в гражданском и уголовном процессе. По первому основанию все бухгалтерские документы подразделяются на первичные и сводные. Первичные документы являются средством фиксации хозяйственных операций и в соответствии со ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете» служат основой дальнейших учетных записей. Сводные бухгалтерские документы, в отличие от первичных, предназначены не для фиксации хозяйственных операций. Роль этой группы документов в учетном процессе состоит в обеспечении рационального документооборота, а также в контроле за



движением уже составленной первичной документации (ст. 9 п. 6 Федерального закона «О бухгалтерском учете»). Основным видом сводных документов являются отчеты материально ответственных лиц, которые составляются обычно в двух экземплярах. Один из экземпляров отчета (отчет по складу, отчет кассира и т.п.) с приложенными первичными документами материально ответственное лицо передает работнику бухгалтерии. В свою очередь, работник бухгалтерии принимает отчет, подтверждает получение первичных документов своей подписью в экземпляре отчета, остающегося на руках у материально ответственного лица.

Такая «промежуточная» роль сводных документов определяет особенности их использования в противоправных целях; ее принимают в расчет и при обнаружении документальных следов совершившихся противоправных деяний. В качестве источника доказательств сводные документы обычно используют в совокупности с первичной учетной документацией. Доказательственное значение в этих ситуациях приобретает сохранение или нарушение взаимной связи между двумя видами бухгалтерских документов. Тревожным симптомом, например, признают отсутствие среди приложений к сводному документу какого-либо зарегистрированного первичного бухгалтерского документа. Иногда, такое нарушение является признаком противоправных действий, маскируемых отражением в учете фиктивных бухгалтерских документов.

В судебной бухгалтерии под фиктивным принято понимать вымышленный первичный документ (например, платежная ведомость, фактически никогда не существовавшая, но зарегистрирована в сводном документе – отчете кассира). В виду очевидности такого подлога он достаточно часто сопровождается уничтожением бухгалтерских документов, маскируемым случайным возгоранием помещений или кражей со взломом, совершенной неизвестным недоброжелателем. Естественно, что в таких нестандартных ситуациях среди других причин чрезвычайных происшествий должна рассматриваться и версия об отражении в учете фиктивных бухгалтерских документах.

Классификация по второму основанию, т.е. по качественным признакам, относится только к первичным документам. По этому признаку они подразделяются на две группы: доброкачественные и недоброкачественные документы.

Доброкачественным признается документ, составленный по установленной форме, с указанием всех необходимых реквизитов, отражающий законную по своему содержанию и действительно выполненную хозяйственную операцию. Такие документы могут использоваться в процессе доказывания в качестве письменных доказательств при установлении многих обстоятельств уголовного дела, например, при установлении суммы и периода образования недостачи конкретного вида материальных ценностей. В свою очередь, доброкачественные документы используются при установлении подлога в других взаимосвязанных с ними источник информации. Так, в рассмотренном ранее примере доброкачественными являлись документы, оформлявшие доставку нестандартных яблок на винодельческий завод. Однако, именно с их помощью удалось обнаружить подлоги в приходных документах, оформлявших приемку яблок от опытного хозяйства и от конкретного заготовителя, закуповавшего яблоки от

населения за наличный расчет. Иное доказательственное значение могут иметь недоброкачественные документы, среди которых выделяют: неправильно оформленные документы, документы, отражающие незаконные по своему содержанию операции, документы, не соответствующие по своему содержанию реально-выполненным хозяйственным операциям.

Основными видами неправильно оформленных документов являются документы, в которых отсутствуют необходимые реквизиты или документы, при заполнении которых допускалась инверсия реквизитов. В ряде случаев такие нарушения приобретают значение условий, способствующих возникновению преступлений. Так, упоминавшееся нарушение правил – заполнение платежной ведомости открытым способом – облегчает возможность включения в этот документ фамилий подставных или вымышленных лиц. Иногда инверсия реквизитов входит в содержание способа преступления и тогда становится доказательством не условий, а самого факта совершения преступлений. Естественно, как уже упоминалось, следы инверсии в виде документальных несоответствий могут быть обнаружены лишь при внезапных проверках.

Документы, отражающие незаконные по своему содержанию (здесь в основном имеются в виду нарушения различных ведомственных инструкций и правил), по порядку своего оформления могут не вызывать каких либо замечаний. Их особое значение состоит в том, что в ряде случаев они становятся доказательством преступлений, совершенных управленческим персоналом. Таким доказательством может стать, например, документ, отражающей выдачу ссуды на расчетный счет организации, не представившей банку требуемых документов, расходный кассовый ордер, оформляющий выдачу нового аванса лицу, которое не отчиталось в расходовании ранее полученных подотчет денег.

Во всех случаях в процессе доказывания эти первичные документы будут использоваться в совокупности с так называемыми распорядительными документами: распоряжение начальника кредитного отдела банка, виза руководителя организации на заявлении о получении аванса и т.п. Документы, не соответствующие содержанию хозяйственных операций, всегда имеют важное значение при доказывании экономических и налоговых преступлений. Несоответствие содержания документа может относиться как к объему выполненной операции, так и к ее другим различным характеристикам. К первой группе относят документы, частично утаивающие объем выполненных операций, и документы, отражающие их вымышленные объемы. В ситуациях сокрытия операции в ее полном объеме, например, при реализации неучтенных товаров, соответствующий приходный документ вообще будет отсутствовать. Поэтому, в оперативно-следственной практике встречаются лишь документы частично скрывающие объем операций – неполное оприходование поступившей выручки в кассу, оприходование фактически изготовленной продукции в неполном объеме и т.п. Относительно чаще в процессе доказывания из документов этой группы используются документы, отражающие вымышленные объемы операций. Среди них различают полностью и частично бестоварные документы. Так, при субподрядной схеме незаконного обналичивания денежных средств организация-заказчик может оплачивать посреднику вообще не выполнявшиеся ремонтно-

строительные работы; в этом случае акт сдачи-приемки выполненных работ будет полностью бестоварным. В других случаях – организация посредник все же выполняет какую-то часть указанных в акте работ. Такой акт и должен рассматриваться как частично бестоварный. В отличие от первой вторую группу образуют документы, соответствующие по своему объему реально выполненному хозяйственной операции, но содержащей ложные сведения в своих других реквизитах: дате совершения операции, наименование организации поставщика или получателя и т.п.

Документы второй группы, как правило, также являются подложными, но они не всегда бестоварный. Это обстоятельство имеет чрезвычайно важное значение для практики раскрытия и доказывания преступлений. Здесь возможны две категории ошибок: в одних случаях, установив подлог в документе, например, по признаку его оформления от имени вымышленной организации, этот документ одновременно признают бестоварным. В других – принимают «на веру» утверждения подозреваемых о товарности подложного документа. Такие ошибки могут приводить к непоправимым последствиям. В подобных ситуациях необходимо продолжить поиск дополнительных доказательств с привлечением новых источников информации. Одним из таких источников могут быть материалы инвентаризаций, в том числе инвентаризаций, в том числе проводимых по инициативе правоохранительных органов.

#### **2.4. Классификация приемов исследования. Методы фактической проверки и комплексный анализ сомнительных документов**

В ревизионной и оперативно-следственной практике используются две группы приемов исследования документальных данных. В своем единстве они составляют своеобразный комплекс, применяемый как в ревизионной (аудиторской), так и в оперативно-следственной практике.

Различия в применении этих приемов (методов) указанными субъектами состоят в том, что сотрудники правоохранительных органов действуют более целенаправленно в направлении имеющейся у них оперативной или доказательственной информации и решают при этом свои специфические задачи. Имеются различия и в последовательности применения приемов исследования одной и той же учетной документации.

При раскрытии глубоко замаскированных преступлений на определенной стадии работы правоохранительные органы назначают официальные ревизии и проверки. Однако до назначения ревизии оперативный работник или следователь должны реально представлять ее будущее доказательственные перспективы. Такие перспективы определяют выборочным анализом учетной документации при осуществлении оперативно-розыскных мероприятий. Иными словами, в оперативной работе многие приемы исследования могут применяться раньше, еще до организации документальной ревизии. Приемы исследования документальных данных; приемы документальной проверки; приемы фактической проверки; инвентаризация; проверка фактического наличия ценностей, зафиксиро-

ванных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризаций; проверка состояния средств хозяйства, указанных в содержании документа; контрольные операции; получение справок и письменных объяснений от лиц, подписавших документ либо принимавших участие в совершении хозяйственных операций.

Приемы проверки отдельного документа включают формальную проверку; нормативную проверку; арифметическую проверку, проверку по существу.

Приемы проверки взаимосвязанных документов включают встречную проверку; взаимный контроль.

Приемы проверки документов, отражающих однородные операции, объединили контрольное сличение остатков; восстановление количественного учёта; контрольный пересчёт готовой продукции в сырьё; хронологический анализ операций; сравнительный анализ операций.

Первая группа включает методы документальной проверки, которые предполагают изучение документального оформления какой-либо одной или нескольких взаимосвязанных либо однородных операций.

Вторую группу составляют методы фактической проверки, т.е. специально организуемые контрольные действия, с результатами которых сопоставляются содержание проверяемых документов. Таким образом, с помощью методов второй группы находят фактические несоответствия даже правильно оформленных документов действительному содержанию реальной хозяйственной деятельности организации. Методы документальной проверки, в свою очередь, принято подразделять на три группы: методы исследования отдельного документа – формальная, нормативная и арифметическая проверка; методы исследования документов, отражающих одну хозяйственную операцию — встречная проверка и взаимный контроль; методы исследования документов, отображающих однородные хозяйственные операции.

Формальная проверка – это внешний осмотр документа. Она состоит из двух основных этапов: анализа соблюдения установленной формы документа и детального изучения образующих его реквизитов. На первой стадии осмотра внимание аудитора, ревизора, оперативного работника, следователя могут привлечь указанные ранее нарушения формального характера. Эти требования осуществляют защитные функции, направленные на предупреждение возможных искажений содержания документа. Несоблюдение формы документа, наряду с небрежностью в учете, может быть вызвано результатами противоправных действий, имевших цель преодолеть или даже использовать для маскировки именно защитные функции учетного документа.

Признаком действий по преодолению защитных функций документа иногда могут стать следующие из упоминавшихся нарушений формальных требований: использование при составлении документа бланков ненадлежащей формы; отсутствие в документе отдельных реквизитов; наличие ненадлежащих реквизитов.

Признаком действий по использованию в целях маскировки самих защитных функций документа может быть присутствие в нем дополнительных (излишних) реквизитов, поскольку такие реквизиты иногда намеренно вводятся

правонарушителем с тем, чтобы придать вид наибольшей достоверности именно подложному документу. Так, во многих бланках требований и накладных по типовым формам не предусматривается показатель «количество порядковых номеров прописью». Появление этого дополнительного реквизита бывает связано с последующими дописками расхода в свободных позициях требования и может быть порождено стремлением преступников глубже замаскировать подлог в документах. Вместе с тем, появление дополнительных реквизитов не всегда указывает на преступление. Оно может возникать и по многим другим, в том числе и позитивным причинам, например, при стремлении защитить документ от возможной фальсификации. Разновидностью излишних реквизитов считают также различные посторонние записи и пометки на документе, которые преступник делает иногда специально для запоминания сущности учиненного подлога (например, карандашная запись на обороте одного из экземпляров накладной, напоминающая о том, какой товар был фактически отпущен получателю взамен выдачи, отраженной в документе). В данном случае излишний реквизит также может быть признаком подлога, но вновь является результатом действий, направленных на преодоление защитных функций документа. Посторонние пометки в ряде случаев служат сигналом для сообщника. Например, при выявлении и доказывании преступления, связанного с незаконным оборотом наркотических препаратов, сотрудники правоохранительных органов установили, что врач-онколог ставил карандашом треугольник на выписываемых некоторым больным рецептах, что и было сигналом провизору аптеки отпустить вместо препарата дистиллированную воду. Конечно, не всегда указанные признаки могут быть следствием совершаемых правонарушений, но выявленные таким образом документы требуют первоочередного изучения.

На втором этапе осмотра выясняют, нет ли в документе сомнительных реквизитов. Для этого сопоставляют различные реквизиты одного и того же документа. Несовпадение между реквизитами дает основание признать его сомнительным. Различают два вида таких противоречий – формальные и логические. Формальные противоречия находят, сопоставляя тождественные элементы разных реквизитов, например название организации в штампе и печати на одном и том же документе. Логические противоречия обнаруживают, сопоставляя сочетания реквизитов с общепринятыми представлениями о нормальной хозяйственной деятельности предприятий и организаций. Так, сомнительным можно признать документ, фиксирующий массовую закупку скота у гражданина, проживающего в городской местности, инвентаризационную ведомость, где, судя по ее содержанию, снятие фактических остатков нескольких сотен наименований ценностей проведено комиссией за два часа рабочего времени, и т.п. Работники бухгалтерии и ревизионный аппарат не всегда выявляют логические противоречия, поэтому их обнаружение требует особого внимания от лица, изучающего документ.

Малоизвестный вид логических противоречий – необычное совпадение в содержании разнородных реквизитов. Оно порождается иногда возникновением случайных ассоциаций в сознании лица, составляющего подложный документ. Следственной практике известны случаи необычных соответствий между

фамилиями вымышленных лиц в платежных ведомостях (Иванов, Петров, Сидоров, Михайлов и др.), между фамилиями вымышленных лиц и содержанием якобы выполненных ими работ (слесарные работы, выполненные Слесаревым, и т.п.) и другие факты, привлекающие внимание к содержанию конкретного документа. Все это показывает, что эффективное применение даже простейшего метода – формальной проверки – требует вдумчивого отношения к исследованию документа, убеждает в том, что само исследование немыслимо без учета опыта следственной и ревизионной практики.

Нормативная проверка представляет собой глубокое изучение содержания отраженной в документе хозяйственной операции с точки зрения его соответствия действующим нормам, правилам и инструкциям. С ее помощью выявляют правильно оформленные, но незаконные по своему содержанию, а потому недоброкачественные документы. Нормативные несоответствия, как и нарушения установленных реквизитов, могут быть основанием для признания документа сомнительным по своему содержанию и потому требующим дополнительной проверки. В широком смысле слова нормативная проверка включает в себя и оценку экономической целесообразности отражений в документе хозяйственной операции. Так, сомнительным и требующим дополнительной проверки может быть признан документ на продажу собственной продукции предприятия по явно заниженным ценам.

Нормативные несоответствия не только могут указывать на подлог именно в том учетном документе, где они были обнаружены (например, несоответствие между наименованием блюда и сырьевым набором продуктов, списанных на его приготовление в требовании-меню детского сада), но и становятся сигналом для проверки других взаимосвязанных документов. Так, сомнительные документы на продажу продукции должны быть сверены с другими взаимосвязанными документами, в том числе с документами организации покупателя.

Нормативная проверка материалов инвентаризации сводится обычно к документальному контролю за соблюдением правил ее проведения. Так, сомнительными могут быть признаны акт инвентаризации, где проведен явно необоснованный зачет пересортицы, и т.п. документы. Применение метода нормативной проверки зачастую позволяет установить круг лиц, возможно причастных к преступлению. Так, например, преступная схема, применяемая в целях хищения денежных средств из государственного бюджета под видом возмещения налога на добавленную стоимость при экспортных операциях, предусматривает открытие в одном банке расчетных счетов нескольких организаций и проведение по ним взаимозачетов в один операционный день. Поскольку большинство из участвующих в схеме организаций вымышленные, денег у них на расчетных счетах нет. Взаимозачеты в один день при отсутствии на счете хотя бы одного участника операции достаточных денежных средств запрещены банковскими инструкциями. Следовательно, участие банковского работника в подобном преступлении является обязательным.

Арифметическая проверка представляет собой сопоставление количественных характеристик взаимосвязанных реквизитов одного и того же бухгал-

терского документа. С ее помощью выявляют два вида несоответствий в ряде случаев, возникающих при совершении преступлений. Первый вид несоответствий проявляется как противоречие итоговых показателей, подсчитанных как по строчкам (например, правильность умножения изделий на расценку в наряде), так и по столбцам документа (например, правильность подсчета платежно-расчетной ведомости по графам «Всего начислено» или «К выдаче на руки»). С помощью этого метода выявляют, в частности, следующие подлоги в первичной документации: механическое завышение итогов в платежных ведомостях при выполнении их ручным способом, маскирующие этот подлог неправильные подсчеты в расчетных ведомостях, а именно завышение итога по графе «Всего начислено» или занижение суммы по графе «Удержаны налоги», последующие (совершаемые после подписи получателя) дописки штрихов и цифр в графе «К выдаче на руки» платежной или платежно-расчетной ведомости. В случае дописок могут возникнуть характерные несоответствия показателей по расчетам с конкретным лицом, несогласованность данных о начисленной заработной плате, о количестве рабочих дней (объеме работ) с должностным окладом (расценкой за выполненные работы).

Второй вид несоответствий проявляется как рассогласованность двух и более цифровых показателей одного и того же документа. Так могут нарушаться связи между показателями «количества тары» и «количества товара» (восемь банок варенья отпущены покупателю в трех тарных ящиках) между грузоподъемностью автомашины и весом перевозимого груза и т.п. Оба вида несоответствий достаточно часто выявляются в процессе документальных ревизий и налоговых проверок. Что касается расследования преступлений, когда документальный анализ поводится относительно данных, полученных из других источников информации, арифметическая проверка может использоваться для установления еще более разнообразных признаков подлога. Эти признаки включают в себя самые различные цифровые соотношения, которые приобретают определенный смысл лишь при их сопоставлении с уже собранными по уголовному делу доказательствами. В процессе расследования хищений на торговой базе была получена информация, что в изучаемом следователем периоде в один из магазинов взамен каких-то ценных товаров на эту же сумму работники базы отпустили значительное количество неучтенной свинины. Изучив документы базы и магазина, следователь заметил, что на полях одной из накладных, где в нескольких первых строчках упоминались, согласно полученной информации, в действительности не отпускавшиеся товары, напротив последней из таких строчек была сделана кем-то карандашная пометка. Проведя подсчет сумм по этой группе строчек и соотнеся полученный итог с потушной ценой 1 кг свинины, следователь установил, что данный итог делится на цену без остатка, а стоимость товаров, перечисленных в этой части накладной, в точности соответствует стоимости 500 кг свинины. В данном случае арифметическая проверка, став средством целенаправленного анализа, помогла выявить конкретный подложный документ, установить точное количество неучтенного товара, переданного по этому документу взамен похищенных ценностей.

Кроме несоответствий в итоговых показателях, с помощью арифметической проверки обнаруживают многие другие подлоги, проявляющиеся в рассогласованности двух и более цифровых показателей одного и того же проверяемого документа (завышение суммы к оплате при умножении объема работ на единичную расценку, несоответствие между суммой начисленной определенному лицу заработной платы и суммой удержанного с него налога на доходы физических лиц и т.п.). Общей чертой всех трех рассмотренных методов является их высокая поисковая значимость при проведении документальных ревизий. С их помощью ревизоры выявляют сомнительные документы, подвергаемые затем всесторонней более глубокой проверке. Со своей стороны преступники, маскируя следы, стремятся не оставлять наиболее явных признаков злоупотреблений. Это обстоятельство во многих случаях становится объективной причиной ситуаций, когда даже добросовестный ревизор, не имеющий дополнительной ориентировки, не выявляет фактов на самом деле имеющихся замаскированных преступлений. Сотрудники правоохранительных органов, опираясь на иные источники исходной информации, не испытывают таких затруднений. В этой связи ориентированные на менее явные признаки подлога, они используют рассматриваемые далее приемы документальной проверки по сравнению с ревизорами чаще и намного целенаправленней. Те же причины определяют более высокую эффективность в деле выявления преступлений именно тех документальных ревизий, которые проводятся по инициативе правоохранительных органов на основе конкретных заданий, вытекающих из материалов предварительной проверки или расследуемого уголовного дела. То же относится и к деятельности аудитора, выполняющего специальное задание по инициативе хозяйствующего субъекта. Как правило, в этих ситуациях аудитору предоставляется необходимая информация, в частности, сведения о сомнительной деятельности персонала, в связи с которой организуется такая проверка.

Необходимые доказательства не всегда удается получить только с помощью методов документальной проверки. Так, при сговоре между поставщиком и получателем товара расхождений в их документах не возникнет.

