

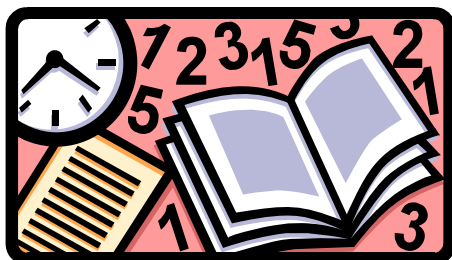
**МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

**ГОСУДАРСТВЕННОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ
ВЫСШЕГО ПРОФЕССИОНАЛЬНОГО ОБРАЗОВАНИЯ
«ОРЛОВСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ МВД РФ»**

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Учебное пособие

Составитель Зуйко Е. А.



Орёл
ОрЮИ МВД РФ
2008

УДК 34 С 66
ББК 67. 99(2) 94
С89

Рецензенты:

- Козлов Г.Т., к.ю.н., доцент, доцент кафедры уголовного процесса ОрелГТУ;
- Булыжкин А. В., к.ю.н., начальник кафедры организации предварительного следствия ОВД ОрЮИ МВД России

С 89 **Судебная бухгалтерия:** учебное пособие / Составитель Е.А. Зуйко.
- Орел: Орловский юридический институт МВД России, 2008. – 82с.

Учебное пособие представляет собой конспективное изложение тематики курса судебной бухгалтерии, учитывая комплексный характер этой учебной дисциплины и уголовно-правовую направленность подготовки юристов. Настоящее пособие составлено в целях обеспечения образовательного процесса по курсу «Судебная бухгалтерия» на основе требований Государственного образовательного стандарта по специальности 030501 «Юриспруденция» и 030505 «Правоохранительная деятельность».

Пособие предназначено для курсантов, студентов и слушателей Орловского юридического института.

УДК 34С 66
ББК 67.99(2)94

ВВЕДЕНИЕ

К числу учебных дисциплин, формирующих юристов с высшим юридическим образованием определяющих их профессиональную подготовку к практической деятельности, относится наряду с другими и судебная бухгалтерия.

Судебная бухгалтерия сложилась как одна из комплексных экономико-правовых дисциплин, ориентированных на постоянно возрастающие запросы реальной юридической практики. В современных условиях становления рыночных отношений юристу особенно необходимы знания в области судебной бухгалтерии, так как с расширением круга финансово-хозяйственных операций под их видом могут скрываться различные хищения и правонарушения.

Знания в области судебной бухгалтерии помогут юристу грамотно организовать поиск признаков следов противоправных деяний, характерных для рыночной экономики, своевременно назначать ревизионные проверки, квалифицированно оценивать документальную базу доказывания, в необходимых случаях получать новые доказательства в виде заключения эксперта-бухгалтера и объективно исследовать это заключение в совокупности с другими собранными по делу доказательствами.

Поставленные цели могут быть достигнуты при правильном подходе к изучению курса судебной бухгалтерии, при концентрации основного внимания на центральных методологических вопросах, образующих собственный предмет данной учебной дисциплины.

Судебная бухгалтерия - специальная дисциплина, которая изучает вопросы применения бухгалтерского учета в следственной и судебной практике. Она включает в себя теорию бухгалтерского учета, документальной ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы, а также нормы процессуальных отраслей права (уголовного, гражданского и арбитражного), регулирующих порядок использования бухгалтерского учета правоприменителем (в частности, следователем и судом).

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с финансовым, налоговым и уголовным правом, уголовным процессом и криминалистикой. Возрастает роль судебной бухгалтерии в арбитражном и гражданском процессах.

Перед настоящим пособием стоят следующие цели:

- вооружить курсантов и слушателей знаниями основ бухгалтерского учета и умениями использовать полученные знания при подготовке и рассмотрении уголовных, гражданских и арбитражных дел, связанных с экономической преступностью, финансовыми и хозяйственными спорами и нарушениями;

- выработать у обучаемых навыки анализа бухгалтерских документов, организации документальной ревизии и аудита, использования познаний

специалиста-бухгалтера, назначения судебно-бухгалтерской экспертизы и использования их результатов для установления истины по конкретному делу;

- ознакомить курсантов и слушателей с практическими вопросами применения данных судебной бухгалтерии на следствии и в судах: терминологией, предметом и методом бухгалтерского учета, его особенностями в различных сферах хозяйственной (предпринимательской) деятельности, основами проведения документальной ревизии, аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы.

Настоящее пособие представляет собой конспективное изложение тематики курса судебной бухгалтерии, учитывая комплексный характер этой учебной дисциплины и уголовно-правовую направленность подготовки юристов. Пособие снабжено схемами по основным разделам курса, это позволит курсантам и слушателям эффективнее усвоить вопросы при изучении предмета, метода судебной бухгалтерии.

В совокупности с указанными в настоящем пособии литературой и нормативными правовыми актами оно составляет методическую основу для изучения курса и способно оказать помощь в его успешном усвоении курсантами и слушателями.

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К ИЗУЧЕНИЮ КУРСА

На данном этапе развития рыночной экономики и совершенствования управления, использования различных форм собственности, создания предприятий с участием иностранных партнеров усиливается роль и значение бухгалтерского учета.

На данном этапе к системе бухгалтерского учета предъявляются повышенные требования в связи с переходом на международные стандарты учета и отчетности, ориентацией на более широкое использование положительного отечественного и зарубежного опыта.

Решение этих проблем в современных условиях связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета. Приближаясь к международным стандартам, базируясь на законодательных актах, положениях, экономических учениях и дисциплинах, на большом практическом отечественном и зарубежном опыте, предмет "Судебная бухгалтерия" рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, необходимые для применения в юридической практике.

За последнее десятилетие в бухгалтерском учете произошли крупные изменения. Приняты регламентирующие документы, которые позволили существенно изменить организацию и методологию бухгалтерского учета - это "Положение по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ", Положение "Учетная политика предприятия", Новый план счетов бухгалтерского учета и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, "Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли", Положение "Бухгалтерская отчетность организации", Гражданский кодекс, Налоговый кодекс. Для предприятий малого бизнеса разработаны и утверждены "Указания по ведению бухгалтерского учета и отчетности к применению регистров бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства". 28 ноября 1996 г. вступил в силу Федеральный закон "О бухгалтерском учете" №129-ФЗ, который является единой методологической основой организации и ведения бухгалтерского учета в РФ.

Закон, состоящий из 19 статей, объединенных в четыре главы, определяет основы бухгалтерского учета в России и создает условия для его совершенствования с учетом потребностей развивающихся рыночных отношений и необходимости адаптации к международным стандартам. В Законе дано определение бухгалтерского учета как упорядоченной системы сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Закон предоставляет широкие полномочия руководителям в организации бухгалтерского учёта, позволяющие им играть активную роль на всех этапах осуществления учета. В этой связи становится очевидной острая необходимость владения руководителями организаций, как минимум, основами бухгалтерского учета. И именно с изучения Федерального закона “О бухгалтерском учете” курсантам (слушателям) необходимо начинать изучение курса “Судебная бухгалтерия”, так как данный курс предполагает изучение основ бухгалтерского учета с целью их использования и применения в юридической практике.

Изучение основ бухгалтерского учета может быть успешным лишь при условии непрерывной систематической работы курсантов (слушателей) в течение всего семестра.

После изучения основных понятий бухгалтерского учета - методологии и его ведения - курсанты (слушатели) могут перейти к изучению следующего раздела курса, который состоит из теоретических и правовых основ аудиторской деятельности, документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В соответствии с программой курса " Судебная бухгалтерия " каждый курсант (слушатель) должен усвоить содержание нижеприведенных тем курса, что предполагает изучение учебного материала, нормативных актов и периодической печати и умение раскрыть содержание названных в теме вопросов.

Самостоятельная работа курсанта (слушателя) предполагает в основном изучение нормативных актов по бухгалтерскому учету, аудиторской деятельности, собранных в сборнике нормативных актов и документов. Кроме этого, необходимо следить за публикациями в ежемесячных журналах “Бухгалтерский учет”, “Российской газете”, “Финансовой газете”, “Финансы” и другие.

Хозяйственный учет занимает значительное место в деле борьбы по предупреждению преступлений и правонарушений. Данные учета позволяют раскрыть случаи хищения, бесхозяйственного отношения к сохранности имущества, денежных средств.

Далее следует приступить к более подробному изучению разделов курса “Судебная бухгалтерия”.

Раздел 1. Введение в специальную учебную дисциплину.

§ 1. Судебная бухгалтерия: предмет и метод учебной дисциплины.

При изучении данного вопроса курсанту (слушателю) необходимо усвоить, что изучает судебная бухгалтерия, какие функции являются защитными функциями бухгалтерского учета, что составляет методологию и нормативную базу судебной бухгалтерии.

Судебная бухгалтерия - специальная юридическая дисциплина. Ее предметом являются вопросы применения бухгалтерского учета в юридической практике. Она включает в себя теорию бухгалтерского учета, документальной ревизии, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы, а также нормы процессуальных отраслей права (уголовного, гражданского и арбитражного), регулирующих порядок использования бухгалтерского учета правоприменителем (в частности следователем и судом).

Судебная бухгалтерия в ее современном виде входит в состав специальных комплексных экономико-правовых дисциплин; от соединения положений ряда отраслей экономических и правовых знаний произошел переход к их действительной интеграции. Она возникла на базе курса "Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы" в процессе модификации его содержания и структуры.

Признаком, объединяющим разнородные знания, и соответственно предметом судебной бухгалтерии являются защитные функции бухгалтерского учета, а также закономерности его использования в практической юридической (в том числе правоохранительной) деятельности. При этом под защитными следует понимать функции учета, обеспечивающие охрану имущественных интересов всех хозяйствующих (экономических) субъектов, обладающих правом собственности на материальные и денежные ресурсы, т. е. в конечном итоге интересов личности, общества и государства.

Базируясь на защитных свойствах учета, судебная бухгалтерия не теряет связи с его теорией. Эти свойства вытекают из общих позитивных функций бухгалтерского учета (см. об этом: ст. 1 Закона "О бухгалтерском учете" 1996 года в редакции Закона 1998 года, далее - Закон), но в качестве предмета специального изучения обособляются только в судебной бухгалтерии. Иными словами, процесс интеграции знаний в этой области связан с выделением таких специфических свойств бухгалтерского учета, которые могут рассматриваться под углом зрения правовой науки, прежде всего в их соотношении с экономическими правонарушениями и юридически значимыми конфликтными действиями экономических субъектов.

По отношению к указанным юридическим фактам различают **превентивную** (предупредительную) и **охранительную** (т.е. "следообразующую" и поэтому поисковую, доказательственную) функции собственно бухучета. Первая состоит в предварительном контроле за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов и тем самым затрудняет совершение правонарушений. Вторая срабатывает позднее, на

основе функции учета формировать информационные отражения (признаки, следы), опосредованные фактически происходившими процессами и операциями. Обе указанные роли учета тесно взаимосвязаны в рамках одного предмета. Этим обстоятельством и определяется предмет рассматриваемой дисциплины как защитные функции бухгалтерского учета и закономерности их использования в юридической деятельности.

Таким образом, предметом изучения судебной бухгалтерии как комплексной и междисциплинарной отрасли экономико-правовых знаний являются специфические вопросы, связанные с применением бухгалтерского учета в следственной, судебной (и в целом юридической) практике.

В судебной бухгалтерии, используются общенаучные, межотраслевые и правовые приемы (методы), а также специальные методы бухгалтерского учета.