К тому же иногда нарушения, допускаемые при заполнении документов (отсутствие некоторых необходимых реквизитов), не позволяют выявить характерные для преступной деятельности противоречия. Важным способом собирания необходимых доказательств служит целый комплекс методов фактической проверки, который кроме инвентаризации, о которой говорилось ранее, включает в себя следующие важнейшие приемы: Проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризаций. Данный метод не следует смешивать с собственно инвентаризацией, хотя он и включает в себя перевешивание, перемеривание, измерение ценностей, упомянутых в документах. Эффективность его во многом зависит от своевременности применения. При проверке приходно-расходных документов он срабатывает чаще всего в момент выполнения хозяйственной операции. Так, ревизор по собственной инициативе или по поручению правоохранительных органов может сверить фактический объем партии груза с содержанием накладной в момент транспортировки или поступления товара на склад покупа-



теля. Проверка возможна и по завершении операции, но по возможности незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом. Во время проверки школьной столовой было установлено, что утром, за несколько часов до прихода ревизоров, на производство столовой, судя по накладной, поступило 57,2 кг яблок. По плану-меню выдача яблок предусматривалась в обед из расчета по 0,1 кг для 572 детей. До начала обеда ревизоры проверили общее наличие яблок в столовой. Оно составило 16,8 кг. Недостача яблок (40,4 кг) была объяснена материально ответственными лицами частичной бестоварностью приходной накладной.

Здесь важно подчеркнуть два момента.

Во-первых, в условиях суммового учета количественная недостача товара не может быть определена. В данном случае недостача яблок была найдена только в отношении одного конкретного документа.

Во-вторых, решающую роль в определении бестоварности накладной сыграла своевременность проверки. Так, если бы ревизия началась на один день позднее, все 57,2 кг яблок были бы списаны по меню как выданные детям, о чем имелась бы и отметка в бракеражном журнале. Данный прием нередко используется и для проверки материалов инвентаризации, когда сомнительные позиции описи контролируются повторным снятием остатков. И здесь (при проведении контрольных инвентаризаций) проверяется уже не наличие ценностей, а правильность составления документа инвентаризационной описи или акта инвентаризации. Проверка состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа. В данном случае речь идет не о фиксации наличия, а об изучении свойств конкретных ценностей, которое может осуществляться как путем осмотра, так и с помощью специализированного исследования определенных объектов. Например, с помощью осмотра, с привлечением в необходимых случаях для консультаций специалиста-строителя может быть установлена подложность наряда на выполнение работ по оштукатуриванию фасада.

В торгово-коммерческих организациях для проверки многих хозяйственных операций требуется проводить тщательный осмотр маркировки, товарных знаков, других отличительных признаков конкретных товаров. Полученные при осмотре данные сопоставляются затем с содержанием бухгалтерских документов. В тех случаях, когда для проверки документов требуется изучить не внешние признаки (дата маркировки и т.п.), а свойства осматриваемых товаров, к участию в осмотре может быть привлечен специалист-товаровед.

Выполнение контрольных операций с участием специалистов или представителей общественности, результаты которых также оформляются отдельными актами. Чаще всего в ревизионной и оперативно-следственной практике встречаются такие контрольные операции, как выпуск контрольной партии продукции, контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка и некоторые другие. Контрольной называют такую партию продукции, которая изготавливается на тех же машинах, теми же рабочими, из тех же видов сырья, как и все предыдущие проверяемые партии. Однако фактический процент выхода продукции по отношению к основному сырью при контрольном выпуске определяется экспертами-технологами, которые присутствуют при изготовле-

нии данной партии изделий. В результате могут быть выявлены значительные отклонения фактического процента выхода готовой продукции по отношению к основному сырью от процента, установленного нормой, что в свою очередь способствует установлению источника хищений или способа сокрытия налогооблагаемой прибыли.

Примером применения этого метода может служить контрольный выпуск продукции одной из кондитерских фабрик. В результате контрольного выпуска выяснилось, что нормы выхода продукции из основного сырья занижены на 0,7 %. В дальнейшем было установлено, что некоторые работники фабрики, используя это обстоятельство, не приходовали по складу соответствующую часть продукции и похищали ее. Всего за счет этого источника было похищено свыше 50 т кондитерских изделий.

Контрольный запуск сырья в производство, в отличие от рассмотренного метода, применяется не только для определения действительно необходимого количества сырья на выпуск единицы продукции, но и для проверки правильности применяемых норм отходов на различных стадиях обработки сырья. С помощью контрольных операций может проверяться не только полнота объема приходуемой продукции, но и ее качественные показатели. Так, результаты контрольной дойки коров на ферме сверяются с показателями дневников надоя молока как по количественным (объем в литрах), так и по качественным показателям (процент жирности). Некоторые контрольные операции требуют для своего выполнения имитации определенных действий, например, исполнения проверяющим роли покупателя. Таковыми являются: контрольная покупка товаров, а также контрольное взвешивание готовых блюд, применяемые при выявлении нарушений на предприятиях торговли и общественного питания.

Контрольные обмеры фактически выполненных объемов строительных и ремонтных работ, организуемые с привлечением специалистов-строителей. Контрольный обмер оформляется актом, который используют для сличения с бухгалтерскими документами, оформляющими расход строительных материалов, а также с актами приемки-сдачи выполненных работ при подрядном способе их выполнения.

Получение письменных справок от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов. Так, факт регистрации фирмы-однодневки с использованием утерянного или принадлежавшего умершему лицу паспорта может быть установлен путем наведения справок в соответствующем учреждении органов внутренних дел; для подтверждения подложности наряда, оформленного на имя определенного лица, можно получить справку адресного бюро о том, что по указанному адресу данное лицо не проживает.

Получение письменных объяснений от лиц, подписавших проверяемый документ (получателей денег, сдатчиков заготавливаемого сырья и т.п.) либо принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций (рабочих, грузчиков, поваров и т.д.). Для проверки фактического выполнения определенных хозяйственных операций ревизор или следователь может потребовать совершения и других контрольных действий. Например, чтобы опре-

делить возможность выполнения операций, отраженных в документах, лицу, указанному в наряде, можно поручить выполнить определенную работу.

Различные приемы исследования данных бухгалтерского учета рассматривались изолированно по методическим соображениям. Изолированное применение того или иного метода исследования нельзя признать достаточным. Подложность документов может быть доказана в большинстве случаев только в результате комплексного анализа, т.е. анализа, связанного с применением нескольких методов проверки. Это обеспечивает установление объективной истины по делу, способствует полному раскрытию преступлений. В частности, методы исследования документальных данных должны, как правило, дополняться приемами фактической проверки хозяйственных операций.

Результативность комплексного применения методов документальной и фактической проверки для исследования одной и той же операции многократно подтверждена практикой ревизионных и следственных органов. Практика подтверждает также, что содержание комплекса методов, последовательность их применения не могут определяться произвольно. При решении этих вопросов должны учитываться особенности хозяйственной деятельности предприятий, а также предполагаемые формы отражения преступлений в данных учета. Ценность методов фактической проверки состоит в том, что с их помощью могут быть установлены несоответствия между содержанием документа и отраженной в нем хозяйственной операции, в том числе и в таких ситуациях, когда документальные методы не срабатывают.

В своей совокупности методы документальной и фактической проверки при их целенаправленном использовании (с учетом исходной информации) позволяют практически во всех случаях обнаружить признаки следовых картин, оставленных преступлением на уровне бухгалтерских документов. В заключение необходимо еще раз подчеркнуть два наиболее важных момента. Во-первых, требуется исключить возможность возникновения иллюзий о том, что рассмотренные приемы являются средством практической деятельности только работников контрольно-ревизионного аппарата. Как отмечалось, равным образом они используются и другими субъектами деятельности по выявлению и доказыванию преступлений. Различия наблюдаются лишь в целях и условиях применения рассматриваемых приемов. Во-вторых, нужно отметить, что наиболее сложные задачи в этой связи возникают именно перед оперативным работником ОВД. Многие оперативно-розыскные мероприятия, включающие в свое содержание приемы документальной и фактической проверки должны проводиться им в зашифрованной форме или с использованием возможностей лиц, сотрудничающих с ним на конспиративной основе.

Подмена негласной работы с документами фактически выполнением гласных – ревизионных функций всегда грозит провалом в работе по раскрытию организованных преступлений. Как отмечалось, это обстоятельство ограничивает объем операций, подвергаемых конспиративному предварительному исследованию. Неординарны и цели, стоящие перед оперативным сотрудником на этой стадии работы с документами. С одной стороны, он должен определить, какие именно документальные следы преступлений будут выявлены и закреп-

лены в качестве доказательств при осуществлении последующих гласных мероприятий. С другой – предвидеть потенциальную значимость этих будущих доказательств для установления важнейших обстоятельств уголовного дела. Именно на этой основе оперативный работник определяет, какие именно фактические данные не могут быть установлены на основе учетных документов (каналы сбыта похищенного, личность фактического владельца расчетного счета, принадлежащего фирме-однодневке и т.п.) и закрепляет эти данные оперативными средствами еще до перехода к гласным мероприятиям. Отсюда, не умаляя значение судебно-бухгалтерских знаний для других субъектов правоохранительной деятельности, в частности для следователей, специализирующихся на расследовании экономических и налоговых преступлений, все же подчеркнем их особую роль в обеспечении эффективности оперативно-розыскных мероприятий.

## **2.5. Исследование документов, отображающих однородные операции. Хронологический и сравнительный анализ документов**

Проверкой нескольких документов, отображающих одну и ту же хозяйственную операцию, нередко удается изобличить правонарушителя.

Но некоторые подлоги лишь косвенно отражаются в бухгалтерских документах. Не возникает, например, никаких противоречий между накладной и транспортным документом, если с базы в магазин вместо масла 1-го сорта вывезено масло высшего сорта. Но, тем не менее, подобные факты могут быть доказаны с помощью других бухгалтерских документов. Подлоги в подобных случаях отражаются в данных бухгалтерского учета в виде отклонений от обычного порядка движения ценностей. Так, если масса оставшегося товара и поступившего за определенный период меньше, чем расход за тот же период, то это свидетельствует об отражении необычной операции, так как нельзя израсходовать товара больше, чем его было получено. Такое расхождение может быть объяснено либо ошибкой материально ответственного лица, либо подлогом в документах.

Аналогичное значение имеет обнаружение в одном или нескольких документах необъяснимых отклонений от показателей, содержащихся в других документах, отражающих однотипные операции. Так, если в накладной на отпуск товара средний вес одной упаковки существенно отличается от среднего веса упаковки того же товара, отпущенного по другим накладным, т.е. основания предполагать совершение подлога. Подобные отклонения можно обнаружить путем исследования учетных данных, отражающих однородные операции. Такое исследование может быть произведено с помощью двух универсальных по сфере применения методов – хронологического и сравнительного анализа, а также восстановления количественного учета, пересчета готовых блюд в продукты («обратная калькуляция») и контрольного сличения остатков.

Хронологический анализ движения ценностей состоит в том, что анализируются даты совершения тех или иных хозяйственных операций, отраженные в данных учета. С помощью хронологического анализа выявляют самые разно-

образные отклонения от обычного оборота ценностей. Простейшим видом таких отклонений является превышение расхода определенных ценностей над приходом (с учетом переходящих остатков). Вызвано это следующим обстоятельством. Материально ответственные лица, отчитываясь перед бухгалтерией за определенный период времени (месяц, декада), обычно следят за тем, чтобы данные о приходе и расходе ценностей в целом за учетный период совпадали. Если же провести хронологический анализ операций внутри учетного периода, т.е. сопоставить данные о приходе и расходе за более короткий, чем отчетный, период (за день или по каждой операции отдельно), то иногда можно выявить указанное отклонение. Оно может быть связано с различными злоупотреблениями: реализацией неучтенной продукции, необоснованным списанием в расход фактически похищенных ценностей и т.д. Вместе с тем превышение расхода над приходом бывает вызвано иногда несвоевременным оформлением документов и другими формальными нарушениями, что необходимо иметь в виду при оценке результатов анализа.

В тех случаях, когда злоупотребления на данном предприятии совершались систематически, аналогичные отклонения от нормального оборота могут выявиться в течение нескольких смежных периодов. Для выявления подобной закономерности отклонений составляются аналитические таблицы. В качестве оснований для периодизации при составлении таблицы могут быть использованы не только равномерные календарные сроки, но и периоды, установленные по каким-либо специальным признакам, например даты или часы поступления партий однородных товаров, даты выдачи подотчетных сумм, выпуска продукции и т.п.

Хронологический анализ помогает выявить не только несоответствия между приходом и расходом ценностей, но и более сложные системы признаков совершения преступлений. Так по делам о легализации доходов, добытых преступным путем, часто анализируют движение средств на расчетных счетах отдельных организаций. В качестве тревожных симптомов признают внезапные «скачки» оборотов по расчетным счетам фирмы, обычно не осуществляющей крупные хозяйственные операции, однократность «транзитного» оборота по расчетному счету вскоре после его открытия в банке, систематические совпадения по сумме безналичных платежей, поступивших на расчетный счет фирмы, с суммой полученных фирмой с этого счета наличных денежных средств.

Метод сравнительного анализа состоит в том, что между собой сопоставляются данные ряда документов, отражающих разные, но аналогичные хозяйственные операции. Критерии, по которым можно сопоставлять эти документы, могут быть самыми разнообразными: средний вес одной упаковки при реализации партии одного товара разным покупателям, отпускная цена за единицу одной и той же продукции разным покупателям и т.д. Так, при проведении оперативно-следственных мероприятий в ходе расследования уголовного дела, возбужденного по факту совершения насильственного преступления в отношении одного из руководителей ИП, был проведен анализ деятельности этого предприятия. В ходе изучения было обращено внимание на отпуск партии сахара одному из покупателей по очень низкой цене. В дальнейшем выяснилось, что ранее из-за

несвоевременности поставок сахара между руководством фирм возникла конфликтная ситуация. Урегулированием этого вопроса занялись представители организованной преступной группировки, которые вынуждали фирму-поставщика «погасить набежавшие долги» путем явно невыгодных для нее операций. Нетрудно заметить, что общей чертой хронологического и сравнительного анализа является их преимущественно поисковое значение. Оперативно-следственные работники применяют эти приемы для сужения круга поиска доказательственных материалов. Аудиторы и ревизоры применяют эти же приемы при осуществлении аналитических процедур, направленных на выявление сомнительных операций. Найденные отклонения и «странные закономерности» приобретают значение доказательств только в совокупности с другими фактическими данными. Такие данные могут быть добыты после проверки выделенных сомнительных операций с помощью других приемов исследования, прежде всего с помощью встречной проверки и метода взаимного контроля документов.

## **2.6. Исследование проверки взаимосвязанных документов. Встречная проверка и метод взаимного контроля**

Под встречной проверкой понимают сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. При правильной организации первичного учета многие документы составляются в двух и более экземплярах, каждый из которых при разном хозяйственном назначении полностью тождествен по своему содержанию всем другим экземплярам. В зависимости от хозяйственного назначения экземпляры документа могут находиться в разных отделах одного и того же предприятия (экземпляры заборного листа, приложенные к отчету заведующего производством столовой и к отчету буфетчика), в хозяйственной организации и на руках отдельных граждан (экземпляры квитанции на сдачу-приемку сельскохозяйственной продукции), в различных взаимосвязанных предприятиях (поставщик и покупатель). В случае подлога эти документальные связи иногда нарушаются, что и устанавливают методом встречной проверки.

Встречная проверка оказывается эффективной в двух основных ситуациях. Первая – когда хотя бы в одной из организаций экземпляры документов сохранились, а во взаимосвязанной с ней отсутствуют. Причины такого несоответствия зависят, прежде всего, от того в какой именно организации у поставщика или покупателя экземпляр документа не обнаружен. Важным является и факт реальности существования или фиктивности организаций, участвующих во взаимных расчетах. Вторая ситуация характеризуется тем, что все экземпляры документа сохранились и находятся в надлежащих местах хранения, но в их содержании обнаруживаются характерные расхождения (в экземпляре накладной, имеющемся у поставщика, указаны одни ценности, а в экземпляре покупателя – другие, чаще всего такие, которые можно легко списать в расход). Прогнозирование таких ситуаций при отсутствии хотя бы неполной информации о событии преступления крайне затруднительно. Это предопределяет различную эффективность метода в случаях применения его ревизором по собственной инициативе или в процессе проведения им ревизии по заданию правоохранительных органов.

При ревизиях, проводимых без такого задания, ревизор чаще всего подвергает встречной проверке только те документы, которые при внешнем осмотре показались ему подозрительными. Лишь в редких случаях объектом встречной проверки становятся другие документы, отобранные для этой цели с помощью экономического анализа или методом случайной выборки.

В ином положении находится ревизор, работающий по заданию правоохранительных органов, а также аудитор, выполняющий специальное задание. Встречная проверка применяется ими более целенаправленно, с ориентацией на материалы, полученные при осуществлении прокурорского надзора, расследования, поисковой работы соответствующих подразделений ОВД, а также службы экономической безопасности хозяйствующего субъекта. Встречная проверка применяется и непосредственно в юридической практике, однако по сравнению с ревизиями в относительно ограниченном объеме и для решения наиболее общих задач выявления и раскрытия преступлений. После установления с помощью данного метода принципиальной схемы противоправных действий и конкретных механизмов следообразования вся дальнейшая работа по сличению документов в рамках возбужденного уголовного дела на основе задания следственных органов выполняется обычно работниками контрольно-ревизионного аппарата.

Метод взаимного контроля представляет собой сопоставление самых различных документов, прямо или косвенно отражающих проведенную операцию. В отличие от встречной проверки, метод взаимного контроля, подчас не давая таких однозначных результатов, имеет более широкую сферу для своего применения. Он может быть использован в совокупности со встречной проверкой и вполне самостоятельно в отношении таких бухгалтерских документов, которые составляют всего в одном экземпляре (например, платежная ведомость, закупочная ведомость, табель и т.п.). Как и встречная проверка, метод взаимного контроля используется прежде всего для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах.

Таковыми признаками может быть, во-первых, отсутствие каких-либо взаимосвязанных документов, обычно имеющих в аналогичных случаях (например, отсутствие транспортных документов и счетов за транспортные услуги в заготовительной организации, якобы закупившей и реализовавшей в большом объеме картофель и овощи), во-вторых, противоречия в содержании нескольких различных документов, отображающих одну и ту же или взаимосвязанные с ней хозяйственные операции. Сопоставлению могут подвергаться различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций. Так, платежную ведомость сопоставляют с расчетной ведомостью, с первичными документами, отображающими движение ценностей, изготовление или погрузка которых отражена в нарядах, с другими данными, полученными в бухгалтерии одной и той же организации. Неувязки в содержании сопоставленных документов в ряде случаев свидетельствуют о подлоге. Выявление таких неувязок обычно не вызывает больших затруднений. Дело в том, что преступники, как правило, имеют возможность (или считают необходимым) фальсифицировать лишь часть взаи-

мосвязанных документов. Расширение круга исследуемых объектов быстро приводит к обнаружению преступления.

Взаимный контроль, кроме самого подлога, позволяет установить и причастных к нему лиц, так как учитываются данные о реальном распределении учетно-контрольных функций в организации. Эффективное применение метода взаимного контроля предполагает анализ всей цепочки взаимосвязанных документов с целью выбора такого ее звена, которое преступники, как правило, не могут фальсифицировать (документы в ГИБДД, таможенных органах, транспортных организациях и т.п.). Так, например, при сопоставлении данных о поступлении рыбы в рыбокоптильный цех организации, расположенной в средней полосе России, не было выявлено никаких расхождений в расчетах за нее. Однако сопоставление этих сведений с документами таможенного оформления на поступавшую в адрес организации продукцию позволило установить характерные расхождения, свидетельствовавшие о сокрытии реальных объемов производства, поскольку, по данным таможни, рыбы в адрес предприятия приходило намного больше.

Выявляемые при помощи взаимного контроля несоответствия не всегда связаны с подлогами, а тем более с преступлениями против собственности. Во многих случаях они порождаются неточностью показателей отдельных документов, не заполнением в них некоторых реквизитов. Особенно осторожный подход необходим к оценке расхождений, выявленных между бухгалтерской документацией и данными небухгалтерского (оперативно-технического и неофициального) учета. В этих ситуациях очень важно максимально расширить круг исследуемых документов, отыскать дополнительные учетные данные, исключающие версию о случайных ошибках. Так, если будет обнаружено, что в лабораторном журнале консервного завода отражена проверка товара, отправляемого в определенный магазин, а в бухгалтерских документах отпуск товара этому магазину не зафиксирован, то становится очевидной необходимость анализа и другой документации. Отражение спорной операции в документах пропускной системы или в путевых листах автотранспорта исключит версию о случайном происхождении выявленных несоответствий, что будет способствовать полному и правильному установлению обстоятельств уголовного дела.