К числу общенаучных традиционных методов принадлежат:

анализ-синтез, индукция-дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный и функционально-системный анализ и др.

Указанные методы дополняются конкретными прикладными приемами (экономическим и функционально-стоимостным анализом, статистическими расчетами, экономико-математическим анализом) и документальными методиками (например, информационное моделирование, экспертизы различных видов, нормативно-правовое регулирование, исследования учетных документов методом экспертных оценок и т.д.)

Совокупность этих методов образует методологию бухучета, с помощью которой осуществляется учет хозяйственной деятельности.

К числу конкретных методов бухгалтерского учета относятся следующие:

Бухгалтерский баланс - способ периодического отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату.

Счета бухгалтерского учета - способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и хозяйственных операций.

Двойная запись - отражение каждой хозяйственной операции одновременно на двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счета в равной сумме. Двойная запись - основной закон бухгалтерского учета; там где нет двойной записи - там нет и бухгалтерского учета в подлинном смысле.

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, а в масштабе отрасли народного хозяйства - для объединения показателей текущего учета отдельных предприятий.

Документация - как материальная основа бухгалтерского учета; любая хозяйственная операция отражается в бухгалтерских счетах только на основе документов.

Инвентаризация - периодическая сверка наличия хозяйственных средств и их источников с данными учета.

Калькуляция - подсчет (определение) себестоимости хозяйственных операций (процессов) или продуктов труда;

Отчетность - подведение итогов хозяйственной деятельности предприятия, учреждения, организации за определенный период (месяц, квартал, полугодие, год).

Все указанные методы применяются в судебной бухгалтерии уполномоченными на то субъектами (процессуальными фигурами) с помощью законодательно определенных процедур. Поэтому к числу понятий, используемых в судебной бухгалтерии относятся и те, которые используются в юриспруденции и, в частности, процессуальными отраслями права (уголовным, гражданским, арбитражным процессом), а именно:

-процессуальная форма - как установленные законом порядок и условия совершения отдельных процессуальных действий, всей их совокупности и официального закрепления их хода и результатов.

-процессуальные правоотношения (правовые юридические отношения) - как урегулированные законом отношения, возникающие между определенными субъектами при производстве по конкретной категории юридических дел и состоящие в совокупности прав, обязанностей, механизме и гарантиях их реализации участниками конкретного правоотношения.

-процессуальные гарантии - т. е. установленные законом условия для выполнения задач процессуальной отрасли права по законному и обоснованному разрешению каждого юридического дела.

-доказательства в процессе (первичные и вторичные) - как факты, утверждающие или опровергающие обстоятельства правоотношений, с которыми связано наступление тех или иных правовых результатов (возникновение, смена или прекращение прав, обязательств, ответственности сторон).

Роль судебной бухгалтерии вытекает из содержания ее предмета и метода. Судебная бухгалтерия имеет важное значение в различных отраслях юридических знаний.

1. Криминалистическое (поисковое) ее значение состоит в том, что криминалистика (по содержанию - юридическая наука, по назначению - также прикладная дисциплина)- исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы судебного рассмотрения и предотвращения преступлений, в том числе доказательства, добытые с помощью судебной бухгалтерии. Именно в криминалистике выделяется экспертология как наука об использовании экспертиз при расследовании уголовных дел.

2.Процессуальное (доказательственное) значение - определяется с учетом того, что юридическая ответственность основана на определенной системе доказательств тех фактов, которые утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающие наступление ответственности. Задачи доказательств заключаются в поиске истины, т.е. получении в установленном процедурном порядке свидетельств фактически

учиненных неправомерны бухгалтерских действий, за которые законом предусмотрена юридическая ответственность.

3. Криминологическое значение, включает, в частности, предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений средствами судебной бухгалтерии.

4. Уголовно - правовое - предполагает криминализацию ряда нарушений в области бухучета, а также важную роль данных судебной бухгалтерии в установлении оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения; учет этих данных в квалификации содеянного, в индивидуализации уголовной ответственности и наказания.

5. Организационно-управленческое значение (организация правоохранительной, правообеспечительной деятельности), предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии и т.п.

Таким образом, значение судебной бухгалтерии заключается в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет является одной из основных функций государственного управления, разновидностью социального контроля, а также способом повышения эффективности правообеспечительной и правоохранительной деятельности.

§ 2. Правовые основы судебной бухгалтерии.

Нормативную базу судебной бухгалтерии составляют источники собственно бухучета, обличенные в юридическую форму; а также источники, регулирующие предмет различных отраслей права, взаимодействующих с судебной бухгалтерией.

В соответствии с законодательством РФ (см.: ст.3 Закона 1996 г.) нормативную основу бухгалтерского учета и, следовательно, судебной бухгалтерии, составляет многозвенная система источников, распространяющая свое действие на все организации, находящиеся на территории России.

1. Федеральное законодательство представлено, к примеру, следующими актами:

-Закон РФ "О бухгалтерском учете" 1996 г. с изменениями 1998 г., устанавливающий единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в РФ.

-Закон РФ "О правительстве Российской Федерации" 1997 г.

-Федеральные кодифицированные акты процессуальных отраслей российского права (УПК, ГПК, АПК, КоАП).

-Иные федеральные законы, например, "О Счетной Палате Российской Федерации"; "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства"; "Налоговый кодекс РФ и др.

2.Акты федеральных органов государственной власти, к которым принадлежат указы Президента, постановления Правительства России. В

соответствии со ст.5 Закона о бухгалтерском учете общее методическое руководство бухучетом осуществляется именно Правительством РФ, которое на практике эту функцию осуществляет в основном через Министерство финансов. Примерами таких источников являются:

-Постановление Правительства РФ N 121-1996 г. "О мерах по реализации Государственной программы перехода Российской Федерации на принятую в международной практике систему учета и статистики в соответствии с требованиями рыночной экономики";

-Постановление Правительства РФ N 1404-1997 г. "Об утверждении Положения о Межведомственной комиссии по реформированию бухгалтерского учета к финансовой отчетности";

-Постановление Правительства РФ N 273-1998 г. "Об утверждении Положения о Министерстве финансов Российской Федерации" и др.