Последовательный анализ многих документов может также преследовать цель выявления в них взаимосвязанных подлогов, направленных на сокрытие преступлений. Так, выявление последующих дописок штрихов и цифр в платежных ведомостях достаточно для изобличения бухгалтера по расчетам и кассира. Уточнение роли других лиц, например мастера или табельщика, требует анализа дополнительной документации. Прежде всего, в таких ситуациях требуется обратиться к табелям учета рабочего времени. Если будет установлено, что именно тем лицам, против фамилий которых в платежных ведомостях были выполнены дописки штрихов в графе «Сумма к выдаче», сделаны приписки количества рабочих дней и в табелях, то участие в преступлении составителя табеля получит свое убедительное подтверждение. С другой стороны, отсутствие подлога во взаимосвязанном документе (например, невключение в табель фамилий вымышленных лиц, фигурирующих в расчетных и платежных ведомо-



стях, либо присутствие таких фамилий только в платежной ведомости) также имеет немаловажное значение. Это обстоятельство, как правило, исключает версию о соучастии в преступлении определенных работников, способствует достижению объективной истины при расследовании уголовного дела.

***Контрольные вопросы:***

1. Характеристика обязательных реквизитов документа.
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам.
3. Полноценные и неполноценные бухгалтерские документы. Материальный и интеллектуальный подлог и способы их обнаружения.
4. Правовое основание изъятия бухгалтерских документов.

### **3. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ**

#### **3.1. Инвентаризация: ее цели, задачи, условия проведения по инициативе правоохранительных органов**

Имущество организации – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате совершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Как объект бухгалтерского учета имущество организации имеет двойственный характер: с одной стороны, оно представлено хозяйственными средствами, которые регулярно поступают в организацию или создаются собственными средствами, а с другой стороны – источниками его образования.

Источники формирования имущества организации представлены ее обязательствами и капиталом. Обязательства организации – это задолженность организации, являющаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой должны привести к оттоку средств. Обязательства могут быть краткосрочными (срок погашения меньше года) и долгосрочными<sup>9</sup>.

Согласно требованиям федерального закона № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Приказом Министерства финансов от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» утверждён порядок ее проведения.

**Инвентаризация** – это выявление фактического наличия активов и обязательств организации, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

**Основные цели** инвентаризации:

- выявление фактического наличия имущества;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

**Задачи** инвентаризации:

- контроль за сохранностью ценностей;
- выявление товарно-материальных ценностей (ТМЦ), частично потерявших свое первоначальное качество;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью их последующей реализации;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств;
- проверка реальной стоимости учтенных на балансе ТМЦ.

**Виды инвентаризации:**

- плановая, внеплановая;
- полная, неполная;

---

<sup>9</sup> Масло Р.В. Теория бухгалтерского учета : учебник. Саратов : Вуз. обр., 2013. С. 91.

– сплошная, выборочная (по объектам).

Различают инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Как видно из предшествующего материала, инвентаризация, являясь элементом метода бухгалтерского учета, одновременно выполняет и контрольные функции. Выявленные при инвентаризации отклонения фактического состояния средств от данных бухгалтерского учета всегда являются основанием для служебного расследования деятельности материально-ответственных лиц.

Некоторые отклонения – крупные недостачи или излишки ценностей, не реальность дебиторской или кредиторской задолженности, числящихся по данным бухгалтерского учета и т.п. – могут рассматриваться и как признаки противоправных деяний. Отсюда реализуя свои контрольные функции, инвентаризация может приобретать значение средства обнаружения признаков преступлений. Доминирование учетной, контрольной или функции выявления признаков преступлений в свою очередь зависит от вида организуемой инвентаризации и конкретных целей ее проведения.

Для рассматриваемого вопроса важное значение имеет классификация видов инвентаризации по признаку доминирующих функций, по основаниям проведения, по объему проверяемых ценностей. По первому признаку различают заранее объявленные и внезапные инвентаризации. Заранее объявленными считаются такие, о сроках проведения которых известно материально ответственному лицу. В этом случае инвентаризация выполняет свои учетные функции (например, перед составлением ежегодной отчетности). Внезапные инвентаризации практикуются, как уже указывалось, с целью контроля. Этот контроль может осуществляться как руководством организации по специальному графику, так и по инициативе тех субъектов, которые наделены такими правами (сотрудники налоговой инспекции, правоохранительных органов и др.).

По основаниям проведения различают плановые и внеплановые инвентаризации. Число инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, определяются руководителем организации. Порядок проведения инвентаризаций на конкретном предприятии является составной частью приказа об учетной политике. Кроме того, законодатель в ст. 12 Закона «О бухгалтерском учете», а также в п. 1.5 Методических указаний установил случаи, когда проведение инвентаризации обязательно: при передаче в аренду, выкупе или продаже имущества предприятия; при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия; перед составлением годовой бухгалтерской отчетности; при смене материально ответственных лиц; при обнаружении хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей; в случае пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями; при реорганизации или ликвидации организации. Если на предприятии применяется коллективная (бригадная) материальная ответственность, то инвентаризация обязательна также и в следующих случаях: при смене руководителя коллектива (бригады); при выбытии из коллектива (бригады) более 50

процентов его членов; по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Рассмотренные виды инвентаризаций в большей степени относятся к заранее объявленным, поскольку заинтересованные лица всегда осведомлены о сроках их проведения. Вместе с тем, как уже отмечалось к числу внезапных относятся внеплановые инвентаризации, проводимые в заранее неопределенные сроки по инициативе руководителя организации в порядке контроля за деятельностью материально-ответственных лиц. Внезапность должна присутствовать при инвентаризации имущественного налогоплательщика, осуществляемыми налоговыми органами при выездных проверках. Особенно важен фактор внезапности для успеха внеплановых инвентаризаций, организуемых по инициативе правоохранительных органов.

В условиях действующего законодательства оперативные сотрудники органов внутренних дел лишены возможности требовать обязательного проведения инвентаризации в обслуживаемых ими организациях. Однако, это не исключает проведения инвентаризации по их инициативе в порядке взаимодействия с контролирующими органами, более того, при установлении достоверных фактов о противоправных действиях наемного персонала не исключается решение этого вопроса путем информирования самого хозяйствующего субъекта. Элементы внезапности должна содержать также инвентаризация, назначаемая следователем на стадии проверки поступивших материалов в порядке п. 1 ст. 144 УПК РФ. Во всех этих случаях до уведомления материально-ответственных лиц о проведении инвентаризации помещения, где хранятся материальные ценности, должны быть опечатаны и до начала инвентаризации оставаться под наблюдением сотрудника органов внутренних дел.

В зависимости от степени охвата различают полные и частичные инвентаризации. Полная инвентаризация предполагает охват всех видов хозяйственных средств организации и их источников, а частичная (выборочная) – только отдельных видов (например, денежных средств в кассе и т.п.). Внеплановые инвентаризации, как правило, бывают частичными. Так, инвентаризации, назначаемые руководителем организации, наиболее часто охватывают проверкой только товарно-материальные ценности, находящиеся под материальной ответственностью конкретных лиц подозреваемых в преступлении. Естественно в тех ситуациях, когда в совершении преступлений подозреваются собственники или руководители организации (например, при установлении фактов расчетов с вымышленными фирмами за фактически не поступавшие ценности), объем инвентаризации определяется содержанием фиктивных операций, а сами инвентаризации организуются при взаимодействии с налоговыми или иными контрольными органами.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом самостоятельно, за исключением случаев, когда ее проведение обязательно:

- 1) при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

3) при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

4) при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

5) в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

6) при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусматриваемых законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

1) руководства организации, учреждения с целью осуществления контроля деятельности материально ответственных лиц и проверки достоверности отраженной в бухгалтерском учете информации о составе и размещении имущества;

2) одного или нескольких членов коллектива (при коллективной материальной ответственности);

3) правоохранительных органов – при наличии конкретной информации о признаках злоупотреблений и преступлений, совершаемых на том или ином хозяйственном объекте.

Требование о проведении инвентаризации до возбуждения уголовного дела выражается в письменной форме путем составления мотивированного постановления. После возбуждения уголовного дела работники правоохранительных органов руководствуются УПК (ст. 38, 58, 140–146, 168, 270 УПК РФ).

**Основания для проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов:**

1) фактические данные о присвоении или растрате чужого имущества, вверенного материально ответственному лицу (ст. 160 УК РФ), краже имущества посторонними лицами путем проникновения в хранилище или свободного доступа (ст. 158 УК РФ), сокрытии дохода и имущества предприятия (ст. 195 УК РФ), уклонении от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ);

2) сведения об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной и контрафактной продукции;

3) наличие информации об умышленной пересортице, о документально не оформленных ценностях, приписках, нарушении порядка ценообразования и об обмане потребителей (ст. 14.6, 14.7 КоАП РФ);

4) заявления граждан, сообщения средств массовой информации о фактах хищений и злоупотреблений;

5) задержание должностных, материально ответственных и иных лиц с поличным во время выноса, сокрытия товарно-материальных ценностей с целью их последующего хищения;

б) нарушение законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, и др.

Успешному проведению инвентаризации способствует соблюдение ряда **требований**:

1) **комиссионности**. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации в приказе, постановлении, распоряжении.

2) **внезапности**. Проведение инвентаризации должно быть для проверяемых неожиданным.

3) **действительности**. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подсчёту, взвешиванию, обмеру.

4) **непрерывности**. Если инвентаризация товарно-материальных ценностей не может быть закончена в течение одного дня, то в этом случае помещения, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

### 3.2. Этапы проведения инвентаризации

Инвентаризация включает следующие этапы:

- 1) подготовительный;
- 2) основной (рабочий);
- 3) заключительный.

1. Руководитель организации издает приказ о проведении инвентаризации с указанием сроков ее начала и окончания.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы на материальные ценности.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению. Перед началом инвентаризации материально ответственное лицо дает расписку комиссии в том, что к началу инвентаризации все ценности, поступившие под его ответственность, оприходованы или списаны в расход, а документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии.

После этого материально ответственное лицо составляет отчет, где выводит книжный остаток по каждому виду ценностей.

Инвентаризационной комиссией пломбируются места хранения ТМЦ, прекращается доступ посторонних.

В розничных предприятиях снимают остатки наличных денег и устанавливают выручку текущего дня.

2. Проверка комиссией фактического наличия материальных ценностей путем подсчета, взвешивания, обмера и запись результата в **инвентаризационные описи**, которые составляются в 3–4 экземплярах. Незаполненные строки должны быть прочеркнуты. Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом.

3. Сравнение данных бухгалтерского учета по книжным остаткам с данными инвентаризационной описи. Составление сличительной ведомости или акта результатов инвентаризации.

Порядок проведения инвентаризаций и меры по обеспечению их эффективности.

Результаты инвентаризации будут действительны лишь при условии соблюдения процедуры ее проведения. Знание этой процедуры необходимо специалисту для того, чтобы впоследствии использовать результаты инвентаризации в качестве доброкачественного доказательства по гражданскому или уголовному делу.

Для сотрудников правоохранительных органов, кроме того, это необходимо для преодоления возможного противодействия со стороны материально ответственных лиц либо отдельных членов инвентаризационной комиссии. Любая инвентаризация проводится в три основных этапа.

Первый этап. Подготовительные мероприятия. На этом этапе издается приказ о проведении инвентаризации, назначается инвентаризационная комиссия. Как правило, для проведения инвентаризации в каждой организации существует постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Если объем работ велик либо имущество территориально разобщено, вследствие чего одна комиссия не справится, то создается несколько рабочих инвентаризационных комиссий. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав комиссий включаются представители администрации, работники бухгалтерии, экономисты, другие специалисты, а при необходимости – представители службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций.

Если инвентаризация проводится вместе с документальной ревизией или выездной налоговой проверкой, в состав комиссии обязательно включается ревизор (налоговый инспектор). Сотрудники правоохранительных органов никогда не входят в состав комиссии и не подписывают инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты и другие документы.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания ее результатов недействительными. В проведении инвентаризации обязательно участвуют материально ответственные лица. Естественно, они не обладают статусом членов контролирующей их деятельность инвентаризационной комиссии. При совместной материальной ответственности нескольких лиц достаточно присутствия при инвентаризации лишь одного из них (если остальные не настаивают на присутствии).

Перед подсчетом остатков материальных ценностей рабочая комиссия должна проверить измерительные приборы, опломбировать помещения, в которых находятся материальные ценности.

Если инвентаризация проводится по инициативе правоохранительных органов, опечатывание мест хранения ценностей производится до того, как о предстоящем мероприятии поставлены в известность материально ответственные лица. В этом случае в установленном порядке составляется акт опечатывания помещений. В подготовительный период необходимо получить от матери-

ально ответственного лица последние на момент инвентаризации первичные документы, а также отчеты о движении материальных ценностей либо денежных средств с тем, чтобы на руках у него не осталось ни одного приходного или расходного документа, что подтверждается специальной распиской. Аналогичные расписки дают и лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение или доверенности на получение имущества.

Во избежание последующей фальсификации материальные отчеты и приложенные к ним первичные документы за несколько дней, предшествующих инвентаризации, визируются председателем комиссии также до снятия остатков с указанием «до инвентаризации на...», что должно служить бухгалтерии основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. Когда инвентаризация проводится по инициативе правоохранительных органов, имеет смысл визировать указанные документы следователем либо оперативным работником, по чьей инициативе проводится инвентаризация.

Если проверяемые ценности находятся в различных хранилищах, то все они, за исключением того, в котором в данный момент производится инвентаризация, должны быть заперты, опечатаны и опломбированы. Ключи от мест хранения ценностей и во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии должны находиться у материально ответственного лица, а печать или пломбир – у председателя инвентаризационной комиссии или ревизора, если он участвует в проведении инвентаризации. Это исключает возможность проникновения в хранилище ценностей материально ответственного лица без контролирующего его председателя инвентаризационной комиссии или ревизора и вместе с тем гарантирует права материально ответственного лица.

Второй этап. Собственно установление в натуре фактического наличия материальных ценностей (снятие остатков). Проводится путем взвешивания, обмера, таксировки, подсчета. Проверка производится сплошным методом, упрощенные способы инвентаризации разрешено применять лишь в немногих случаях. В частности, если товары хранятся в неповрежденной упаковке поставщика, их количество может определяться на основании данных об этих ценностях по спецификации или маркировке, имеющейся на упаковке, а также на основании накладных и счетов-фактур. При этом обязательно на выбор проверяется часть таких товарно-материальных ценностей.

Если выборочной проверкой будут установлены расхождения между фактическим наличием и данными, указанными в спецификациях, рабочая инвентаризационная комиссия обязана провести полную проверку фактического наличия таких материальных ценностей. Данные заносятся в инвентаризационные описи. Этот документ составляется не менее чем в двух экземплярах. В случае передачи ценностей от одного материально ответственного лица другому, а также при проведении инвентаризаций по инициативе правоохранительных органов число экземпляров может быть увеличено. Все экземпляры описи считаются подлинниками. Каждая страница всех экземпляров описи сверяется и затем подписывается всеми членами инвентаризационной комиссии, а также материально ответственным лицом. Исправление ошибок производится во всех экземплярах корректурным способом. Исправления должны быть оговорены и



подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

Нельзя заполнять инвентаризационные описи со слов материально ответственных лиц. Чтобы исключить возможность подлогов в описи в конце каждой ее страницы подсчитывается и проставляется прописью количество заполненных строк (порядковых номеров), а также общий итог количества натуральных показателей в графе «фактически оказалось». Натуральные показатели суммируются независимо от того, в каких единицах изменения показаны ценности (здесь можно складывать килограммы со штуками и т.п.) В описях не допускается оставлять незаполненные строки: эти строки должны быть прочеркнуты. После окончания проверки фактического наличия ценностей инвентаризационная комиссия проставляет в описи цены согласно действующим прейскурантам, подсчитывает стоимость каждого конкретного наименования, а также по описи в целом. Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально ответственные лица. В конце описи материально ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, свидетельствующую об отсутствии претензий к членам комиссии и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший – в сдаче этого имущества. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи. Если инвентаризация имущества проводится в течение нескольких дней, то помещения, где хранятся материальные ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

Во время перерывов в работе инвентаризационных комиссий (в обеденный перерыв, в ночное время, по другим причинам) описи должны храниться в ящике (шкафу, сейфе) в закрытом помещении, где проводится инвентаризация. Во время проведения инвентаризации все операции по приему и отпуску ценностей прекращаются.

Третий этап. Сопоставление и проверка полученных данных с данными учета, т.е. установление результата инвентаризации. На этом этапе выявляются расхождения между данными инвентаризационных описей, в которых зафиксированы фактические остатки, с данными бухгалтерского учета (так называемыми книжными остатками). Оформление результатов инвентаризации зависит от применяемого вида учета материальных ценностей.

При количественно-суммовом учете данные бухгалтерского учета позволяют вывести остаток на дату проведения инвентаризации по каждому конкретному наименованию. Этот остаток и сопоставляется с фактическим, установленным при инвентаризации и зафиксированным в описи. Расхождения между указанными показателями отражают в сличительных ведомостях. Иногда применяются бланки, в которых показатели инвентаризационных описей и сличительных ведомостей объединены.

В условиях суммового учета, когда в бухгалтерии есть сведения только о денежной оценке всех ценностей, но не об их конкретном количестве и сумме

по наименованиям (что характерно, в частности для сферы розничной торговли и общественного питания), результат инвентаризации оформляется актом, в котором находит отражение общая сумма выявленных отклонений. Результаты инвентаризаций могут показать: совпадение книжных и фактических остатков. Это положительный результат инвентаризации. Однако нужно учитывать, что такое совпадение в ряде случаев может быть вызвано тем, что члены инвентаризационной комиссии вместо фактической проверки материальных ценностей заполняли описи на основе книжных остатков или со слов материально ответственных лиц; превышение книжных остатков над фактическими, в результате чего образуется недостача материальных ценностей; превышение фактических остатков над книжными, в результате чего образуются излишки ценностей.

Причины образования недостач или излишков могут быть самыми разнообразными: ошибки в учетных записях в результате неправильного отражения операций с материальными ценностями, различного рода злоупотребления (обмеры, обвесы, завоз неоприходованного «левого» товара и т.п.), изменение количества товарно-материальных ценностей вследствие естественного природного воздействия и др. В ходе выявления результата инвентаризации может быть обнаружена пересортица, т.е. какой-либо однородный товар оказывается одновременно в излишке и в недостатке (например, масло 1-го сорта будет в излишке, а 2-го сорта – в недостатке).

Пересортица выявляется лишь в тех организациях, где ведется количественно-сортовой учет. Причинами образования пересортицы могут быть как ошибки материально ответственного лица (когда товар одного сорта был отпущен вместо товара другого сорта), так и злоупотребления, связанные с разницей в стоимости однородных товаров разных сортов.

Нормативные акты, регулирующие проведение инвентаризации, предусматривают возможность взаимного зачета излишков и недостач, однако только в виде исключения за один и тот же проверяемый период, у одного и того же проверяемого лица, в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Решение о зачете принимает руководитель организации. После зачета пересортицы оставшиеся излишки должны быть полностью оприходованы. В соответствии с действующим законодательством излишки приходуются по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации. Если стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница относится на виновных лиц.

В случае выявления фактических недостач рассматривается вопрос о применении норм естественной убыли. Под естественной убылью понимается изменение веса (объема) товарно-материальных ценностей в связи с изменением их физико-химических свойств, образующихся под воздействием естественных условий (например, усушки, утруски, испарения и т.п.). Нормы естественной убыли указаны в инструкциях «Сборника норм естественной убыли продовольственных и других товаров народного потребления и некоторых видов продукции производственно-технического назначения при приемке, хранении, отпуске и транспортировке». Естественная убыль начисляется не по всем това-

рам, причем применяется только в пределах выявленной недостачи. В практике встречаются случаи, когда материально ответственные лица пользуются возможностью начисления такой убыли и за счет этого совершают хищения материальных ценностей. От естественной убыли надо отличать порчу товаров.

Порча оформляется соответствующим актом, где указывают наименование, сорт, артикул, цену за единицу, количество, стоимость, причину и виновников, а также возможность дальнейшего использования ценностей (продажа по сниженным ценам и т.п.). Потери от порчи взыскивают с виновных в ней лиц. На товары, списанные в результате их порчи, естественная убыль не начисляется. О причинах образования недостач и излишков ценностей у материально ответственных лиц отбираются подробные объяснения, которые должны быть проверены.