-Постановление Правительства РФ N 1133 - 1994 г. "О судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации".

3. Акты федеральных органов исполнительной власти как нормативы, принимаемые на основе законодательства министерствами, ведомствами для обязательного применения на территории РФ организациями и гражданами. При этом нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету рассматриваемого уровня не должны противоречить нормативам Министерства финансов РФ (см. ст.5 Закона 1996 г. о бухучете). К этим актам относятся:

-Новое Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации, утвержденное Приказом Минфина РФ N 34-н от 29 июля 1998 года. Этим же приказом, принятым во исполнение Правительственной Программы реформирования бухучета в соответствии с международными стандартами, признается утратившим силу прежнее Положение о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации (приказ Минфина N 170-1994 г. с последующими изменениями и дополнениями).

- План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и Инструкция по его применению.

-Методические указания по инвентаризации имущества а и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министра финансов РФ N 49-1995 г.;

-Нормативные акты других федеральных органов исполнительной власти а также акты Центрального банка России.

Вместе с тем, существуют и другие источники (всего их более 800), составляющие правовую основу судебной бухгалтерии. Важнейшие из них указаны в прилагаемом списке нормативных актов и литературы по курсу.

В зависимости от содержания и юридической силы их можно представить в виде следующих. 5 уровней:

1. Источники, определяющие концепцию судебной бухгалтерии на уровне доктрины, международных стандартов и рекомендаций, науки и теории, концепций перспектив совершенствования и развития.

2. Федеральные законодательные акты.

3. Подзаконная нормативная база (общесистемная и частная)
4. Ведомственные методические рекомендации.
5. Профессиональные рекомендации, содержащиеся в публикациях научно-популярного, учебно-методического, вспомогательного характера и не обладающие поэтому нормативной силой.

Раздел II. Основы бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации.

§ 3. Система и организация бухгалтерского учета в России.

3. 1. Понятие и виды учета на предприятиях.

При изучении данного вопроса курсант (слушатель) должен усвоить, что существуют три вида учета – статистический, оперативный и бухгалтерский, которые тесно взаимосвязаны между собой. Необходимо выучить понятие бухгалтерского учета, которое даётся в Законе 1996г. Здесь же устанавливаются объекты, требования к ведению бухгалтерского учета и задачи, стоящие перед ним в современных условиях хозяйствования.

Учет и контроль - необходимые составляющие любого производственного, управленческого процесса. Собственно хозяйственный контроль подразделяется на экономический анализ, фактический и документальный контроль,

Учет - это наблюдение, измерение (подсчет), регистрация и систематизация явлений социально-экономической жизни, это разновидность хозяйственного контроля.

В практической деятельности хозяйствующих субъектов существуют три вида учета: бухгалтерский, статистический и оперативный.

Статистический учет (статистика) - наблюдение, подсчет и регистрация количества тех или иных общественных явлений для раскрытия их качественного состояния. Статистика применяется как в экономике, так и в других областях общественной жизни, например в сфере борьбы с преступностью (судебная статистика).

Оперативный (оперативно-технический) учет - наблюдение, подсчет, регистрация и контроль за отдельными хозяйственными операциями для текущего руководства ими. Например, наблюдение и подсчет начальником смены механического цеха количества изготавливаемых изделий (втулок, болтов и др.) в единицу времени (за смену, сутки, неделю), учет расхода горючего на автотранспорте, сырья на предприятиях и т.д. Этот учет ведется как в натуральных единицах, так и в денежном выражении. Никаких специальных документов при этом не составляется.

Бухгалтерский учет (в отличие от других видов учета) - непрерывное, сплошное, документальное отражение хозяйственных средств, их источников и

хозяйственных процессов в денежном выражении. Бухгалтерский учет представляет собой способ наблюдения и контроля за хозяйственной деятельностью предприятий, учреждений, организаций путем регистрации всех хозяйственных процессов посредством составляемых документов, отражающих каждую экономическую операцию.

Все три вида учета связаны между собой и образуют единую систему хозяйственного учета в РФ, который характеризуется объективностью и точностью. Без учета невозможно хозяйственное планирование; учет служит фундаментом при составлении плана развития экономики и деятельности конкретных экономических субъектов и основой контроля за его выполнением. Он используется в управлении хозяйством, обеспечивает принцип социальной справедливости, служит сохранности и правильному использованию национального богатства страны. Без учета и контроля немисливо вести борьбу с хищениями собственности, взяточничеством, различного рода злоупотреблениями должностных лиц. Кроме того, бухгалтерский учет является научной основой судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным, гражданским и арбитражным делам.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций в денежном выражении.

Объекты бухгалтерского учета - это имущество организаций, их обязательства и их хозяйственные операции (ст. I Закона 1996 г. с изменениями 1998 г., пункт 4 Положения 1998 г.)

К основным задачам бухгалтерского учета относятся:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и её имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним инвесторам, кредиторам и другим пользователям;
- обеспечение этой информацией пользователей бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства РФ 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;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Задачи, стоящие перед бухгалтерским учетом на современном этапе развития экономических отношений хозяйствующих субъектов, можно представить в виде следующей схемы.

СХЕМА



На основе данных бухгалтерского учета строится бухгалтерская отчетность, представляющая собой единую систему данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая по установленным формам.

Законодательством установлены четкие требования по ведению бухгалтерского учета:

1. Бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте Российской Федерации в рублях.

2. Имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящегося в данной организации.

3. Бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента ее регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством РФ.

4. Организация ведет бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета, включенных в план счетов бухгалтерского учета.

5. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по сметам синтетического учета.