Имеются особенности инвентаризации денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности, поскольку все перечисленные ценности хранятся в кассе организации, а инвентаризация кассы, кроме вышеуказанных Методических указаний, регулируется также Порядком ведения кассовых операций в Российской Федерации. Инвентаризация денежных средств, находящихся в банках на расчетном (текущем), валютном и специальных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах, по данным бухгалтерии организации, с данными выписок банка.

Имеет свои особенности и инвентаризация расчетов организации с различными дебиторами и кредиторами: она заключается в проверке обоснованности сумм соответствующих видов задолженности, числящихся на счетах бухгалтерского учета. Такая проверка предполагает обращение к документам других организаций, взаимосвязанных с инвентаризируемой.

Недостачи материальных ценностей, денежных средств и другого имущества, а также порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц. В тех случаях, когда виновники не установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, убытки от недостач и порчи списываются на издержки производства и обращения организации.

В документах, представляемых для оформления списания недостач и ценностей сверх норм естественной убыли, должны быть решения следственных или судебных органов, подтверждающие отсутствие виновных лиц, либо отказ на взыскание ущерба с виновных лиц, либо заключение о факте порчи ценностей, полученное от отдела технического контроля или соответствующих специализированных организаций (инспекций по качеству и др.).

По окончании инвентаризации ее материалы рассматриваются на заседании постоянно действующей инвентаризационной комиссии, где выясняют причины, а также определяют виновников недостач и излишков, вносят предложения по улучшению учета, устранению недостатков в организации хранения ценностей и т.п. Действующим законодательством предусмотрена возможность осуществления контрольных проверок правильности проведения инвентаризации. Их следует проводить с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц обязательно до открытия тех помещений, где проводилась инвентаризация.

Работа по инвентаризации считается законченной лишь после того, как все расхождения в учетных данных, обнаруженные в результате инвентаризации, выяснены и отрегулированы. Это должно быть отражено на счетах бухгалтерского учета. Соблюдение указанных правил обязательно и для тех инвентаризаций, которые проводятся вне связи с уголовным делом. Поэтому материалы ранее проведенных инвентаризаций могут дать следователю информацию о том, что имевшие место нарушения правил проведения инвентаризации не позволили своевременно выявить имевшиеся недостатки и излишки материальных ценностей. Что касается юридической практики, то в процессе разрешения гражданско-правовых споров или расследования уголовных дел материалы инвентаризаций всегда используются в комплексе с документальными данными, отражающими движение денежных средств и товарно-материальных ценностей.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором она проводилась. Излишки должны быть оприходованы, а недостатки списаны:

1) основные средства, материальные производственные запасы, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, приходится и зачисляется на финансовые результаты организации (прибыль);

2) убыль ценностей в пределах установленных норм относится на издержки производства или обращения;

3) недостача ценностей сверх норм, а также в связи с порчей ценностей относится на виновных лиц. Руководитель предприятия обязан направить соответствующий материал в следственные или судебные органы и предъявить гражданский иск не позднее 5 дней после обнаружения недостачи;

4) недостача ценностей сверх норм естественной убыли, а также порча товаров и материалов в случае, когда конкретные виновники не установлены, списывается на финансовые результаты.

#### **Способы сокрытия недостач:**

- внесение в описание несуществующих товаров;
- последующие дописки количества товаров в инвентаризационные описи;
- составление бестоварных расходных накладных на другие организации;
- несвоевременное оприходование товаров.

#### **Способы сокрытия излишков:**

- невключение в описание фактически имеющихся ценностей;
- составление бестоварных приходных накладных;
- несвоевременное проведение по отчетности расходных документов.

### **3.3. Использование результатов инвентаризации в правоохранительной практике**

При проведении инвентаризации работники правоохранительных органов не могут входить в состав членов комиссии, но в праве, а иногда необходимо, присутствовать при этом для осуществления контроля за порядком проведения инвентаризации и предотвращения возможных искажений ее результатов, а

также для воспрепятствования физическому и негативному психологическому воздействию со стороны заинтересованные в исходе дела лиц на членов инвентаризационной комиссии путем высказывания угроз, использования шантажа, подкупа и т.п.

Оперативные работники ОБЭП, следователи должны проконтролировать:

- заключены ли договоры о материальной ответственности между хозяйствующим субъектом и проверяемыми лицами;
- надлежащим ли образом осуществлялся контроль за деятельностью материально ответственных лиц;
- правильно ли ведется складской учет, имеются ли номенклатурные ценники и материальные ярлыки в местах хранения ценностей;
- опечатываются и сдаются ли под охрану в конце рабочего дня места хранения товарно-материальных ценностей;
- правильно и своевременно ли оформлялись передачи имущественных ценностей при смене материально ответственных лиц;
- достоверно ли были отражены в бухгалтерском учете выявленные расхождения при предыдущих проверках и др.

После проведенной инвентаризации, в ходе которой установлены факты недостач, излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств, образовавшихся в результате совершенных работниками хозяйствующего субъекта злоупотреблений и хищений, сотрудники правоохранительных органов должны собрать необходимые материалы.

К числу первичных материалов, подлежащих сбору и анализу после проведенной инвентаризации, относятся:

- 1) заявление о недостатке (излишке), растрате, хищении, подписанное руководителем предприятия (возможны заявления коллектива, учредителей, контролирующих органов, а также рапорт оперативного работника);
- 2) материалы инвентаризации с приложением первичных документов, подтверждающих факт недостачи (излишков), злоупотреблений, хищений, совершенных материально ответственными и иными лицами;
- 3) заключение служебной проверки, проведенной на основании решения собрания учредителей (руководителя, коллектива) и ходатайство о признании хозяйствующего субъекта гражданским истцом;
- 4) бухгалтерские и иные документы, представленные проверяемыми материально ответственными лицами членам инвентаризационной комиссии, но не принятые ими или бухгалтерией к зачету;
- 5) бухгалтерские и другие документы, вызывающие сомнения в их правдивости, т.е. содержащие подчистки, травления, перечеркивания, недопустимые исправления, а также черновые записи;
- 6) объяснение членов инвентаризационной комиссии, работников бухгалтерии предприятия о том, почему документы, представленные им материально ответственными лицами в свое оправдание, не были приняты;
- 7) объяснение материально ответственных лиц проверяемого хозяйствующего субъекта по обстоятельствам допущенной ими недостачи, излишка, растраты или совершения кражи, хищения;

8) договоры о материальной ответственности, заключенные между предприятием и работниками, допустившими недостачу (излишки), растрату или совершившими хищение (такие письменные договоры заключают при достижении 18-летнего возраста лицами, работающими кассирами, заведующими базами, кладовщиками, экспедиторами заведующими хозяйством, комендантами, заведующими магазинами, продавцами, буфетчиками и др.);

9) выписки из трудовых книжек подозреваемых в злоупотреблениях, хищениях материально ответственных и иных лиц с указанием данных об их трудовой деятельности (не уволились ли за утрату доверия коллектива, не были ли ранее судимы, какие имели поощрения, взыскания и др.);

10) материалы проверок различных контролирующих органов (налоговой инспекции, финансового отдела администрации, комитета по защите прав потребителей и др.), содержащие информацию о материально ответственных лицах, допустивших недостачу, излишки, хищение путем растрат или присвоения ценностей;

11) характеристики на материально ответственных лиц, подозреваемых в злоупотреблениях, растратах, хищениях, с места их работы, места жительства с указанием отношений к выполнению должностных обязанностей, окружающим, спиртным напиткам и др.;

12) справки о наличии или отсутствии судимостей на подозреваемых должностных, материально ответственных и иных лиц.

Оперативные работники ОБЭП должны изучить собранные материалы инвентаризации, дать им всестороннюю и объективную оценку с точки зрения их полноты и качества, содержания сведений криминального характера, полноты выполнения задания, указанного в письме или постановлении о назначении инвентаризации, возможности использования для доказательства совершенных злоупотреблений, хищений.

Работник ОБЭП должен опросить, а следователь допросить руководителя, учредителей, материально-ответственных лиц хозяйствующего субъекта, а также членов инвентаризационной комиссии для того, чтобы удостовериться в правильности проведения инвентаризации и обоснованности, объективности ее выводов.

После получения показаний от материально ответственных лиц оперативный работник ОБЭП и следователь должны произвести опрос (допрос) членов инвентаризационной комиссии. Работники правоохранительных органов в ходе проверки могут выявить нарушения сроков и отсутствие внезапности при проведении инвентаризации, формальное ее проведение, несвоевременное оформление инвентаризационных документов, отсутствие нескольких членов комиссии и т.д.

Материалы инвентаризации как источник доказательств по уголовному делу. В качестве источника доказательств материалы инвентаризации используются при установлении трех групп обстоятельств, подлежащих установлению по уголовному делу.

В первую группу входят обстоятельства, относящиеся к деятельности материально ответственных лиц по оприходованию, отпуску и хранению товарно-

материальных ценностей: размер недостат и излишков материальных ценностей, структура недостат и излишков, перечень ценностей, оказавшихся в недостатке или излишках, период образования обнаруженных отклонений.

Для выявления перечисленных обстоятельств к материалам дела приобщают материалы инвентаризации, проведенной в связи с приемкой материальных ценностей обвиняемым при поступлении на работу, материалы инвентаризации, проведенной в связи с увольнением обвиняемого, материалы промежуточных (не связанных со сменой материально-ответственных лиц) инвентаризаций за время работы обвиняемого. Доказательственное значение этих материалов зависит от степени их доброкачественности. Так, если будет установлено, что промежуточные инвентаризации проводились нормально, инвентаризационные описи составлялись на основе книжных остатков, то период образования недостатка может быть скорректирован.

Вторая группа обстоятельств относится к деятельности материально-ответственных лиц, а иногда и членов инвентаризационных комиссий по намеренному искажению результатов инвентаризации с целью сокрытия недостат или излишков. Необходимость выявления таких обстоятельств возникает далеко не во всех ситуациях и относится в основном к промежуточным инвентаризациям, но их установление всегда имеет важное доказательственное значение. В качестве наиболее очевидного примера назовем случаи маскировки недостат путем имитации краж со взломом или случайного возгорания в помещении. Одной из улик при доказывании таких преступлений как раз и является установление крупной недостатка, скрытой путем искажения результатов промежуточных инвентаризаций.

Не меньшее значение для установления истины по уголовному делу представляют и факты сокрытия излишков при проведении промежуточных инвентаризаций. Известно, что излишки ценностей могут быть связаны с их неоприходованием (например, реализация неучтенных товаров) или с необоснованным списанием ценностей на основе бестоварных расходных документов.

При внезапности промежуточных инвентаризаций такого рода недостатка и излишки преступники вынуждены скрывать путем обмана членов инвентаризационных комиссий или по обоюдному сговору с ними.

Практике правоохранительных органов известны следующие способы сокрытия недостатка:

1. Внесение в опись несуществующих или временно позаимствованных ценностей.

2. Последующие дописки количество товаров в инвентаризационных описях. Они наблюдаются чаще всего в случаях когда в инвентаризационных описях не ведется постраничный подсчет количества товаров которые как раз и предназначенный для предупреждения подобных подлогов.

3. Составление бестоварных расходных накладных, которое возможно только при соучастии работника другой организации, которой якобы передается определенный товар. Соучастник расписывается в накладной, хотя фактически ценностей не получает. После проведения инвентаризации соучастник вы-

писывает накладную на возврат этих же ценностей либо получает указанные ценности без документов.

4. Несвоевременное оприходование товаров. Материально ответственное лицо не отражает в отчете поступление товара по какой-либо накладной, хотя сам товар включается в инвентаризационную опись. После инвентаризации накладная прилагается к очередному товарному отчету.

5. Несвоевременное (досрочное) проведение по учету расходных документов, т.е. отражение в товарном (материальном) отчете операций фактически выполненных после окончания инвентаризации. Такой подлог становится возможным при грубых нарушениях правил, когда товарный (материальный отчет) за день, предшествующий инвентаризации, составляется после ее совершения. Именно для предупреждения таких подлогов и применяется упоминавшиеся визирование товарных материальных отчетов, предшествующее проведению инвентаризации.

Способы сокрытия излишков при проведении инвентаризации во многом аналогичны (зеркально противоположны) рассмотренным ранее приемам маскировки недостатков:

1) невключение в опись фактически имевшихся в наличии ценностей путем обмана членов комиссии или по сговору с ними; в этих случаях не исключаются вывоз части ценностей в другую организацию или их припрятывание вне пределов складских помещений;

2) последующие дописки штрихов и цифр в графе «Количество товаров». Так, по сговору с членами комиссии до подсчета итоговых сумм по ведомости бухгалтер либо материально ответственное лицо может путем дописки запятой переделать количественный показатель (исправить 12 на 1,2), что позволит хотя бы частично скрыть излишки соответствующего вида ценностей;

3) составление бестоварных приходных накладных, что искусственно увеличит учетный (книжный) остаток и уменьшит тем самым данные об излишках;

4) несвоевременное (в данном случае «досрочное») оприходование ценностей. При этом способе к товарному отчету прилагается приходный документ, поступивший позднее;

5) несвоевременное проведение по отчетности расходных документов. Такие документы, исполненные до начала инвентаризации, прикладываются к отчетам, составленным после ее окончания.

Следует отметить, что попытки сокрытия недостатков и излишков могут предприниматься материально ответственными лицами, и при проведении инвентаризаций, организуемых по инициативе правоохранительных органов, в этом отношении большое значение имеет грамотное оперативное обеспечение организуемых контрольных мероприятий. Так, при получении информации о временном позаимствовании ценностей для сокрытия недостачи оперативный работник может инициировать проведение частичной инвентаризации в организации, предоставившей этот «натуральный заем». Естественно, что в этой организации будет выявлена соответствующая недостача, столь же ценной может быть информация о припрятывании части товаров. Получение такой информа-



ции может оказаться полезным и после завершения инвентаризации не принесшей ожидаемых результатов. Для реализации этой информации наряду с другими мероприятиями может инициироваться проведение новой контрольной инвентаризации на этом же объекте.

После завершения инвентаризации проведенной в розничном торговом предприятии, была получена информация о том, что имевшиеся в организации суммовые излишки были скрыты путем припрятывания части товаров. Стало известно, что материально ответственные лица перенесли несколько ящиков сливочного масла из торговых помещений на инвентарный склад, а после завершения инвентаризации снова выставили их на продажу. В результате этих действий в материалах первичной инвентаризации вообще отсутствовали данные об остатках масла. При повторной контрольной инвентаризации, проведенной через несколько дней, наоборот, при отсутствии документов на поступление были зафиксированы значительные остатки масла, что явилось убедительным подтверждением полученной информации. Таким образом, действия, направленные на искажение результатов инвентаризации, также могут оставлять следы в форме документальных несоответствий.

В рассмотренных случаях следы этих действий проявились как несоответствия между данными первичной и повторной (контрольной) инвентаризации, а также как зеркальное соответствие недостатков и излишков в материалах инвентаризации двух различных хозяйственных организаций. Признаки подлога могут обнаруживаться также при сопоставлении материалов инвентаризации с первичными документами, приложенными к отчетам материально-ответственных лиц за смежные с датой инвентаризации периоды времени. Наиболее эффективно такой подход срабатывает в условиях суммового учета товаров, когда для временного сокрытия недостатков или излишков материально ответственные лица используют прием несвоевременного отражения первичных документов в своих отчетах. Так, очевидным признаком подлога может явиться следующее документальное несоответствие: к товарному отчету, составленному в день инвентаризации, приложена накладная на получение какого-либо конкретного товара. Расход этого товара в отчете не значится и сам товар вообще не присутствует в инвентаризационной описи. В данном случае факт сокрытия излишков в условиях суммового учета можно будет признать доказанным. Менее очевидны подлоги, связанные с «досрочным» проведением документов по отчетам материально ответственных лиц. Как правило, для выявления такого подлога требуется привлекать информацию, содержащуюся в других взаимосвязанных документах. В одном медицинском учреждении, где в соответствии с правилами ведения кассовых операций, на первое число каждого месяца в кассе проводилась плановая инвентаризация, недостача денежных средств в длительное время маскировалась следующим образом. В конце каждого месяца к отчетам кассира прикладывалась ведомость на выдачу денег донорам. Фактически деньги по этой ведомости выдавались в начале следующего месяца. Однако, установить этот подлог удалось лишь после обращения к документам, находящимся в пункте переливания крови, в частности к журналу ре-

гистрации приема доноров, где отмечались и даты выдачи справок о количестве принятой у них крови.

Таким образом, выявление фактов искажения результатов инвентаризации в ряде случаев может быть связано с обнаружением подлога в первичных бухгалтерских документах. Необходимость обращения к бухгалтерским документам в полной мере относится к третьей и наиболее важной группе обстоятельств, устанавливаемых с помощью инвентаризации. К ней относят обстоятельства совершения организованных преступлений, которые могут совершаться без участия материально ответственных лиц и членов инвентаризационных комиссий. В таких ситуациях центр внимания смещается на выявление подлогов в самых различных бухгалтерских документах.

***Контрольные вопросы:***

1. Основные цели и задачи инвентаризации.
2. Условия обязательного проведения инвентаризации.
3. Требования к проведению инвентаризации.
4. Оценка и использование материалов инвентаризации следователем при доказывании преступлений.

## 4. ОСОБЕННОСТИ ПРОВЕДЕНИЯ РЕВИЗИЙ ПО ИНИЦИАТИВЕ ОРГАНОВ ДОЗНАНИЯ И АППАРАТОВ СЛЕДСТВИЯ

### 4.1. Документальная ревизия, ее виды, цели и задачи

**Документальная ревизия** – это система контрольных действий по документальной и фактической проверке законности, достоверности и экономической целесообразности производственной, финансовой деятельности организации за определенный период.

**Цель ревизии** – осуществление контроля соблюдения законодательства РФ за наличием и движением имущества, обязательств организации, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. В ходе ревизии принимаются меры по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

**Основной задачей ревизии** является проверка финансово-хозяйственной деятельности организации по следующим направлениям:

- соответствие осуществляемой деятельности учредительным документам;
- обоснованность расчетов сметных назначений;
- обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- соблюдение финансовой дисциплины и правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- обоснованность операций с денежными средствами, ценными бумагами, основными средствами и инвестициями;
- расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;
- обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;
- обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- использование бюджетных средств по целевому назначению;
- полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- формирование финансовых результатов и их распределение.

К очевидным недостаткам ревизии относится формальное ее проведение, когда используются преимущественно методы документальной проверки хозяйственных операций, а фактические мероприятия игнорируются, что приводит к односторонним выводам. Кроме того, проведение ревизии без привлечения других специалистов снижает ее качество.

Полномочия по контролю в финансово-бюджетной сфере осуществляются посредством плановых и внеплановых проверок, а также в рамках полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений – ревизий и обследований. Проверки подразделяются на камеральные, выездные, а также встречные проверки.

В зависимости от подведомственной принадлежности проверяемых органов ревизии делятся:

- на вневедомственные;

- ведомственные;
- внутрихозяйственные.

**Вневедомственные ревизии** осуществляются ревизионными органами и налоговыми службами. Отсутствие ведомственной заинтересованности, хозяйственных связей и должностной зависимости ревизоров существенно повышает эффективность проводимого контроля. Акт вневедомственной ревизии подписывает только ревизор, а руководитель и главный бухгалтер предприятия лишь знакомятся с актом и подтверждают данный факт своими подписями.

**Ведомственные ревизии** осуществляются вышестоящими организациями, ведомствами и министерствами.

К ее основным недостаткам относятся:

- 1) отсутствие внезапности;
- 2) ведомственная заинтересованность;
- 3) обширная программа проверки и др.

**Внутрихозяйственные ревизии** проводятся крайне редко и чаще всего на крупных промышленных объектах.

Акт ведомственной и внутрихозяйственной ревизии подписывается ревизором, главным бухгалтером и руководителем ревизуемого подразделения.

По принадлежности контролирующих органов различают государственный и негосударственный контроль.

В соответствии с законодательством Российской Федерации проведение государственного финансового контроля возлагается на Счетную палату, Центральный банк РФ, Министерство финансов РФ, налоговые и таможенные органы, а также на контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, субъектов РФ и муниципальных образований, главных распорядителей бюджетных средств<sup>10</sup>.

По основаниям назначения различают плановые и внеплановые ревизии.

**Плановые** проводятся по заранее утвержденному руководителем вышестоящей организации плану (графику) для проверки подконтрольных структур в течение определенного срока (один раз в год или раз в два года). Например, акционерное общество обязано в соответствии со ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» проводить ревизию своей финансово-хозяйственной деятельности не реже одного раза в год, а ревизии подразделений, состоящих на республиканском бюджете, – не реже одного раза в два года.

Низкая эффективность плановой ревизии при выявлении различных нарушений в организации объясняется совместной работой ревизора и ревизуемых лиц, хозяйственными связями.

**Внеплановые** ревизии наиболее часто проводятся контрольно-ревизионными органами при наличии фактов злоупотреблений и нарушений финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при наличии признаков преступления или чрезвычайных обстоятельств.

В зависимости от способа проверки документации различают сплошные, выборочные и комбинированные ревизии.

---

<sup>10</sup> Бобошко В.И. Контроль и ревизия : учеб. пособие. М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 311 с.

При сплошной ревизии проверяется каждый документ, касающийся хозяйственной операции, при выборочной – отдельные документы. На практике наиболее часто проводят именно выборочные ревизии. Комбинированный способ предусматривает проверку отдельных групп документов сплошным методом, а в некоторых случаях выборочным.

По составу ревизионной группы ревизии могут быть бухгалтерскими и комплексными (когда привлекаются в случае необходимости другие специалисты – товароведы, технологи, экономисты и др.). Комплексные ревизии заключаются в системном изучении взаимосвязей между финансово-экономическими показателями, техникой, технологией и организацией производства; сохранности и эффективности использования производственных ресурсов (денежных, трудовых); соблюдения плановой, отчетной и финансовой дисциплины.

По повторяемости контрольных действий ревизии бывают первичные, повторные и дополнительные.

**Первичная** ревизия проводится по первоначальному плану, когда бухгалтерские документы и хозяйственные операции изучаются впервые.

**Дополнительная** ревизия проводится тем же ревизором с целью дополнения выводов первоначальной ревизии по вновь открывшимся обстоятельствам или по новым предоставленным документам.

**Повторная** ревизия проводится с целью проверки обоснованности выводов первоначальной ревизии и проводится обязательно другим ревизором.

#### **4.2. Основания для назначения ревизии, этапы ее проведения**

В соответствии с ч. 1 ст. 144 УПК РФ при проверке сообщения о преступлении дознаватель, орган дознания, следователь, руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных ревизий. Наиболее распространенными основаниями для проведения ревизии до возбуждения дела являются:

- подлоги в бухгалтерских документах;
- противоправная деятельность должностных лиц организации;
- крупные излишки или недостачи, выявленные по результатам инвентаризации.

В постановлении о назначении ревизии излагаются признаки финансовых нарушений, определяется ревизуемый период и место проведения ревизии, указывается задание.

Основанием для проведения ревизии после возбуждения дела чаще всего являются:

- наличие в материалах дела отдельных фактов хищений, злоупотреблений, подлогов;
- обоснованное ходатайство подозреваемого (обвиняемого) о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение;
- установление в процессе расследования факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности;

– обнаружение в процессе расследования преступных связей подозреваемого (обвиняемого) с работниками других организаций, включенных в сферу расследования;

– сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дачи заключения без предварительного проведения ревизии.

Руководитель контрольно-ревизионного органа, получив требование правоохранительного органа о проведении ревизии, должен в 10-дневный срок направить ответ о возможности и сроках начала проведения ревизии. В случае неполноты представленных материалов контрольно-ревизионный орган запрашивает у правоохранительных органов дополнительные материалы.

### **Этапы проведения ревизии**

**Подготовительный этап** начинается с издания приказа (распоряжения) о назначении ревизии, в котором определяется состав ревизионной группы и сроки проведения (45 рабочих дней). Допускается продление первоначально установленного срока ревизии лицом, назначившим Ревизию, на основании мотивированного представления Руководителя ревизионной группы, но не более чем на 30 рабочих дней.

Каждому ревизору выдается удостоверение на проведение ревизии, которое подписывается руководителем и заверяется печатью. Ревизоры знакомятся с содержанием материалов предыдущих ревизий, анализируют предварительно изъятые документы организации и составляют программу ревизии.

В ней обосновывают возможные методы проверки, обсуждают необходимость привлечения специалистов или экспертов, а также вызов лиц для получения письменных объяснений.

**Основной этап** начинается с предъявления руководителю ревизуемой организации документов о назначении ревизии.

Затем опечатываются места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения. Ревизоры выделяют участки хозяйственной деятельности и операций, требующие проверки, знакомятся с учредительными и нормативными документами организации. После осуществляют детальное исследование хозяйственных операций, проверку первичных бухгалтерских документов и отчетности.

**Заключительный этап** – составление акта ревизии.

### **4.3. Составление акта ревизии, оценка результатов проведенной проверки**

Акт ревизии состоит из вводной, описательной и итоговой частей.

**Вводная часть акта ревизии** включает в себя:

- наименование темы ревизии;
- основание для проведения ревизии (плановый характер ревизии или ссылку на задание);
- дата начала и окончания ревизии;
- дата и место составления акта ревизии;
- кем и на каком основании проведена ревизия (номер и дата удостоверения, ФИО ревизора);

- список присутствовавших при ревизии лиц;
- краткое изложение обстоятельств дела;
- проверяемый период и сроки проведения ревизии;
- полное наименование и реквизиты организации (ИНН);
- ведомственная принадлежность и наименование вышестоящей организации;
- сведения об учредителях;
- основные цели и виды деятельности организации, лицензии;
- перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учреждениях, включая депозитные, а также лицевые счета, открытые в органах федерального казначейства;
- кто в проверяемый период являлся руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером);
- кем и когда проводилась предыдущая ревизия, что сделано по устранению ею выявленных недостатков и нарушений.

**Описательная часть** содержит описание фактов выявленных нарушений таким образом, чтобы по каждому из них имелись документально обоснованные ответы на следующие вопросы:

- объект нарушения (инструкция, приказ, постановление и т.д. с указанием пункта, параграфа и содержания нарушения);
- нарушитель (с указанием должностных лиц или МОЛ);
- время нарушения (дата или период совершения нарушения или злоупотреблений);
- способ нарушения, описание методов проверки;
- причины и условия, способствующие нарушениям;
- размер причиненного ущерба.

**Итоговая часть** содержит мотивированные ответы ревизора на поставленные вопросы. Не допускается включение в акт сведений из следственных материалов, следует избегать юридической квалификации фактов, «злоупотребление служебным положением», «мошенничество», «хищение», «вина», «умысел» и др.

К акту прилагается письменное объяснение должностных и материально ответственных лиц по фактам правонарушения, а также предложения, возникшие при проведении ревизии, относительно снижения издержек, повышения производительности труда, увеличения прибыли и др.

Промежуточный акт ревизии составляют, когда выявленные нарушения могут быть скрыты и требуется срочно принять меры. К акту ревизии прилагаются копии документов с выявленными нарушениями, объяснения должностных и материально ответственных лиц.

Акт ревизии составляется в двух экземплярах, подписывается ревизором и направляется для ознакомления руководителю и главному бухгалтеру на 5 рабочих дней. В случае отказа руководителя организации подписать или получить акт ревизии (проверки) руководителем ревизионной группы в конце акта делается запись об отказе.

Акт ревизии в тот же день направляется проверенной организации заказным почтовым отправлением с письменным уведомлением.

Ознакомившись, должностные лица вправе направить свои письменные возражения, замечания и объяснения по предоставленному им акту.

Ревизоры обязаны проверить обоснованность изложенных в письменных возражениях, замечаниях и объяснениях фактов и в течение 10 рабочих дней дать по ним соответствующее письменное заключение.

Акт завершенной ревизии (проверки) после его оформления и дополнения возражениями, замечаниями и заключением проверяющего должен быть предоставлен руководству контрольно-ревизионного органа.

В акт (проверки) после его подписания проверяющим и должностными лицами ревизуемой организации не допускается внесение каких-либо изменений.

Акт ревизии (проверки) с приложениями в 5-дневный срок после предоставления его руководству контрольно-ревизионного органа направляется по описи правоохранительному органу, по поручению которого производилась ревизия (проверка).

Правоохранительный орган, который был инициатором ревизии (проверки) обязан оказывать содействие проверяющим в техническом оформлении акта – печатании, копировании документов, а также в его подписании, обеспечивая присутствие должностных, материально ответственных и других лиц, выполняющих управленческие функции в ревизуемой организации.

В случае отказа должностных лиц от подписания акта ревизии (проверки) составляется дополнительный акт по этому вопросу за подписью проверяющих и присутствующих при этом должностных и других лиц.

Акты ревизий (проверок), проводимых по инициативе контрольно-ревизионного органа, в которых выявлены факты правонарушений в сфере экономики, передаются в правоохранительный орган в 10-дневный срок после завершения их оформления.

Передаваемые материалы должны содержать:

а) письменное сообщение за подписью руководителя (заместителя) контрольно-ревизионного органа, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства;

б) подлинник акта ревизии с приложением, подтверждающим выявленные нарушения;

в) объяснения и возражения должностных лиц по акту ревизии (проверки);

г) письменные заключения проверяющих (при наличии возражений по акту).

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий (проверок) в установленные сроки рассматривает их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные ст. 109 УПК, информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

Получив акт ревизии, следователь оценивает результаты проверочных действий в следующем порядке:

– формальная проверка (наличие в акте всех подписей, копий документов, письменных объяснительных в приложении);



- проверка по существу (использование ревизорами всех возможных методов, привлечение к проверке специалистов);
- следственным путем при проведении допросов.

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает одно из следующих решений:

- признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;
- при наличии существенных недостатков в материалах ревизии вернуть их органу, проводившему ревизию, для доработки;
- признать первичную ревизию (по различным мотивам) недостаточной, потребовать ее повторного производства.

**Дополнительная ревизия** назначается в случаях, когда:

- а) заинтересованные лица не присутствовали при ревизии и не представили объяснения;
- б) ревизия по отдельным вопросам проведена поверхностно или выборочным методом, в то время как требовалась сплошная проверка;
- в) в ходе расследования появилась необходимость расширить объем проверки;
- г) первоначальная ревизия проведена без привлечения специалиста из другой области знаний, что повлияло на ее результаты;
- д) в акте первичной ревизии имеются противоречия и их устранение возможно путем проведения дополнительной ревизии;
- е) выводы ревизора противоречат материалам дела и необходимо проверить их правильность путем проведения дополнительной ревизии.

**Повторная ревизия** проводится:

- 1) когда установлен общий низкий методический уровень проведения первичной ревизии;
- 2) когда выявлена недобросовестность ревизора по любым мотивам (его заинтересованность в исходе дела, умышленное искажение данных учета и т.д.);
- 3) по требованию эксперта-бухгалтера либо обвиняемого, оспаривающего результаты первичной проверки ревизора.

**Контрольные вопросы:**

1. Понятие документальной ревизии.
2. Основания для назначения ревизии.
3. Оценка следователем акта ревизии.
4. Назначение дополнительной и повторной ревизии.

## **5. ОРГАНИЗАЦИЯ И ПРОВЕДЕНИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

### **5.1. Понятие и виды судебно-экономических экспертиз**

**Судебная экспертиза** – процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в определенной области (науки, техники, искусства или ремесла) и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В ст. 188 ГПК, ст. 58, 168 УПК и ст. 25.5 КоАП предусмотрена возможность привлечения к производству следственных и судебных действий специалиста. Он использует свои специальные знания и навыки для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств. Оказывает помощь в постановке вопросов эксперту (ст. 58 УПК), а также дает разъяснения в виде показаний или заключения сторонам и суду по вопросам, входящим в его профессиональную компетенцию (ст. 58 УПК, 188 ГПК). Сведения о фактах, установленных специалистом, фиксируются в протоколе следственного или судебного действия, протоколе об административном правонарушении, которые наряду с заключением и показаниями специалиста являются доказательствами.

Государственная судебно-экспертная деятельность основывается на принципах законности, соблюдения прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица, а также независимости эксперта, объективности, всесторонности и полноты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники.

Эксперт не может находиться в зависимости от органа или лица, назначивших экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела; он дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований в соответствии со своими специальными знаниями. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

К числу наиболее распространенных судебных экспертиз относятся судебно-экономические:

– **судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ)** – исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных при учете фактов поступления, хранения, выбытия, реализации ТМЦ, поступления и расходования денежных средств (приказ Минюста РФ от 27 декабря 2012 г. № 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»).

– **финансово-экономическая экспертиза** – исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта с целью обнаружения признаков и способов искажения финансовых результатов деятельности при осуществлении расчетов с бюджетом, выполнении договорных обязательств, анализе фиктивных и преднамеренных банкротств, распределении и выплате дивидендов, проверке законности совершения операций с ценными бумагами, инвестициями и прочими (приказ Минюста России от 27 декабря 2012 г. № 237).

Судебная экспертиза может производиться вне государственных судебно-экспертных учреждений лицами, обладающими специальными знаниями в области науки, техники, искусства или ремесла, но не являющимися государственными судебными экспертами (ст. 41 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»).

– **финансово-кредитная экспертиза** выявляет способы получения кредита без материального и правового обеспечения, проводит анализ возврата кредита, документального оформления расчетов по целевому расходованию кредитных средств, выявляет случаи уклонения от погашения кредиторской задолженности.

– **судебная инженерно-экономическая экспертиза** выявляет реальный экономический эффект от новаций в производственной сфере, негативные явления при оплате труда. Она изучает производственные результаты деятельности организации, показатели эффективности внедрения новой техники, технологии.

**Основными задачами судебно-бухгалтерской экспертизы являются:**

- 1) проверка и установление факта и размера недостачи или излишков ТМЦ, денежных средств, а также времени и места их возникновения;
- 2) проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров на производство, в действительности похищенных со склада;
- 3) выявление случаев нарушения финансовой дисциплины;
- 4) определение соответствия совершенных операций нормам закона;
- 5) проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений;
- 6) определение правильности или ошибочности методики бухгалтерского учета, применяемой на данном предприятии или организации;
- 7) выявление нарушений правил учета и отчетности;
- 8) установление правильности или ошибочности методики проведения документальной ревизии;
- 9) выявление условий, способствующих совершению злоупотреблений;
- 10) определение действительного состояния расчетов между предприятиями и организациями;
- 11) разработка предложений по борьбе со злоупотреблениями и др.

**Общая цель** заключается в установлении правильности ведения бухучета и составления отчетности, установления достоверности фактов хозяйственной деятельности.

**Предметом** являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности.

К общим **объектам исследования** эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; записи в регистрах аналитического и синтетического учетов; бухгалтерская отчетность.

**Специальными объектами** исследования могут являться: акты документальной ревизии, заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков, и выемок).

## 5.2. Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы

Согласно ч. 1 ст. 195 УПК РФ существуют фактическое и юридическое основание для назначения СБЭ.

**Фактическим основанием** является:

- возникновение перед следователем, иным лицом, производящим предварительное расследование, вопросов, для разрешения которых требуются специальные познания;
- заявленное ходатайство о проведении экспертизы потерпевшим, обвиняемым, подозреваемым или их представителями;
- имеющиеся противоречия между результатами ревизии, инвентаризации и материалами дела;
- противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизий;
- необходимость уточнения правильности определения недостачи и периода ее образования;
- отказ ревизора принять к зачету документы, предъявленные обвиняемым;
- использование ревизором сомнительной методики для определения материального ущерба;
- если такая необходимость вызвана заключением другого вида экспертизы;
- решение или приговор суда по делу отменены вышестоящим судом и в определении об отмене приговора или решения указано на необходимость проведения экспертизы.

**Юридическим основанием** назначения СБЭ является:

- вынесение следователем, дознавателем или судом **постановления** или **определения** о назначении экспертизы.

Выносимое следователем постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей:

- 1) вводной части, включающей в себя наименование, дату, место составления, звание и фамилию следователя, по какому делу составлено постановление;
- 2) описательной части, содержащей фабулу дела, основание для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, ссылки на статьи УПК РФ, в соответствии с которыми назначается экспертиза;
- 3) резолютивной части, включающей в себя решение о назначении экспертизы, указание, кому поручается производство экспертизы, формулировку

вопросов, выносимых на разрешение, материалы дела, представляемые в распоряжение эксперта.

Поскольку эксперт-бухгалтер обладает познаниями только в одной области, то при наличии у следователя или суда разнородных вопросов проведение экспертизы будет поручено экспертам разных экспертных специальностей, которые будут проводить комплексную экспертизу (ст. 57, 201 УПК). Комиссионная экспертиза производится не менее чем двумя экспертами одной специальности и может быть вызвана сложностью предстоящего исследования.

Порядок направления материалов уголовного дела для производства судебной экспертизы предусмотрен в ст. 199 УПК РФ.

Постановление о назначении судебной экспертизы и материалы, необходимые для ее производства следователь направляет руководителю экспертного учреждения, который поручает ее производство конкретному эксперту или нескольким экспертам и уведомляет об этом следователя. Он разъясняет эксперту его права и ответственность, предусмотренные ст. 57 УПК РФ. Если в данном экспертном учреждении нет эксперта конкретной специальности, то руководитель возвращает постановление, указав мотивы, по которым производится возврат. В случае если судебная экспертиза производится вне экспертного учреждения, то следователь вручает постановление и необходимые материалы эксперту и разъясняет ему права и ответственность. Если для производства судебной экспертизы представленных материалов недостаточно или эксперт считает, что не обладает достаточными знаниями для ее производства, то он вправе возвратить постановление без исполнения.

### 5.3. Заключение эксперта

На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его. Подписи эксперта или комиссии удостоверяются печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Следователь также вправе по собственной инициативе или по ходатайству иных участников процесса допросить эксперта для разъяснения данного им заключения. При этом допрос до представления заключения не допускается. Эксперт не может быть допрошен по поводу сведений, ставших ему известными в связи с производством экспертизы, если они не относятся к предмету данной судебной экспертизы (ст. 205 УПК РФ). Заключение эксперта-бухгалтера структурно состоит из трех частей и приложения.

#### **Во вводной части указывается:**

- наименование экспертизы и её вид (дополнительная, повторная, комиссионная);
- сведения об органе или о лице, назначивших судебную экспертизу;
- основание для производства экспертизы;
- дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;
- сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество, образование, специальность, учёная степень и звание, занимаемая должность;

- даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;
- вопросы, поставленные перед экспертом или комиссией экспертов;
- перечень поступивших материалов;
- сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение.

**В исследовательской части:**

- излагаются процесс исследования бухгалтерских документов, его результаты, а также даётся научное обоснование установленным фактам;
- описываются методы и способы исследования бухгалтерских документов;
- делается ссылка на соответствующие нормативные акты, действовавшие в исследуемый период;
- при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения её выводов с выводами первоначальной экспертизы.

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определённый раздел исследовательской части заключения.

**Выводы** эксперта-бухгалтера должны быть чётко сформулированы в виде ответов на поставленные вопросы и в той последовательности, в какой эти вопросы были указаны во вводной части.

**Материальный ущерб в судебной бухгалтерии**

Материальный ущерб наступает в результате преступления, который находит отражение в бухгалтерском учете предприятия в виде позитивных или негативных следов. Эти следы могут быть обнаружены и исследованы экспертом на основе специальных познаний с использованием методик, разработанных именно в этих целях. Эксперту необходимо отыскать объективный метод получения достоверных знаний о материальном ущербе, с помощью выбранного метода исследования получить указанную информацию в установленном законом порядке и представить ее следователю. После этого следователю предоставляется возможность оценить полученные доказательства вместе с другими данными о материальном ущербе. На основании своей оценки следователь делает вывод о наличии либо отсутствии преступного деяния и квалифицирует его в соответствии с действующим законодательством РФ.

Материальный ущерб составляется преимущественно экспертом-бухгалтером на основании установленной стоимости недостачи, которая должна быть определена в процессе экспертизы.

**Приложение** представляет собой составную часть исследовательской части заключения. Оно обычно состоит из таблиц, расчетов, расшифровок и детализации отдельных фактов.

#### **5.4. Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы**

Получив заключение судебно-бухгалтерского эксперта, правоприменитель тщательно изучает его и оценивает:

- а) связь заключения с другими источниками доказательств;

б) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка; опыт работы по специальности и другие личностные качества;

в) факторы процессуального характера: соблюдение процессуальных норм при производстве экспертизы; наличие в деле доказательств, на которых основывается заключение; достоверность доказательств, положенных в основу заключения (являются ли доброкачественными материалы, представленные для исследования эксперту); значение для дела фактов, установленных экспертом;

г) соответствие заключения поставленным вопросам; обоснованность заключения документами, учетными записями и другими материалами; отсутствие пробелов, ошибок, противоречий в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы следователя должны быть определенными, не допускающих предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения.