6. Все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной, сплошной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков или изъятий.

7. В бухгалтерском учете организации текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно.

8. Требования по ведению бухгалтерского учета в равной степени распространяются на все организации, включая иностранные, независимо от формы собственности и организационно-правовых форм, кроме случаев, прямо предусмотренных законом. Также исключения касаются кредитных

организаций (см. пункт 2 Положения 1998 г.), физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (см. ст. 4 Закона 1996 г.), субъектов малого предпринимательства (Закон "Об упрощенной системе налогообложения, учета и отчетности для субъектов малого предпринимательства" 1995 г.), а так же общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательскую деятельность (ст. 15 Закона 1996 года в редакции Закона "О внесении изменений и дополнений в Федеральный закон "О Бухгалтерском учете"" 1998 года // "Российская газета, 1998; 30 июля).

Основные требования к бухгалтерскому учету можно представить в виде следующей схемы.

СХЕМА



Принятая в конкретной организации учетная политика утверждается приказом или распоряжением лица, ответственного за организацию и состояние бухгалтерского учета.

При этом подлежат утверждению:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые

формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

- порядок проведения инвентаризации и методы оценки видов имущества и обязательств, правила документооборота и технология обработки учетной информации; порядок контроля за хозяйственными операциями, а также другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

3.2. Организация бухгалтерского учета и отчетности в РФ.

При изучении данного вопроса курсанту (слушателю) следует самостоятельно изучить нормативные документы в части организации бухгалтерской службы, форм ведения учета и отчетности на предприятиях (Закон 1996г., Положение 1998г.).

Учет на предприятиях (в организациях) в зависимости от объема работы осуществляется:

- посредством учреждения бухгалтерской службы как структурного подразделения, возглавляемого главным бухгалтером;
- введением в штат должности бухгалтера;
- передачей на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;

- путем ведения бухгалтерского учета руководителем организации лично (ст. 6 Закона 1996 года). При этом все виды юридической ответственности за организацию бухгалтерского учета в организациях, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут персонально руководители организаций. Ведение бухгалтерского учета на предприятии возлагается на главного бухгалтера, который отвечает за формирование учетной политики, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ.

Если руководители организаций и другие лица, ответственные за ведение бухгалтерского учета (штатные бухгалтеры, бухгалтеры-специалисты и др.) нарушают порядок, установленный законодательством и нормативными актами органов, регулирующих ведение бухгалтерского учета, искажают отчетность и не соблюдают сроки ее представления и публикации, они в зависимости от фактических обстоятельств могут быть привлечены к административной или уголовной ответственности (ст. 173 (лжепредпринимательство), ст. 195 (неправомерные действия при банкротстве), ст. 196, 197 (преднамеренное и фиктивное банкротство), ст. 199 УК РФ в редакции Закона 1998 г. (уклонение от уплаты налогов или страховых взносов в государственные внебюджетные фонды с организации). Внешний вид и порядок заполнения учетных регистров

в бухгалтерском счетоводстве различны, что зависит от одной из четырех избранных форм бухгалтерского учета:

- Мемориально-ордерная форма состоит в том что на каждую операцию или ряд однородных операций по первичным документам составляет мемориальный ордер, по которому разносятся операция по счетам и учетным регистрам, соблюдая правило двойной записи.

- Журнальная (главная). При этой форме операции фиксируются непосредственно с первичных документов в журнал - Главную книгу. Такая форма применяется там, где счетов немного.

- Журнально-ордерная форма осуществляется путем собирания записей в накопительных ведомостях шахматного графления, называемых журналами - ордерами. Итоги журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу.

- Механизированная (машинная, компьютерная) форма учета.

Отчетность, как один из методов бухучета, представляет собой подведение итогов хозяйственной деятельности предприятия, учреждения, организации за определенный период (месяц, квартал, полугодие, год). Бухгалтерская отчетность в ст. 2 Закона 1996 г. определяется как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учета по установленным формам.

Бухгалтерская отчетность основывается на первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета (ст. ст. 9, Закона 1996 г.) Бухгалтерская отчетность должна обеспечить достоверную и полную информацию об имущественном и финансовом положении организации, а также финансовых результатах ее деятельности. Достоверной считается отчетность, соответствующая правилам, установленным актами нормативного регулирования бухучета в РФ. Состав бухгалтерской отчетности и основные правила ее оформления, подробно регламентируются главой 3 указанного Закона. Конкретизируются требования к годовой бухгалтерской отчетности в Положении по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации", в котором установлен состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами (кроме банков и бюджетных организаций). Для последних законодательством РФ установлен специальный порядок бухучета.

Представление такой отчетности организациями (кроме бюджетных) в соответствующие органы в строго определенные сроки (годовая - не позднее 90 дней после окончания отчетного периода, квартальная - не позднее 30 дней).

Помимо передачи бухгалтерской отчетности в органы государственной налоговой инспекции по месту регистрации предприятия, а также учредителям (участникам) и собственникам хозяйствующих субъектов, начиная с 1 января 1996 года все организации (независимо от формы собственности) обязаны предоставлять годовую бухгалтерскую отчетность в территориальные органы

государственной статистики (см: Постановление Правительства РФ N 399-1995 г. "О совершенствовании информационной системы представления бухгалтерской отчетности"). Бюджетные организации направляют все виды отчетности в вышестоящие организации в установленные им сроки.

Для определенной категории хозяйствующих субъектов (открытые акционерные общества, банки и другие кредитные организации, страховые организации, биржи, инвестиционные и иные фонды, создающиеся за счет частных, общественных и государственных средств (взносов), предусмотрено опубликование годовой бухгалтерской отчетности не позднее 1 июня года, следующего за отчетным.

§ 4. Предмет и метод бухгалтерского учета.