После такой оценки заключения судебно-бухгалтерского эксперта следователь (суд) вправе принять одно из следующих решений:

– признать заключение качественным, согласиться с ним, приобщить его к делу и использовать в качестве доказательства;

– обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки, неправильные ссылки на документы; указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо посредством его допросов правоприменителем (в порядке ст. 205 УПК РФ);

– назначить дополнительную или повторную экспертизу (при наличии определенных сомнений и неполноты);

– не согласиться с заключением эксперта, мотивировав свое решение в обвинительном заключении, в постановлении о прекращении дела (судебном решении).

По объему исследования экспертизы делятся на основные и дополнительные (ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК).

**Дополнительная экспертиза** назначается при неполноте или неясности выводов основной экспертизы:

– возникновении у следователя новых вопросов в связи с заключением эксперта или возникших в ходе дальнейшего расследования;

– необходимости разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующих проведения исследования.

Она назначается не для опровержения результатов основной экспертизы, а для разъяснения, уточнения, она поручается тому же эксперту, однако может быть назначен и другой эксперт.

Основанием для назначения **повторной экспертизы** в соответствии с ч. 2 ст. 207 УПК являются случаи, когда:

– первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу;

– эксперт в ходе первичной экспертизы исследовал не все предъявленные документы и материалы;

– нарушены процессуальные нормы при производстве первичной экспертизы;

– первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела и составлено лицом, квалификация которого вызывает сомнения;

– при первоначальной экспертизе по окончании работы эксперта у следователя появились новые материалы, противоречащие первоначально исследованным и положенным в основу заключения.

Повторная экспертиза поручается новому эксперту.

За дачу заведомо ложного заключения в уголовном процессе эксперт-бухгалтер несет ответственность в соответствии со ст. 307 УК РФ, за разглашение данных предварительного расследования по ст. 310 УК РФ. Заведомо ложное заключение эксперта при производстве по делу об административном правонарушении влечет соответственно административную ответственность (ст. 17.9 КоАП РФ). Статья 129 Налогового кодекса предусматривает наступление ответственности эксперта в случае его отказа от участия в проведении налоговой проверки или дачи заведомо ложного заключения.

***Контрольные вопросы:***

1. Основания назначения первичной, комплексной, комиссионной экспертиз.
2. Структура постановления следователя о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.
3. Права и обязанности эксперта-бухгалтера.
4. Заключение эксперта, его структура, методика составления.
5. Оценка заключения следователем, судом. Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы.



## **6. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ НЕЗАКОННЫХ ОПЕРАЦИЙ**

### **6.1. Исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке**

Источники информации:

- О Центральном банке РФ (Банке России): федеральный закон № 86-ФЗ от 10 июля 2002 г.;
- О национальной платежной системе: федеральный закон № 161-ФЗ от 27 июля 2011 г.;
- О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: федеральный закон № 54-ФЗ от 22 мая 2003 г.;
- О валютном регулировании и валютном контроле: федеральный закон № 173-ФЗ от 10 декабря 2003 г.;
- Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утверждено Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П, зарегистрировано в Минюсте России 22 июня 2012 г. № 24667);
- Положение о платежной системе банка России от 29 июня 2012 г. № 384-П;
- О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У, зарегистрировано в Минюсте России 23 мая 2014 г. № 32404);
- О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя: указание ЦБР от 20 июня 2007 г. № 1843-У;
- Об осуществлении наличных расчетов: указание Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У;
- Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ № 49 от 13 июня 1995 г.

Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке решает следующие **задачи**:

- определяет целевое расходование денежных средств;
- устанавливает сумму причиненного организации ущерба и ответственных лиц;
- выявляет причины правонарушения и разрабатывает профилактические мероприятия.

**Объектами** исследования являются:

- сохранность денежных средств;
- правильность оформления кассовых и банковских операций первичными документами;
- достоверность отражения записей в регистрах синтетического и аналитического учета, главной книге, бухгалтерской отчетности;

– недостача денежных средств, причиненный ущерб.

### **Выявление незаконных кассовых операций.**

Начиная с 1 июня 2014 г. выдача наличных денежных средств из кассы организации осуществляется с соблюдением требований указания Банка России от 11 марта 2014 г. № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Осуществление наличных расчетов производится в соответствии с указанием Банка России от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

В соответствии с п. 2 указания 3073-У индивидуальные предприниматели и юридические лица не вправе расходовать поступившие в их кассы наличные деньги, за исключением следующих целей:

- выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;
- выплат страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим ранее страховые премии наличными деньгами;
- выдачи наличных денег на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;
- оплаты товаров, работ, услуг;
- выдачи наличных денег работникам под отчет;
- возврата за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, не оказанные услуги.

Расчетный счет – это обязательный реквизит юридического лица, он открывается в момент регистрации организации в государственных органах. Безналичные расчеты в РФ осуществляются на основе ГК РФ. Порядок проведения безналичных расчетов регламентируется Положением о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-П.

Конкретная форма безналичных расчетов устанавливается в договоре между плательщиком и получателем средств. Безналичные расчеты могут осуществляться с использованием следующих первичных документов:

- платежного поручения. Этим документом организация поручает своему банку перечислить со своего счета определенную сумму (документ действителен в течение десяти дней со дня выписки);
- чека содержит распоряжение банку от чекодателя произвести платеж чекодержателю;
- инкассового поручения. Применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при наличии в договоре банковского счета между плательщиком и банком плательщика условия о списании денежных средств с банковского счета плательщика и представлении плательщиком в банк плательщика сведений о получателе средств, имеющем право предъявлять инкассовые поручения к банковскому счету плательщика, об обязательстве плательщика и основном договоре;

– аккредитива – условного денежного обязательства об оплате определенной суммы ее поставщику, которое дает банк организации-плательщику. Бывает аккредитив акцептной и без акцептной формы;

– требования получателя – по нему поставщик предъявляет требование к своему плательщику об оплате определенной суммы.

Прием наличных денежных средств в кассу организации оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001. Деньги из кассы организации выдаются по расходному кассовому ордеру 0310002 по предъявлении документа, подтверждающего личность получателя (п. 6, абз. 2 п. 6.1 п. 6 Указания Банка России № 3210-У).

Кассовые документы оформляются: главным бухгалтером, бухгалтером или кассиром, либо руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера). Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а также кассиром. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются им.

Индивидуальные предприниматели, ведущие в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

Операции по каждому приходному и расходному кассовому ордеру переносятся в кассовую книгу. В конце рабочего дня кассир сверяет данные и выводит в ней сумму остатка наличных денежных средств. Все подлоги в кассовой книге можно разделить на три вида:

- а) неправильный подсчет денежных сумм;
- б) неправильный перенос денежного остатка;
- в) бездокументальные записи.

Руководитель хозяйствующего субъекта должен периодически организовывать внезапные проверки кассы. Фактический остаток денежных средств в кассе сверяется с данными кассовой книги. Если выявляется расход денег из кассы, не подтвержденный подписью получателя, то он оформляется как недостача. На основании договора о полной материальной ответственности такая недостача может быть взыскана с кассира в полном объеме. Если в кассе будет выявлен излишек средств, то он приходится как доход предприятия.

**Проверка авансовых отчетов.** Расчеты, производимые наличными денежными средствами, оформляются через подотчетных лиц. Выдача наличных денег из кассы под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности организации, производится по расходному кассовому ордеру на основании приказа (распоряжения) руководителя или заявления подотчетного лица, составленного в произвольной форме. Заявление должно содержать запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выданы наличные деньги, личную подпись руководителя и дату.

В соответствии с абз. 2 п. 6.3 п. 6 указания Банка России № 3210-У авансовый отчет об израсходованных суммах представляется работником в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который вы-

даны наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу (что согласуется с п. 26 Положения). Проверка авансового отчета, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Прием неизрасходованных денежных средств от работника производится по приходному кассовому ордеру. При этом работнику в подтверждение получения наличных денежных средств выдается квитанция к приходному кассовому ордеру (п. 5, п. 5.1 п. 5 указания Банка России № 3210-У). Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Авансовые отчеты проверяются сплошным методом, при этом устанавливается целесообразность выданных авансов, законность использования подотчетных сумм, правильное оформление документов, приложенных к авансовому отчету, своевременность возврата использованных подотчетных сумм.

Последовательность проверки:

- проверяется наличие приказа на выдачу денежных средств в подотчет;
- проверяются сроки возвращения и размеры авансированных сумм;
- проверяется законность и целесообразность возмещения командировочных расходов.

Типичные нарушения при расчетах с подотчётными лицами:

- отсутствие приказа о направлении сотрудника в командировку;
- выдача сумм на расходы, которые могут быть оплачены через банк;
- скрытое кредитование работников путем выдачи им авансов;
- хищение денежных средств путем не отражения в учете записей;
- списание на расходы без предварительного оприходования материальных ценностей, купленных подотчетным лицом;
- расход аванса не по назначению.

**Исследование денежного чека** заключается в проверке правильности его оформления и взаимосвязи с другими учетными документами. Сопоставление денежных чеков с их корешками может способствовать выявлению несоответствий и фактов использования ненадлежащих чеков. Вместе с тем сопоставление данных приходного кассового ордера, кассовой книги, отчета кассира, денежного чека и его корешка, кассового журнала по расходу позволит установить факт получения конкретной наличной суммы денег в банке; лицо, получившее эти деньги, и лиц, заверивших денежные документы своими подписями, а также факт неоприходования денежных средств в кассе организации.

Типичные нарушения при заполнении чека:

- наличие подчисток и исправлений;
- отсутствие данных получателя (номер паспорта, подпись и др.), подписей должностных лиц банка, оформивших чек и выдавших деньги.

Неоприходование поступающих в кассу денег может осуществляться путем подделок или искажения содержания банковских выписок из лицевого счета организации.

При работе с выписками следует установить наличие в бухгалтерии организации всех выписок, выданных банком за исследуемый период. Поскольку в банковской выписке дата входящего остатка денежных средств на счете соот-

ветствует дате предыдущей выписки, их сверка позволит выявить факт отсутствия одной или нескольких выписок. Это может свидетельствовать как о ненадлежащем хранении учетных документов в организации, так и об умышленном уничтожении выписки с целью сокрытия факта неоприходования наличных денег, полученных в банке.

Следующим этапом работы с банковскими выписками является выявление в них материального и интеллектуального подлогов. При материальном подлоге изменения (подчистки, подтирки, дописки цифр и т.п.) вносятся в подлинники выписки либо изготавливаются полностью подложные банковские выписки с соответствующей подделкой печатей, штампов и подписей работников банка. Подобные подлоги, а также сумма полученных в банке, но не оприходованных в организации денежных средств выявляются путем сопоставления экземпляра выписки, имеющейся в организации, с другим экземпляром банковской выписки, являющимся подлинным лицевым счетом, хранящимся в учреждении банка.

Передача наличных денег в банк оформляется объявлением на взнос наличными. Оно состоит из трех частей. Одна часть отдается на руки лицу, внесшему деньги, в момент совершения операции, другая часть – банку, третья часть – получателю, владельцу счета, на который были переведены деньги.

Снимают наличность со счета в банке на основании чеков из чековой книжки для получения наличных денег.

Регистром аналитического учета по счетам в банке является выписка банка с этих счетов, которая одновременно является лицевым счетом клиента банка. Она выдается банком ежедневно на руки клиенту по мере прохождения банковских операций. Выписка содержит показатели остатков денежных средств и суммы прихода и расхода средств на счете, которые должны быть подтверждены первичными документами (они прилагаются к выписке банка и имеют отметку банка о прохождении операций).

Проверяется соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи денежной выручки в банк, уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу за проверяемый период, и сопоставляется с суммой денег, сданных в банк. Проверяется своевременность возврата в банк не выплаченных в срок средств на заработную плату, выплаты социального характера, других денежных средств. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге выясняются причины такого положения.

Согласно указанию ЦБ РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются без ограничения суммы.

Наличные расчеты между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в рамках одного договора, заключенного между ними, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. р. либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тыс. р. по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов.

Юридическое лицо своим распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в кассе после выведения суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и других выплат, включаемых в фонд заработной платы. В других случаях накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается (абз. 8–9 п. 2 Указания Банка России № 3210-У).

На основе первичных приходных и расходных документов работники банка делают записи в аналитическом учете по расчетам с предприятиями – клиентами, где для каждой организации открывают лицевой счет.

Хищения денежных средств, маскируемые подлогом в банковских выписках делятся:

- на связанные с подделкой (материальный подлог);
- связанные с искажением содержания банковских выписок (интеллектуальный подлог).

В первом случае преступники вносят изменения в подлинники выписок либо изготавливают полностью подложные банковские выписки, подделывают печати и штампы банка. Такие подлоги выявляют путем сопоставления разных экземпляров банковской выписки, изъятой у данной организации и хранящейся в банке.

Во втором случае раскрытие интеллектуального подлога связано с проведением документальной ревизии одновременно в учреждении банка и в бухгалтерии экономического субъекта<sup>11</sup>. Проверяется правильность выведения остатков на конец дня и подсчета оборотов по приходу и расходу денежных средств в выписках банка и регистрах по учету денежных средств в банке. Особо следует проконтролировать корреспонденцию счетов по записям, не типичным для организации.

Особое внимание при проведении проверки операций по валютным счетам следует обратить:

- на законность открытия валютного счета;
- проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Банка России на осуществление валютных операций;
- легальное происхождение валютных средств и т.д.

Инвентаризацию кассы назначают неожиданно. При этом прекращаются прием и выдача наличных денежных средств из кассы организации. Перед началом инвентаризации работники, ответственные за сохранность денежных средств в кассе, дают расписку о том, что все поступившие в кассу деньги оприходованы, суммы к выдаче выданы, а все документы на них сданы в бухгалтерию, и неучтенных сумм в кассе нет.

---

<sup>11</sup> Долматова И.В., Думан О.А. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. 2-е изд. М. : Дашков и К°, 2015. С. 167–169.

После этого главный кассир открывает сейф и в присутствии комиссии подсчитывает деньги и другие ценности, а затем их подсчитывает ревизор. Фактические остатки денежных средств сопоставляются с данными бухгалтерского учета. По результатам инвентаризации составляется акт, в котором работник, отвечающий за сохранность денежных средств, объясняет причину недостачи или излишков. Если по результатам инвентаризации была выявлена недостача, то руководитель организации вправе принять одно из следующих решений: удержать сумму недостачи с материально ответственного лица; списать недостачу за счет средств организации.

Решение руководителя фиксируют на обратной стороне акта, который должен храниться в течение пяти лет.

При проведении ревизии кассы ревизор проверяет, созданы ли условия контроля и наличия необходимых средств для обеспечения сохранности денежных средств и документов по учету кассовых операций и подготовке кассовой отчетности. Для этого проверяют следующее:

- имеется ли договор с кассиром о полной материальной ответственности;
- не передал ли кассир выполнение своих обязанностей другим лицам;
- выполняются ли в организации единые требования по оснащению сигнализацией помещения кассы;
- выполняются ли рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке;
- не назначаются ли на должность кассира лица, судимость которых не снята в установленном порядке, страдающие хроническими психическими заболеваниями, систематически нарушающие общественный порядок, злоупотребляющие спиртными напитками<sup>12</sup>.

Можно выделить следующие типовые нарушения работы с денежными средствами:

- неподтвержденные кассовыми ордерами записи в кассовой книге и в отчете кассира;
- отсутствие записей в кассовой книге и в отчете кассира при наличии кассового ордера;
- нарушение нумерации приходных и расходных кассовых ордеров;
- приписки, неоговоренные исправления в документах, неоформленные кассовые ордера;
- неполное оприходование денежных средств, списание в расход завышенных сумм;
- искусственное увеличение оборотов в отчете кассира, неподтвержденное документами;
- занижение остатка наличных денег на конец рабочего дня и начало следующего дня;
- уменьшение суммы в графе «приход» и увеличение в графе «расход»;
- составление бухгалтерских проводок, неподтвержденных первичными документами;

---

<sup>12</sup> Бобошко В.И. Контроль и ревизия. С. 262–263.

- хищения денежных средств по подложным договорам (контрактам);
- хищения денежных средств с использованием организаций, зарегистрированных на подставных лиц;
- хищения денежных средств банковского кредита, полученного заемщиком по подложным документам;
- хищения иностранной валюты с использованием зарубежных оффшорных компаний и др.

## **6.2. Исследование операций по труду и заработной плате**

**Источники информации:**

- Трудовой кодекс РФ: федеральный закон № 197-ФЗ от 30 декабря 2001 г.;
- О минимальном размере оплаты труда: федеральный закон № 82-ФЗ от 19 июня 2000 г.;
- Об обязательном пенсионном страховании в РФ: федеральный закон № 167-ФЗ от 15 декабря 2001 г.;
- Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: федеральный закон № 255-ФЗ от 29 декабря 2006 г.;
- Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: федеральный закон № 125-ФЗ от 24 июля 1998 г.;
- О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: федеральный закон № 212-ФЗ от 24 июля 2009 г.;
- О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время: постановление Правительства РФ № 554 от 22 июля 2008 г.;
- Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: постановление Правительства РФ № 922 от 24 декабря 2007 г.

**Цель исследования** – проверка законности операций по начислению и выплате заработной платы, исчислению налога на доходы физических лиц, расчетов по социальному, пенсионному страхованию и обеспечению.

**Задачи исследования:**

- проверка рационального использования трудовых ресурсов, обоснованности премирования работников;
- установление нарушений трудового, налогового законодательства;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета;
- определение размера ущерба из-за несоблюдения законодательства, разработка профилактических мероприятий.

**Объекты исследования:**

- трудовые ресурсы, их планирование и использование;
- системы оплаты труда и премирования;
- состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового и налогового законодательства;



- правомерность расчета заработной платы и суммы страховых взносов;
- первичная документация по расчетам заработной платы;
- причиненный ущерб и ответственные за него лица.

### **Выявление незаконных операций.**

При изучении расчётов с персоналом по оплате труда проводят следующие виды исследования:

- проверка правильности арифметических расчетов (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта;
- запрос информации у независимой (третьей) стороны;
- проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

В ходе арифметической проверки осуществляется **пересчет** суммы начисленной заработной платы, удержанного подоходного налога.

**Подтверждение** используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда, с бюджетом и внебюджетными фондами.

**Устный опрос** применяется при уточнении у специалистов фактов совершения хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

При проверке документов выбираются определенные записи в бухучете с учетом поставленных перед экспертом вопросов, и прослеживается отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

**Прослеживание** используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в главной книге; при этом обращают внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

**Аналитические процедуры** применяются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов, выявляют темпы роста заработной платы по каждому работнику организации, оценивают изменения задолженности перед персоналом по оплате труда, в том числе просроченной, рассчитывают показатели текучести кадров, производительности труда и т.д.

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ, заработная плата (оплата труда работника) определяется как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Заработная плата может начисляться одним из следующих способов:

1. Тарифная ставка – фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

2. Оклад – фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

3. Базовый оклад, базовая ставка заработной платы – минимальные оклад, ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

При проверке правильности расчета суммы начисленной и выплаченной заработной платы, проверяется соблюдение штатной дисциплины, величина установленных должностных окладов и сдельных расценок, условия трудового договора, обоснованность оплаты труда (выплата премий, компенсаций, доплат при отклонении от нормальных условий труда и пр.).

**Повременная** форма оплаты труда оплачивается в зависимости от количества проработанного времени и тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации в штатном расписании. Организации, кроме бюджетных, вправе самостоятельно определять тарифы, должностные оклады, премии, надбавки и другие выплаты при условии, что заработная плата не должна быть ниже установленного МРОТ.

**Сдельная форма оплаты труда** предусматривает начисление заработной платы на основании нарядов по нормам выработки и расценкам. Проверяется наличие нарядов, правильность применения норм и расценок.

Работы, выполненные по договорам гражданско-правового характера, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. При проверке законности осуществления расчетов с персоналом по оплате труда, в первую очередь, проверяют правовое закрепление трудовых отношений.

Согласно ст. 16 Трудового кодекса РФ, трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора в результате:

- избрания на должность;
- избрания по конкурсу на замещение соответствующей должности;
- назначения на должность или утверждения в должности;
- направления на работу уполномоченными в соответствии с федеральным законом органами в счет установленной квоты;
- судебного решения о заключении трудового договора;
- признания отношений, связанных с использованием личного труда и возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями.

Прием на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление отпуска, увольнение с работы оформляется приказом. На каждого работника заполняется личная карточка и открывается лице-

вой счет. Первичные документы должны соответствовать унифицированным формам.

Проверке подвергаются табели учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и др. Находят случаи включения в таблицу вымышленных (подставных) лиц, приписки объема работ, завышения расчетных сумм.