При изучении данной темы курсант (слушатель) должен уяснить, что предметом изучения бухгалтерского учета является имущество предприятий всех форм собственности, находящееся в виде средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты деятельности предприятия.

К важнейшим объектам учета на предприятии относятся нематериальные активы, основные средства, материалы, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы, расчеты по заработной плате, производство продукции и производственные запасы, готовая продукция и её реализация, расчетно-кредитные операции, финансовые результаты.

Здесь курсанту (слушателю) следует обратить внимание на классификацию хозяйственных средств (имущество предприятия) по их составу и размещению и классификацию источников этих средств (имущества) по их видам и назначению.

При изучении метода бухгалтерского учета курсант (слушатель) должен обратить внимание на то, что он представляет собой систему способов и приемов, которые осуществляются посредством документации, инвентаризации, бухгалтерского баланса, системы синтетических и аналитических счетов с применением метода двойной записи, оценки имущества и обязательств, других статей баланса, калькуляции и отчетности предприятия. Здесь необходимо уяснить общую характеристику основных приемов метода бухгалтерского учета, перечисленных в первом параграфе настоящего пособия.

Предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятий, учреждений и организаций, состоящая из объектов, характеризующих все сферы осуществления экономических (производственных, предпринимательских) процессов:

- хозяйственные средства (имущество) предприятий, учреждений, организаций;

- источники получения (формирования) этих средств;
- их движение в процессе производства, распределения и обращения (хозяйственные процессы).

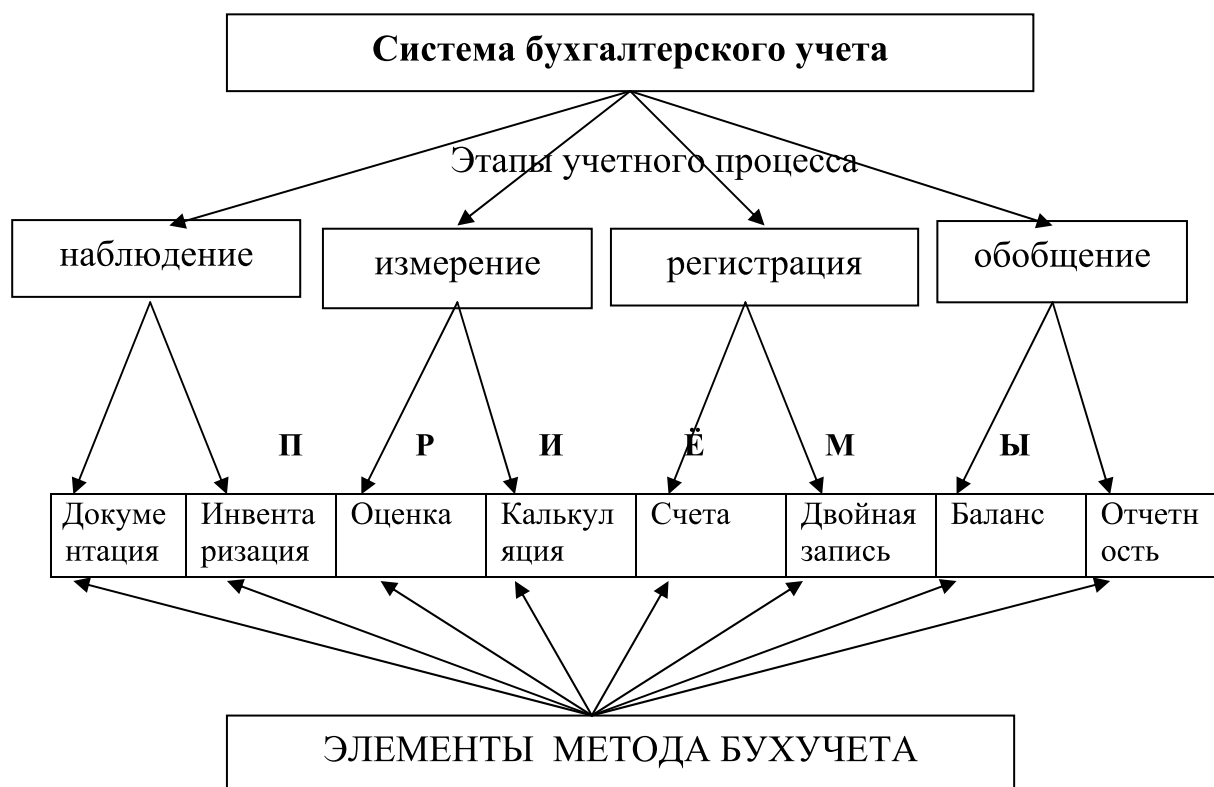
Иначе говоря, предметом бухгалтерского учета является хозяйственная деятельность предприятий, состоящая из составляющих и обеспечивающих её объектов.

СХЕМА



Методом бухгалтерского учета называется совокупность способов и приемов, с помощью которых осуществляется учет хозяйственной деятельности. Каждый способ или прием бухгалтерского учета называется элементом его метода. Метод бухгалтерского учета составляют восемь элементов, которые рассматривались при освещении вопроса о методе судебной бухгалтерии (с учетом того, что судебная бухгалтерия применяет как методы бухучета, так и специальные правовые методы). Это: документация, оценка, калькуляция, счета, двойная запись, инвентаризация, баланс, отчетность. Через элементы метода протекают учетные процессы, отражающие информацию о хозяйственной деятельности предприятий и составляющие систему бухгалтерского учета, которую можно изобразить в виде следующей схемы.

СХЕМА



§5. Бухгалтерский баланс в хозяйственной деятельности и его значение в юридической практике.

Изучая вопрос о балансе и его структуре, курсанту (слушателю) следует иметь в виду, что бухгалтерский баланс - это один из элементов метода бухгалтерского учета, с помощью которого осуществляется обобщение накопленной информации.

Бухгалтерский баланс — способ укрупненной экономической группировки имущества по его составу и размещению, а также источникам формирования на 1-е число месяца, квартала, года в денежном измерителе.

Следовательно, в бухгалтерском балансе имущество организации рассматривается в денежном выражении в двух группировках: одна показывает, какими средствами предприятие располагает, другая – из каких источников они возникли.

Обе части бухгалтерского баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но с одной стороны — по составу и размещению, с другой — по источникам его образования.

Графически бухгалтерский баланс представляет собой двустороннюю таблицу. В левой ее части показывается имущество по составу и размещению

— это актив баланса. В правой части отражаются источники формирования этого имущества — пассив баланса.

Показатели обеих частей баланса характеризуют хозяйственное явление с двух точек зрения, поэтому итоги актива баланса всегда должны быть равны итогам его пассива — это важнейшее правило балансового учета —
сумма АКТИВА = сумме ПАССИВА.

Итог по активу и пассиву баланса называется *валютой баланса*.

Порядок составления баланса определен Федеральным Законом “О бухгалтерском учете”, Положением по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации” (ПБУ-4/96), Приказом Минфина РФ от 29.07.98г. № 34-н “Об утверждении положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ” и другими приказами Минфина РФ, издаваемыми ежегодно.

Содержание и структура балансов организаций определяются экономическим характером их деятельности и соответствующей формой собственности. Характеристика понятий актива и пассива баланса в новой форме баланса в основном отвечает условиям рыночной экономики (и требованиям международных бухгалтерских стандартов).

Баланс содержит информацию о финансовом положении организации на данный момент времени, он имеет две стороны: левая — показывает средства, а правая — обязательства и капитал. Поэтому при чтении баланса следует знать, что его данные позволяют изучить финансовое положение организации, определить ее обеспеченность собственными оборотными средствами, ее платежеспособность, под которой понимается способность организации в соответствующие сроки и в полной мере отвечать по своим обязательствам. Предприятие считается платежеспособным, если у него нет просроченной задолженности поставщикам, по банковским и другим счетам. В рыночных условиях на платежеспособность организации значительное влияние оказывают такие факторы, как политическая и экономическая ситуация в стране, состояние денежного рынка, совершенство банковского и налогового законодательства, обеспеченность собственным капиталом, финансовое состояние предприятий-дебиторов и др.

В следственной и судебной практике данные баланса позволяют установить сохранность и бережность использования основных средств, товарно-материальных ценностей, наличие производственных запасов и разрешить другие вопросы, которые могут быть связаны с нарушениями финансово-расчетной дисциплины. Баланс, в который внесены искаженные сведения, используется в качестве доказательства по делам о приписках и других искажениях отчетности.

Основным элементом бухгалтерского баланса является балансовая статья, которая соответствует виду (наименованию) имущества, обязательств, источнику формирования имущества.

Статьей бухгалтерского баланса называется показатель — строка актива и пассива баланса, характеризующая отдельные виды имущества, источники его формирования, обязательства предприятия. Балансовые статьи

объединяются в подразделы, подразделы - в разделы. Объединение балансовых статей в подразделы или разделы осуществляется исходя из их экономического назначения.

Бухгалтерский баланс состоит из разделов:

Актив:

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

Пассив:

III. Капитал и резервы.

IV. Долгосрочные пассивы.

V. Краткосрочные пассивы.

Таким образом, данные баланса позволяют изучить финансовое положение предприятия, определить обеспеченность собственными оборотными средствами, его платёжеспособность, установить его прибыльность, состояние дебиторской и кредиторской задолженности, взаимосвязь размещения средств и источников их покрытия.

В следственной и судебной практике данные баланса позволяют установить сохранность и бережность использования основных средств, товарно-материальных ценностей, наличие производственных запасов и разрешить другие вопросы, которые могут быть связаны с нарушением финансово-расчетной дисциплины. Баланс, в который внесены искаженные сведения, используется в качестве доказательства по делам о приписках и других искажениях отчетности.

§ 6. Понятие и строение счетов бухгалтерского учета.

Для изучения данной темы курса курсанту (слушателю) необходимо усвоить понятие бухгалтерского счета – это как элемент метода бухучета – способ отражения информации. Далее следует изучить строение счетов и их классификацию. Учащимся необходимо понять для чего используются бухгалтерские счета и как они фиксируются на практике.

В содержании баланса отражаются лишь обобщенные данные на момент (дату) его составления. Для повседневного и эффективного руководства экономической деятельностью этих данных недостаточно. При решении оперативных задач управления требуется непрерывная информация о её стоянии и движении хозяйственных средств, которая и содержится на счетах бухгалтерского учета.

Счет представляет собой **способ** экономической группировки текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования и хозяйственными процессами.

Каждый счет предназначен для отражения и контроля по отдельному объекту учета. На счете, с учетом первичных бухгалтерских документов, накапливаются и затем систематизируются текущие данные (информация) по однородным хозяйственным операциям.

Каждый счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей:

левая часть счета называется дебетом (Д) – от латинского debet – “должен”, а правая - кредитом (К), от латинского credo – “верить”. Остатки на счетах бухгалтерского учета называются "сальдо" (С).

СЧЕТ

ДЕБЕТ / КРЕДИТ

Все счета учета применительно к балансу являются счетами для учета хозяйственных средств (активные счета); счетами для источников образования средств (пассивные счета).

Первые счета для учета хозяйственных средств (активные) не могут иметь кредитового сальдо. Правила для активных счетов таковы:

- дебетовый оборот для активного счета означает поступление средств;
- остаток по активному счету всегда дебетовый, либо равен нулю (так как имущество не может выбывать в большем размере, чем оно имеется);
- кредитовый оборот для активного счета означает расход средств.