При арифметической проверке правильности начисления премии сопоставляется информация коллективного договора, положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Необходимо оценить зависимость суммы премии от должностного оклада работника или нормы выработки.

Начисление доплат за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях устанавливается по табелю учета рабочего времени в соответствии с нормами трудового законодательства.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы – не менее чем в двойном размере (ст. 152 Трудового кодекса РФ).

Работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153 Трудового кодекса РФ).

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу, а также работу в выходной или нерабочий праздничный день могут устанавливаться коллективным договором, локальным нормативным актом, трудовым договором.

Дополнительно оплачивается также работа в ночное время. Минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время (с 22 до 6 ч) составляет 20 % часовой тарифной ставки (оклада) согласно постановлению Правительства РФ от 22 июля 2008 г. № 554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время».

В ходе арифметической проверки правильности начисления отпускных сумм обращают внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Согласно ст. 126 ТК РФ, часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении).

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности:

- 1) расчета среднедневного заработка;
- 2) размера пособия (в процентах) в зависимости от стажа работы;
- 3) числа дней нетрудоспособности;
- 4) суммы начисленного пособия.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы выплачивается застрахованным лицам в размере 60 % среднего заработка в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу в следующем размере:

- 1) лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, – 100 % среднего заработка;
- 2) лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, – 80 % среднего заработка;
- 3) лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, – 60 % среднего заработка.

Удержания из заработной платы могут производиться по исполнительным документам (на оплату алиментов, штрафов, возмещение материального ущерба); по поручениям-обязательствам за товары, купленные в кредит; по заявлению работника (перечисление квартплаты, платы за содержание ребенка в дошкольном учреждении, за обучение, профсоюзные взносы и т.п.); удержание выданных авансов по платежным ведомостям.

При проведении проверки следует установить, не превышала ли сумма удержаний 50 % месячного заработка. Согласно ст. 138 Трудового кодекса общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы. Однако при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда здоровью, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи

со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением размер удержаний не может превышать 70 %.

Согласно ст. 224 НК РФ налоговая ставка при удержании налога на доходы физических лиц устанавливается в размере 13, 35 или 30 %. В ст. 218 НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычеты для отдельных категорий налогоплательщиков («чернобыльцев», инвалидов ВОВ, Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней), а также для трудоспособных граждан, имеющих несовершеннолетних детей.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Для установления законности предоставления налоговых вычетов по налогу на доход для родителей несовершеннолетних детей необходимо убедиться в наличии заявления работника, копии документов и справок, подтверждающих право на вычеты из дохода на его детей и иждивенцев. Начиная с 1 января 2012 г. размер стандартного налогового вычета составляет:

1 400 р. – на первого ребенка;

1 400 р. – на второго ребенка;

3 000 р. – на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 р. – на каждого ребенка в случае, если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Проверяется соответствие оборотов по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с данными расчетно-платежных ведомостей, с данными по 51 «Расчетный счет». Проверяется соответствие данных счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы, а также соответствие сумм начисленной заработной платы за время отпуска, отраженных на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», данным журнала-ордера по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Проверка правильности начисления страховых взносов включает в себя проверку достоверности облагаемой базы для начисления взносов по каждому фонду. Согласно ст. 58.2 Федерального закона № 212-ФЗ от 24 июля 2009 г. «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», для плательщиков страховых взносов применяются следующие тарифы страховых взносов:

1) Пенсионный фонд РФ:

22,0 % в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

10,0 % свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

2) Фонд социального страхования РФ – 2,9 % в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное

социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования – 5,1 %.

Согласно ст. 22 ТК, работодатель обязан выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные ТК, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами. В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дней работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

### **6.3. Исследование операций с основными средствами**

Источники информации:

- НК РФ (ч. 2);
- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»: приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н ПБУ 6/01;
- Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н;
- О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 1 января 2002 г. № 1;
- Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (принят и введен в действие приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст);
- Учетная политика организации.

#### **Учет основных средств.**

Объект принимается организацией к учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т.е. срока продолжительностью свыше 12 месяцев или обычного операционного цикла, если он превышает 12 месяцев;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем («Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01»: приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н).

**К основным средствам относятся:** здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, про-

дуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

К основным фондам не относятся:

– предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости (спецодежда, орудия лова, тара и др.);

– машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;

– предметы, сданные в монтаж, находящиеся в пути;

– капитальные и финансовые вложения (ПБУ 6/01).

Активы, стоимостью не более 40 000 р. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материальных производственных запасов (ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

Стоимость основных средств переносится на создаваемую продукцию частями по мере начисления износа или амортизации в течение срока полезного использования.

Срок полезного использования объекта основных средств определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к учету. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Согласно п. 3 ст. 258 НК амортизируемое имущество объединяется в амортизационные группы со сроком полезного использования от 1 до 30 лет.

Начиная с первого января 2016 г. вступает в силу Общероссийский классификатор основных фондов ((ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008), принятый и введенный в действие Приказом Росстандарта от 12 декабря 2014 г. № 2018-ст. Он обеспечит переход на классификацию основных фондов, принятую в международной практике.

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ, не подлежат амортизации:

– земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы);

– материальные производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги и др. (финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты);

– имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

– имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности и пр.

Пункт 3 ст. 256 НК РФ исключает из состава амортизируемого имущества основные средства:

– переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, за исключением основных средств, переданных в безвозмездное пользование органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством Российской Федерации;

– переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 месяцев;

– находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 месяцев, за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода и пр.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

#### **Объекты экспертного исследования:**

– правильность и своевременность отражения на счетах бухучета операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств;

– достоверность определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;

– правильность начисления амортизационных отчислений, определения остаточной стоимости основных средств;

– изменение стоимости основных средств (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

– определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);

– состояние, условия хранения, сохранность и эффективность использования основных средств.

#### **Расчетно-аналитические методы исследования:**

1) экономического анализа;

2) аналитических, статистических расчетов;

3) экономико-математических методов.

**Документальные приемы** проверки документов на соответствие законодательству по форме и по существу хозяйственных операций.

Основные средства поступают, перемещаются внутри организации, выбывают, сдаются в аренду и арендуются. Все операции движения основных средств оформляются первичными документами и находят свое отражение в бухгалтерском учете.



Направления проверки основных средств при проведении ревизии:

- 1) выборочная проверка документального оформления учета основных средств;
- 2) проверка операций поступления основных средств;
- 3) проверка правильности отражения первоначальной стоимости основных средств;
- 4) проверка операций по изменению стоимости основных средств;
- 5) проверка операций по расчету сумм амортизационных отчислений и остаточной стоимости основных средств на конец года;
- 6) проверка сохранности и фактического наличия основных средств;
- 7) проверка операций по перемещению основных средств;
- 8) проверка операций по списанию с баланса основных средств;
- 9) проверка эффективности использования ОС.

При проверке достоверности учетных данных о наличии основных средств на первое число месяца начала ревизии осуществляется документальный контроль соблюдения правил ведения карточек основных средств по форме ОС-6.

В инвентарных карточках (форма № ОС-6) указывают:

- срок полезного использования;
- способ начисления амортизации;
- освобождение от начисления амортизации;
- при модернизации, достройке, ремонте – сведения о дате ремонта и сумме затрат.

Суммарные данные инвентарных карточек сличаются с данными Главной книги, данные первичных документов и технической документации – с данными инвентарными карточками. Для этого ревизор (комиссия ревизоров) по данным инвентарных карточек подсчитывает стоимость всех основных средств и сопоставляет полученную сумму с остатком по счету 01 «Основные средства» в Главной книге и остатком по статье «Основные средства» в балансе<sup>13</sup>.

Существуют следующие виды поступления основных средств в организацию:

- приобретение за плату;
- сооружение организацией-подрядчиком или хозяйственным способом;
- внесение учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации;
- безвозмездное получение;
- получение в хозяйственное ведение либо оперативное управление от государственного или муниципального органа;
- закрепление за унитарным предприятием со стороны государственного органа или органа местного самоуправления при формировании уставного капитала;
- принятие в аренду с последующим выкупом;
- получение для совместной деятельности и в доверительное управление;
- получение в обмен на другое имущество.

---

<sup>13</sup> Бобошко В.И. Контроль и ревизия. С. 171–172.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

- суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);
- суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;
- суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;
- государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением объекта основных средств;
- таможенные пошлины и таможенные сборы;
- невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;
- вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;
- иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств (Приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н (ред. от 24 декабря 2010 г.) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»).

Проверка первоначальной стоимости основных средств при их изготовлении самой организацией состоит в контроле суммы фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Ревизор устанавливается, не включены ли в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные или иные аналогичные, не связанные с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств расходы.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, согласуется с учредителями.

Проверка первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), предполагает изучение их текущей рыночной стоимости на дату принятия объектов к учету.

При этом оформляется акт о приеме-передаче объекта основных средств, кроме зданий, сооружений (форма № ОС-1); акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-1а); акт о приеме-передаче групп объектов (кроме зданий-сооружений) основных средств (форма № ОС-1б).

Оборудование, не требующее монтажа (транспортные средства, станки, сельскохозяйственные машины, строительные механизмы, а также оборудование, требующее монтажа, при его поступлении на склад оформляется актом о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14).

Следует проверить, оформлено ли право на земельный участок под этим объектом. Также устанавливаются, правильно ли был определен срок полезного использования объекта основных средств в момент принятия его к учету.

Изменение первоначальной стоимости объектов основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

Переоценка объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Решение организации о проведении переоценки оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств.

Наибольшую сложность представляет собой разделение расходов на затраты текущего характера, включаемые в себестоимость и расходы капитального характера, увеличивающие стоимость основных средств. Ревизор должен проверить наличие разработанного организацией плана ремонта основных средств, утвержденного руководителем. По окончании проверки ревизор выясняет, внесены ли по результатам реконструкции и модернизации изменения в учетные формы и карточки формы ОС-6.

При проверке операций по расчету сумм амортизации основных средств ревизор выясняет, не начисляется ли амортизация по объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства, земельным участкам, объектам природопользования, которые не подвергаются износу. Затем ревизору необходимо выяснить, каким из способов производится амортизация основных средств:

- линейным способом (равными долями в течение всего срока полезного использования);
- способом уменьшаемого остатка;
- способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;
- способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Ревизору необходимо проверить, не нарушается ли данное требование.

Ревизор определяет, как организован надлежащий контроль за движением основных средств стоимостью не более 40 000 р. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей. Необходимо проверить, исходя из способов начисления амортизации, как была рассчитана в организации годовая сумма амортизационных отчислений:

– по первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта при линейном способе;

– по остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ при способе уменьшаемого остатка;

– по первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и соотношения числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта к сумме числа лет срока полезного использования.

Следует проверить, приостанавливался ли процесс начисления амортизации в случае перевода объекта основных средств по решению руководства организации на консервацию на срок более 3 месяцев, а также в период реконструкции и модернизации объекта, продолжительностью свыше 12 месяцев.

При проверке сохранности основных средств, устанавливается, созданы ли для этого надлежащие условия в организации.

По каждому инвентарному объекту проверяется наличие инвентарных карточек, которые заводят при поступлении основных средств на основании акта приема-передачи, технического паспорта и т.д.

При проверке полноты закрепления основных средств за материально ответственным лицом (МОЛ) по местам нахождения объектов основных средств, осуществляется проверка: приказов, которыми утвержден список МОЛ; договоров о материальной ответственности.

Проверке подлежат условия сохранности основных средств:

- наличия сигнализации в помещении, где хранятся объекты;
- наличия решеток на окнах в местах хранения объектов;
- работы охранных систем.

Для проверки наличия основных средств проводится инвентаризация.

Проведение инвентаризации основных средств обязательно:

- один раз в три года;
- при смене материально ответственного лица;
- при установлении фактов хищений, злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- в случае стихийного бедствия.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, росписей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации зданий, сооружений, земельных участков и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Во время инвентаризации члены комиссии составляют в двух экземплярах инвентаризационную опись ИНВ-1 имеющихся в наличии основных средств (оборудования, машин, транспортных средств; зданий, сооружений). Отдельные описи составляются на арендованные и находящиеся на ответственном хранении основные средства.

При выявлении отклонения данных о фактическом наличии основных средств от учетных данных составляются сличительная ведомость формы № ИНВ-18.

В ходе инвентаризации могут быть выявлены нарушения:

- основное средство фактически продано, но числится в учете как собственное;
- основное средство заменено на менее дорогостоящее;
- несоблюдение сроков и порядка проведения инвентаризаций, отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

Внутреннее перемещение основных средств возможно в следующих формах:

- передача в ремонт, на реконструкцию, модернизацию;
- передача в другое подразделение;
- передача филиалу, выделенному на отдельный баланс.

При проверке внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое, а также их передачи со склада в эксплуатацию проверяется, оформлена ли такая передача накладной на внутреннее перемещение основных средств по форме № ОС-2.

Проверяя операцию по перемещению основных средств, ревизор обращает внимание на ее целесообразность, полноту и своевременность оприходования полученного объекта получателем.

Выбытие объекта основных средств может иметь место в случаях:

- продажи;
- списания в случае морального и физического износа;
- ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;
- передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;
- передачи по договорам мены, дарения;
- передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;
- недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;
- частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;
- в иных случаях.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия. Проверяется компетентность лиц, входящих в ликвидационную комиссию (обязательно главный бухгалтер). Выясняется, включены ли в ее состав специалисты технических служб, установлены ли причины списания объекта (физический и мо-

ральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации), лица, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, какие были предложения о привлечении этих лиц к ответственности.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется соответствующим актом. На его основании в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств.

Выбытие в данном случае оформляется актами форм № ОС-1, № ОС-1а, № ОС-16. На основании актов бухгалтерия организации делает запись о выбытии в инвентарной карточке учета объекта основных средств и прилагает эту карточку к данному акту. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в инвентарной книге.

Передача организацией объекта основных средств в собственность других лиц оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Первичным документом для продажи основных средств, безвозмездной передачи, списания сданных ранее в аренду объектов с правом выкупа является договор. Во многих организациях учредительные документы ограничивают право руководителя продавать основные средства. В случае, если продажа произведена сотруднику организации, ревизор выясняет цену продажи, соотношение цены и рыночной стоимости основных средств, полноту оплаты.

**Операции дарения основных средств.** В обязательном порядке по каждому факту дарения выявляется ответственное лицо, подписавшее договор дарения, и правомочность его действий. Определяют, правильно ли начислены налоги по безвозмездной передаче основных средств с учетом того, что при безвозмездной передаче плательщиком НДС является передающая сторона. Ревизор должен установить соответствие акта и договора дарения действующему законодательству, оформлены ли акты по форме № ОС-1.

**Вложение объекта основных средств** в качестве вклада в уставный капитал осуществляется на основании решения учредителей, оформленного в протоколе общего собрания участников организации. В протоколе делается оценка, по которой объект будет принят в качестве взноса в уставный капитал. Для оценки имущества должен быть привлечен независимый оценщик. Оценка имущества и его балансовая стоимость могут не совпадать. Разница должна быть правильно отражена в бухучете.

Ревизор устанавливает правильность составления акта по форме № ОС-4, достоверность указанных данных, характеризующих объект, причины выбытия с обоснованием причин целесообразности использования и невозможности восстановления, состояние основных частей, узлов, деталей, конструктивных элементов.

#### **6.4. Исследование операций с материально-производственными запасами**

Источники информации:

– Об утверждении ПБУ «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н (ПБУ 5/01);

– Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ: приказ Минфина от 28 декабря 2001 г. № 119н;

– Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н;

– О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ: постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814;

– Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а (ред. от 21 января 2003 г.).

Бухгалтерская отчетность:

– форма № 1 «Бухгалтерский баланс»,

– форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;

– внеучетная информация: приказы, распоряжения руководителя, договоры, акты ревизий и проверок материальных ценностей, заключения экспертных проверок технологии производства, товароведческих экспертиз, материалы дела;

– регистры синтетического и аналитического учета – карточка учета материалов, журнал учета товарно-материальных ценностей, сданных на хранение, журнал учета поступающих грузов, журнал учета поступления продукции, ТМЦ в места хранения, журнал учета расхода продукции, ТМЦ в местах хранения, журнал учета поступления плодоовощной продукции в места хранения, журнал учета расхода плодоовощной продукции в местах хранения, карточка количественно-стоимостного учета, товарный отчет, отчет о движении материалов, ведомость учета, движения готовой продукции, регистры бухгалтерского учета по счетам 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»;

**Учет материальных производственных запасов.**

К материально-производственным запасам в бухгалтерском учете относятся:

1) часть имущества организации, используемое в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи, а также при выполнении работ, оказании услуг;

2) готовая продукция и товары для перепродажи;

3) имущество используемое для управленческих нужд организации.

К материалам относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Готовая продукция – конечный результат производственного цикла, законченного обработкой или комплектацией.

Первичная документация по учету материалов:

– «Доверенность» М-2, «Доверенность» М-2а, «Приходный ордер» М-4, «Акт о приемке материалов» М-7, «Лимитно-заборная карта» М-8, «Требование-накладная» М-11, «Накладная на отпуск материалов на сторону» М-15, «Карточка учета материалов» М-17, «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» М-35;

по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов:

– «Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-2, «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-4, «Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений» МБ-7, «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-8.

На материалы, поступающие по договорам организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т.п.) и сопроводительные документы (сертификаты, качественные удостоверения и др.). При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной. Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдается доверенность.

Приемка и оприходование поступающих материалов на склад оформляется приходным ордером (форма № М-4). На складах ведется количественный сортовой учет материальных запасов в карточках складского учета. На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера за день.

В случае несоответствия материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика приемку осуществляет Комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов, тогда приходный ордер не оформляется. Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа.

Целью экспертного исследования операций с МПЗ является проверка сохранности ценностей, законности операций по заготовлению, поступлению и отпуску запасов, правильности определения фактической себестоимости, норм расходования и сверхнормативного списания материалов, а также установление суммы материального ущерба.

Задачи экспертного исследования операций с МПЗ:

– выявление фактов присвоения, недостачи, завышения расходов;  
– содействие рациональному использованию оборотных средств;  
– выявление нарушений при движении материальных ценностей и их профилактика.

Объекты исследования:

– достоверность документального оформления операций по заготовлению, поступлению и отпуску материальных производственных запасов;



- количественная и качественная приемка материальных ценностей от поставщиков, а также внутреннее перемещение между МОЛ, складами и производством;
- закрепление материальной ответственности;
- сохранность запасов при хранении;
- соблюдение норм расхода материалов;
- брак и порча, недостача ценностей, причиненный ущерб, их обоснованность и ответственные лица;
- первичная документация по учету МПЗ;
- анализ эффективности использования запасов;
- соответствие данных складского и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

#### **Основные методы и процедуры:**

- **инспектирование** выявляет наличие имущества по учетным данным, количественную и стоимостную оценку материальных ценностей;
- **контрольно-выборочное сличение** – к фактическим остаткам материальных ценностей на дату предыдущей инвентаризации прибавляется документальный приход ценностей и вычитается документальный расход ценностей, исчисляется учетный остаток, который сверяется с фактическими данными;
- **наблюдение** – эксперт, не вмешиваясь, отслеживает ход выполнения определенного процесса другими лицами (контрольного запуска сырья и материалов в производство или контрольного обмера);
- **запрос** может быть сформирован в письменной или устной форме, адресатами запроса могут быть правоохранительные органы и сотрудники проверяемой организации;
- **подтверждение** носит более конкретный характер, чем запрос. Применяется для оценки достоверности данных о дебиторской или кредиторской задолженности, налоговой информации при сверке расчетов с контрагентами организации или налоговыми органами;
- **пересчет** проверяет правильность осуществления сложных расчетов и выбранных формул (калькуляция себестоимости единицы продукции);
- **баланс сырья**, материалов и выхода продукции позволяет выявить отклонения от нормативов расхода сырья, материалов и выхода продукции и позволяет убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

**Расчетно-аналитические методы** основаны на применении экономического анализа, статистических расчетов, экономико-математических методов.

С помощью метода экономического анализа сравнивают фактические показатели с плановыми, нормативными, сметными показателями, с рыночными или со среднеотраслевыми данными.

**Аналитические и статистические расчеты:** составляются сличительные ведомости, таблицы сопоставления расхода материалов и их накопления за определенный промежуток времени. Показатели фактического расхода сравниваются с нормативными и выявляются факты перерасхода или экономии.

Экономико-математические методы помогают выявить перерасход сырья и материалов в заготовочных цехах при раскрое тканей, листового железа, распиловке фанеры, древесины на детали т.п.

Экспертизу МПЗ с применением расчетно-аналитических методов можно разделить на проверку их фактического наличия с помощью инвентаризации и проверку правильности оценки ценностей в учете и отчетности.

#### **Выявление незаконных операций по учету материалов.**

Поступление материалов осуществляется:

а) от поставщиков по договорам купли-продажи, договорам поставки и другим договорам, а также от подотчетных лиц, закупивших эти материалы за наличный расчет;

б) путем изготовления материалов силами организации;

в) путем внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

г) получения организацией безвозмездно (включая договор дарения);

д) в результате списания основных средств.

Необходимо проверить полноту оприходования материальных ценностей, соответствие их по качеству, ассортименту, ценам и количеству, указанному в договорах поставки и приемных документах, составленных МОЛ, а также материалов, поступивших без сопроводительных документов. Каждый случай недопоставки товаров против количества, указанного в сопроводительных документах, исследуется с даты возникновения недостачи до времени ее погашения.

Неотфактурованными поставками считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением акта о приемке материалов. Он составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

При проверке правильности оформления актов приемки, необходимо выявить имеющиеся расхождения, выяснить своевременность предъявления претензий поставщику. С этой целью используют метод встречной проверки.

Для проверки правильности произведенных расчетов сверяют записи в регистрах бухучета с данными предъявленных счетов, договоров, документов об оплате поставщика. При наличии задолженности необходимо установить дату ее возникновения и причину ее образования.

При проверке поступлений материалов на склады организации от подотчетных лиц необходимо сверить журнал учета поступающих материалов с товарными чеками авансового отчета, приходными ордерами и карточками учета материалов.

Следует также провести контроль над выполнением договоров, правильность их составления и соответствие законодательству.

При проверке поступления на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от ликвидации основных средств проводится сверка данных журнала учета поступающих материалов с данными накладных на внутреннее перемещение и карточек учета материалов.

Чтобы исключить хищение материалов в процессе их хранения выборочно проверяют порядок оформления учета материалов на складе по журналу учета поступающих грузов, а также по специальной книге кладовщика, в которой отражаются материалы, находящиеся на ответственном хранении и карточкам складского учета.

В ходе проверки выясняют закрепление материальной ответственности за работниками, расстановку МОЛ на предприятии, своевременное оформление приемки и отпуска ценностей, а также проведение инвентаризации.

Неучтенные излишки материалов и готовой продукции могут создаваться путем:

- замены сырья при изготовлении готовой продукции;
- обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, влажности, понижении их сортности;
- обвеса, обсчета, обмера покупателей при отпуске им готовых изделий;
- необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах;
- неформирования бухгалтерских документов при поступлении материальных ценностей;
- завоза сырья и материалов от поставщиков в больших количествах, чем указано в сопроводительных документах, или завоза ценностей без документального оформления (сторонние товары);
- завоза от поставщиков доброкачественного сырья и материалов вместо отходов, показанных в сопроводительных документах;
- внесения в сырье и материалы посторонних или более низкого качества однородных веществ с целью увеличения их количества или веса.

Эксперт должен проверить, ведется ли учет на счете 10 «Материалы» в разрезе субсчетов (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо и другие однородные группы).

Чтобы исключить хищение материалов в процессе списания сырья и материалов в производство проверяют обоснованность и соблюдение норм расхода в производстве, фактическое расходование и его анализ. Нормы могут пересматриваться при замене оборудования на более современное. Экспертиза проверяет обоснованность утверждения норм и их применение, выявляет факты перерасхода списания сырья и материалов.

**Отпуск МПЗ со склада** материально ответственное лицо оформляет расходным орденом на основании первичных документов, выписанных в бухгалтерии:

- **лимитно-заборной карты** (формы № М-8, М-8а, М-9, М-9а, М-28 и М-28а) – ежедневный отпуск материалов в производство служат для учета выдачи

материалов цехам в пределах установленного на предприятии лимита на один вид заказа сроком на один месяц, а также для возврата не использованных в производстве материалов – 2 экз. (цеху – потребителю материалов и складу материалов);

– **требования-накладной** (формы № М-10, М-10а и М-11) – разовый сверхлимитный отпуск материалов со склада или, при замене материалов, а также для их выдачи на внутрихозяйственные нужды предприятия (текущий ремонт, канцелярские расходы и т.п.) – 2 экз.;

– **накладной на внутреннее перемещение** (формы № М-12 и М-13) – передача материалов с одного склада на другой, выписываются в двух экземплярах;

– **накладной на отпуск материалов на сторону** (формы № М-14 и М-15) – продажа излишков материалов на сторону. Документ выписывается в двух экземплярах.

В карточках складного учета материально ответственное лицо делает пометку об отпуске определенного вида материально-производственных запасов со склада и выписывает расходный ордер.

Периодически МОЛ сдает в бухгалтерию материальный отчет по складу, к которому прилагает реестр по приходу и подшитые к нему первичные документы и реестр по расходу с подшитыми к нему первичными документами.

На основании этого отчета бухгалтерия делает записи в регистры синтетического учета материально-производственных запасов.

Эксперт должен проверить правильность определения производственной себестоимости готовой продукции, расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от плановой; правильность оценки готовой продукции.

Основными вопросами проверки правильности расходования сырья и материалов в производстве являются:

- обоснованность и документальная определенность норм расхода;
- соблюдение норм расхода в производстве;
- фактическое расходование материалов в подразделениях.

При проверке выбытия материалов на сторону проводится сплошная документальная проверка оформления продажи и дарения материалов.

Поскольку при передаче организацией материалов в собственность другому юридическому лицу по договору купли-продажи либо в обмен на другой товар по договору мены отпуск оформляется накладной на отпуск материалов на сторону по форме № М-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, ревизор проверяет правильность оформления этих документов (договоров и накладных).

Особое внимание следует уделять ценам реализации материалов – в организации на них должны быть утверждены отпускные цены.

Ревизор изучает эффективность ценовой политики и фактическое соблюдение должностными лицами дисциплины отпускных цен на материалы.

Типовые нарушения при учете материально-производственных запасов:

– несвоевременный отчет за доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков;

- нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета;
- неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально ответственным лицом;
- противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода времени и начало следующего за ним периода;
- отклонения фактических экономических показателей от плановых, нормативных или расчетных, а также неоправданные изменения в динамике отдельных расчетных показателей;
- не проведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение;
- неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков;
- списание материальных ценностей на счета затрат без их предварительного оприходования.

## **6.5. Исследование операций по учету готовой продукции**

Источники информации:

- Об утверждении ПБУ «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н (ПБУ 5/01);
- Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ: приказ Минфина от 28 декабря 2001 г. № 119н;
- Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н;
- О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ: постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814;
- Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30 октября 1997 г. № 71а (ред. от 21 января 2003 г.).

Бухгалтерская отчетность:

- форма № 1 «Бухгалтерский баланс»;
- форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- внеучетная информация: приказы, распоряжения руководителя, договоры, акты ревизий и проверок материальных ценностей, заключения экспертных проверок технологии производства, товароведческих экспертиз, материалы дела;
- учетная политика.

В учетной политике организации должны быть отражены применяемые организацией способы оценки готовой продукции при их отпуске в производство и другом выбытии.

Перед ревизией готовой продукции необходимо ознакомиться с учетной политикой организации и установить:

- метод учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции;
- метод распределения затрат вспомогательного производства по видам выпускаемой продукции;
- метод распределения общепроизводственных расходов по видам выпускаемой продукции;
- метод распределения коммерческих расходов по видам выпускаемой продукции;
- порядок оценки незавершенного производства и готовой продукции;
- способ ведения бухгалтерского учета готовой продукции;
- списание по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

Основными задачами исследования операций с готовой продукцией являются:

- выявление фактического наличия готовой продукции и сопоставление с данными бухгалтерского учета;
- выявление готовой продукции, частично потерявшей первоначальное качество;
- проверка соблюдения правил и условий хранения готовой продукции;
- контроль за соблюдением установленного порядка первичного учета готовой продукции;
- проверка правильности отражения в балансе организации готовой продукции.

Объекты исследования:

- сохранность готовой продукции при хранении;
- недостача готовой продукции, брак и порча, причиненный ущерб, их обоснованность и ответственные лица;
- первичная документация по учету готовой продукции;
- подтверждение достоверности операций по движению готовой продукции, отраженных в учете в проверяемом периоде;
- соответствие данных складского учета данным бухгалтерского учета;
- проверка правильности стоимостной оценки готовой продукции в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов;
- достоверность документального оформления операций по учету готовой продукции.

Готовой продукцией считаются изделия, полученные в результате производственной деятельности организации и являющиеся конечным результатом производственного процесса. К готовой продукции могут быть отнесены полуфабрикаты собственного производства, если они предназначены для реализации.

### **Выявление незаконных операций.**

Исследование операций при раскрытии, расследовании и предупреждении хищений готовой продукции включает в себя проверку:

- 1) реального объема производства продукции;
- 2) способа оценки готовой продукции;
- 3) фактического наличия готовой продукции на складе;
- 4) операций по отпуску готовой продукции;
- 5) операций по возврату забракованных изделий.

**1) Проверка реального объема производства продукции осуществляется:**

– методом взаимного контроля документов на расход материалов, нарядов на выполненные работы, маршрутных листов движения автомобилей, регистров синтетического и аналитического учета тары;

– путем сопоставления количества оприходованной на складе продукции с максимально возможным ее количеством, произведенным на данных производственных мощностях. В отдельных организациях готовая продукция упаковывается в тару (коробки, мешки, ящики и т.п.).

Количественный учет готовой продукции по видам и местам хранения может быть организован **карточным** и **бескарточным способом**. Для учета готовой продукции применяются следующие первичные документы:

- сдаточные накладные;
- акты приемки-сдачи работ (услуг);
- железнодорожные квитанции;
- товарно-транспортные накладные;
- платежные требования-поручения.

Оприходование готовой продукции может производиться на счете 10 «Материалы», если она будет использоваться на нужды хозяйства или на счете 43 «Готовая продукция», когда готовая продукция направляется на реализацию.

При выбытии продукции со склада бухгалтерией оформляются два экземпляра накладных, один из которых находится у лица, получившего продукцию, а второй – остается на складе. Все движение готовой продукции должно отражаться в карточках складского учета (ф. № М-17) или при большой номенклатуре ТМЦ в книге складского учета (ф. № М-40). В данных документах отражается приход, расход и остаток каждой номенклатуры готовой продукции.

В конце месяца материально ответственное лицо составляет и представляет в бухгалтерию отчет о движении материальных ценностей в количественном измерении, к которому прилагаются все первичные документы. Стоимость и итоговые суммы указываются в бухгалтерии.

### **2) Проверка способа оценки готовой продукции.**

В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 установлены следующие способы оценки готовой продукции:

- по себестоимости каждой единицы;
- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Организация может применять различные способы оценки готовой продукции, но по каждой группе (виду) запасов в течение отчетного года должен применяться только один способ оценки.

### **3) Проверка фактического наличия готовой продукции на складе.**

Произведенная готовая продукция сдается на склад. Часть ее отгружается на сторону, а другая – остается на складе. За все наличие и движение готовой продукции отвечает материально ответственное лицо. Необходимо установить наличие приказа на материально ответственных лиц.

Достоверность данных об объеме фактически выработанной продукции в натуральном выражении проверяется по месячной и годовой отчетности, а также по приходным ордерам, приемо-сдаточным накладным, ведомостям, компьютерным распечаткам, карточкам складского учета, ведомостям выпуска готовой продукции.

Проверить достоверность данных бухгалтерского учета о наличии готовой продукции можно с помощью инвентаризации.

Приписки объемов продукции выявляют путем сверки сдаточных накладных с данными актов инвентаризации. Чтобы их выявить нужно провести ряд проверок по взаимосвязанным операциям с целью установления неучтенных излишков сырья и материалов, выплаты рабочим за большее количество продукции, чем значится по сдаточным накладным, наличия неучтенных вспомогательных, упаковочных и других материалов, необходимых для выпуска и реализации неучтенной продукции.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием готовой продукции и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

- а) излишки запасов приходятся, а их стоимость относится:
  - в коммерческих организациях – на финансовые результаты,
  - в некоммерческих организациях – на увеличение доходов;
- б) недостачи запасов относятся:
  - в коммерческих организациях – на финансовые результаты,
  - в некоммерческих организациях – на увеличение расходов.

**4) Проверка операций по отпуску готовой продукции.** Сопоставляют цены, указанные в документах, с ценами действующих прейскурантов. Путем сопоставления количества тары, списанной на упаковку продукции, с действительной потребностью в ней на выпуск учтенной готовой продукции можно выявить излишний расход тары, что говорит о реализации неучтенной продукции.

Отгрузка и отпуск готовой продукции осуществляются складом на основании приказов-накладных, которые состоят из двух документов: приказа складу и накладной на отпуск. Приказ складу выписывается согласно условиям договора с покупателями с указанием наименования покупателя, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки. Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).



Отпуск готовой продукции осуществляет коммерческий отдел, который получает заказы на поставку готовой продукции. Выписка товарно-транспортной накладной (ТТН) регистрируется в специальном журнале или файле. По прибытии транспорта заведующий складом сверяет реквизиты путевого листа и транспортного раздела ТТН.

После погрузки заведующий проставляет в ней номер путевого листа, указывает наименования документов, следующих с грузом (паспорт, сертификат и т.п.), вид упаковки, количество мест (товарных мест или грузовых единиц) и заверяет экземпляры накладной штампом склада и собственной подписью с указанием Ф. И. О. и должности.

Принявший груз водитель-экспедитор также указывает свои данные и расписывается в приемке груза. Первый экземпляр накладной остается на складе и служит основанием для списания готовой продукции.

В отделе сбыта в журнале ежедневного учета отгрузки проставляются: наименование покупателя; дата и номер договора поставки (включая календарный график); дата выписки и номер ТТН; дата и время фактической отгрузки; конкретные данные по отгрузке (по данным третьего экземпляра ТТН) в стоимостном и натуральном выражениях по каждому наименованию отгруженной продукции; дата и время возвращения транспорта в организацию после отгрузки.

По данным журнала учета ежедневной отгрузки составляются ежедневные отчеты со сведениями по отгрузкам за день и с начала отчетного периода (соответственно календарным графикам отгрузки) по покупателям, видам отгруженной продукции и видам отгрузки.

На основании накладных на отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дней с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке железнодорожная станция выписывает транспортную накладную, которая сопровождает груз в пути, а отправителю выдается квитанция железнодорожной накладной.

Данные железнодорожной накладной записываются в счет-фактуру и платежные документы, которые сдаются в банк или передаются покупателю.

##### 5) Проверка операций по возврату забракованных изделий.

Необходимо проконтролировать, все ли указанные в документах изделия действительно поступили.

Если с помощью документов маскируется реализация выработанной в организации неучтенной готовой продукции, то последняя в магазине списывается в расход, а на промышленном предприятии – приходится, фактически же изделия оседают в магазине и реализуются, а их стоимость изымается из выручки.

***Контрольные вопросы:***

1. Нормативное регулирование порядка ведения кассовых и банковских операций.
2. Документальное оформление кассовых и банковских операций.
3. Типовые нарушения при ведении кассовых, банковских операций и способы их обнаружения.
4. Нормативное регулирование трудовых правоотношений.
5. Проверка правильности расчета начисления и удержания из заработной платы.
6. Документальное оформление операций по учету движения основных средств
7. Типовые нарушения по учету основных средств и способы их обнаружения.
8. Нормативное регулирование движения материальных ценностей.
9. Типовые нарушения по учету материально-производственных запасов и готовой продукции.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Деятельность правоохранительных органов по раскрытию преступлений в сфере экономики тесно связана с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета.

Существенный объем практических навыков студенты получают при изучении дисциплины «Судебная бухгалтерия». Как отрасль прикладных научных знаний, она долгое время формировалась в рамках криминалистической науки и служила практическим руководством для работников правоохранительных органов. Судебная бухгалтерия является экономико-правовой дисциплиной, которая разрабатывает новые методы исследования экономической информации, обогащая юридическую и экспертную практику.

Полученные в процессе обучения знания способствуют формированию у студентов умений по изучению бухгалтерских документов с целью обнаружения в них признаков подлога.

Использование методических приемов исследования документации для обнаружения учетных несоответствий при оформлении фактов хозяйственной жизни помогает сбору доказательственной информации при расследовании уголовных и гражданских дел. Исходную информацию о признаках противоправных действий в дальнейшем можно применять также в административном и исполнительном производстве.

В данном учебном пособии нашли отражение вопросы, имеющие наибольшее распространение в юридической и экономической деятельности. Основная его цель – дать студентам знания по основным положениям дисциплины «Судебная бухгалтерия», что будет способствовать более глубокому применению специальных экономических и бухгалтерских знаний в расследовании.

## СПИСОК РЕКОМЕНДУЕМОЙ ЛИТЕРАТУРЫ

1. Бобошко В.И. Контроль и ревизия : учеб. пособие / В.И. Бобошко. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 311 с.
2. Бочкова Л.И. Судебная бухгалтерия. Общая часть : учеб. пособие / Л.И. Бочкова, О.Э. Новак, В.М. Савинов. – М. : Дашков и К° ; Саратов : Бизнес Волга, 2007. – 320 с.
3. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия : учебник / С.П. Голубятников. – М., 1998.
4. Долматова И.В. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / И.В. Долматова, О.А. Думан. – М. : Дашков и К°, 2012. – 600 с.
5. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : конспект лекций / Е.С. Дубоносов. – М. : Юрайт, 2010. – 137 с.
6. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник / Е.С. Дубоносов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2010. – 376 с.
7. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров / Е.С. Дубоносов. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2013. – 415 с.
8. Звягин С.А. Судебная бухгалтерия : курс лекций / С.А. Звягин. – Воронеж : Воронеж. ин-т МВД России, 2011. – 94 с.
9. Зуев В.И. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / В.И. Зуев. – Оренбург : Оренбург. гос. аграр. ун-т, 2010.
10. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия : учеб. наглядное пособие / Л.П. Климович. – Красноярск : СибЮИ МВД России, 2010. – 250 с.
11. Масло Р.В. Теория бухгалтерского учета : учеб. пособие / Р.В. Масло. – Саратов, 2013. – 481 с.
12. Меджевский А.А. Основы судебной бухгалтерии : учеб. пособие / А.А. Меджевский. – Новосибирск : Сибир. акад. гос. службы, 2011. – 263 с.
13. Мельник М.В. Ревизия и контроль : учебник / М.В. Мельник, А.С. Пантелеев, А.Л. Звездин ; под ред. проф. М.В. Мельник. – 2-е изд., стер. – М. : КНОРУС, 2009. – 640 с.
14. Попаденко Е.В. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / Е.В. Попаденко. – М. : Юрлитинформ, 2012.
15. Романов В.В. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / В.В. Романов. – Саратов : Науч. кн., 2012. – 920 с.
16. Россинская Е.Р. Настольная книга судьи. Судебная экспертиза: теория и практика, типичные вопросы и нестандартные ситуации / Е.Р. Россинская, Е.И. Галяшина. – М. : Проспект, 2014. – 464 с.
17. Савин А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие / А.А. Савин. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Вуз. вестник, 2013. – 263 с.
18. Сауткин И.В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы / И.В. Сауткин. – Минск : Тетралит, 2014. – 112 с.
19. Симинягин А.Ю. Судебная бухгалтерия : курс лекций с метод. рекомендациями / А.Ю. Симинягин, Ф.А. Богацкий, А.Г. Туривненко. – Калининград : Калининград. юрид. ин-т. – 2009.

20. Сорокотягин И.Н. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров / И.Н. Сорокотягин. – М. : Высш. обр. ; Юрайт, 2013. – 287 с.

21. Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / В.А. Тимченко. – Н. Новгород : Нижегород. прав. акад., 2010. – 124 с.

22. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / А.А. Толкаченко [и др.] ; под ред. А.А. Толкаченко, В.И. Бобошко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 231 с.

23. Уварова И.А. Судебная бухгалтерия : учеб. пособие / И.А. Уварова; под общ. ред. П.П. Сергуна. – М. : РПА, 2011. – 138 с.

Учебное издание

**Юсупова Галина Валерьевна**

**СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ**

Учебное пособие

Издается в авторской редакции

ИД № 06318 от 26.11.01.  
Подписано в пользование 15.06.18.

Издательство Байкальского государственного университета.  
664003, г. Иркутск, ул. Ленина, 11.

<http://bgu.ru>.