Рассмотрим строение активного счета на примере счета 40 “Готовая продукция”, который будет выглядеть следующим образом:

СТРОЕНИЕ АКТИВНОГО СЧЕТА

наименование счета 43 “Готовая продукция”

ДЕБЕТ

КРЕДИТ

Сальдо начальное (дебетовое)	
Операции по увеличению средств-дебетовый оборот (+)	Операции по уменьшению средств-кредитовый оборот (-)
Сальдо конечное - дебетовое	

Все счета для учета источников средств являются пассивными. Они представляют собой "зеркальное отображение" активных счетов.

Правила для пассивных счетов:

- остаток по пассивному счету всегда кредитовый, либо равен нулю (так как уменьшение источника средств ограничено его размерами);
- оборот по кредиту для пассивного счета означает увеличение источников средств (капитала, обязательства);
- оборот по дебету для пассивного счета означает их уменьшение (погашение обязательств);

СТРОЕНИЕ ПАССИВНОГО СЧЕТА

наименование счета 70 “Расчеты с персоналом по оплате труда”

ДЕБЕТ	КРЕДИТ
Операции по уменьшению источников средств-дебетовый оборот (-)	Сальдо начальное (кредитовое) Операции по увеличению источников средств-кредитовый оборот (+)
	Сальдо конечное - кредитовое

Сумма всех операций за данный отчетный период (день, неделю, месяц, квартал и т.д.) по дебету любого счета называется оборотами по дебету (Од) этого счета, а сумма всех операций по кредиту любого счета за отчетный период - оборотами по кредиту (Ок). Существует понятие начального сальдо (Сн) и конечного сальдо (Ск). Сальдо конечное на конец отчетного периода по конкретному счету переходит как сальдо начальное по этому же счету на начало следующего отчетного периода.

Курсантам следует знать формулы конечного сальдо для активных и пассивных счетов

Активные счета	Пассивные счета
$Ск = Сн + Од - Ок$	$Ск = Сн + Ок - Од$

На практике, чтобы свести (составить) баланс, активные счета группируются по экономическому содержанию и их конечные сальдо отражаются в соответствующих статьях актива баланса, а сальдо пассивных счетов аналогично отражаются в статьях пассива баланса.

Кроме активных и пассивных счетов в практике бухгалтерского учета используются и активно-пассивные счета, на которых отражаются одновременно и имущество, и источники его образования, т.е. они имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. Сальдо может быть и дебетовым и кредитовым или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо).

На активно-пассивных счетах по кредиту отражается любая задолженность предприятия партнерам, бюджету, поставщикам, работникам, на

сумму начисленной оплаты труда и т.п. (кредиторская задолженность), а по дебету этого же счета такая задолженность погашается. В том случае, если в результате хозяйственной операции у предприятия появляется должник (дебитор), то сумма этого долга должна отражаться по дебету соответствующего счета, а погашаться по кредиту этого же счета.

Для активно-пассивных счетов существует понятие развернутого сальдо. Чтобы уяснить, что это такое, следует знать, что по каждому дебитору и кредитору ведется отдельный учет (аналитический) в разрезе одного счета, например 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами". Если по одной сделке мы остались должны 120 тысяч рублей, а по другой нам должны 50, то по счету 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" в балансе будут отражаться обе эти суммы, в активе (по строке 200 баланса, 50 тысяч - дебиторская задолженность, а в пассиве в строке 710 по статье "Расчеты с прочими кредиторами" 120 тысяч. Это значит, что взаимопогашение дебиторской и кредиторской задолженности по разным видам расчетов и платежей не допускается. Слушателям-юристам необходимо помнить это правило.

Перечень активных, пассивных и активно-пассивных счетов и их корреспонденция (взаимодействие) даны в Плане счетов бухгалтерского учета и Инструкции по его применению. План счетов - это систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета, используемых для учета финансово-хозяйственной деятельности всеми организациями, являющимися юридическими лицами (кроме банковских, страховых и бюджетных организаций). На каждый элемент хозяйственной деятельности открывается отдельный счет, имеющий название и кодовый номер. Информация о хозяйственной деятельности предприятия, накопленная на счетах, отражается в регистрах бухгалтерского учета.

Записи на счетах бухгалтерского учёта производятся с использованием метода *двойной записи* – такие требования определены в п.4 ст.8 Закона “О бухгалтерском учете”. Сущность двойной записи состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку одна и та же хозяйственная операция дважды отражается в учете – по дебету одного и кредиту другого счета. Двойная запись имеет большое познавательное значение, так как показывает откуда и за счет каких источников поступили средства и куда направляются.

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимы счета, на которых информация представлена с разной степенью детализации. Исходя из объема детализации информации, счета бухгалтерского учета делятся на синтетические и аналитические, которые представляют соответственно синтетический и аналитический учеты (см. ст. 2 Закона 1996 г).

Синтетический учет - обобщение данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным

экономическим признакам Он ведется на синтетических счетах только в стоимостном (денежном) выражении.

Именно сданным способом учета тесно связано понятие "план счетов" как систематизированный перечень синтетических (сообщенных) счетов бухгалтерского учета. Синтетические счета являются главными (счетам первого порядка). Например, счет "Сырье и материалы" - синтетический, внутри которого осуществляется его детализация (дробление) аналитическими счетами (счета третьего порядка).

План счетов бухучета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и коды синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка). По Плану счетов бухгалтерского учета и в соответствии с Инструкцией по его применению организуется бухгалтерский учет во всех организациях, ведущих его методом двойной записи, независимо от формы собственности и организационно-правовой формы.

Для учета специфических операций организации могут (по согласованию с Министерством финансов или другим соответствующим органом) вводить при необходимости в План счетов дополнительные синтетические счета, применяя свободные коды счетов. Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используются исходя из требований анализа, контроля и отчетности, и могут быть уточнены (исключены, объединены) с учетом специфики деятельности организации. Так же в организации на основе Инструкции по применению Плана счетов устанавливается порядок ведения аналитического учета.

Аналитический учет - ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную (конкретную) информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета.

В отличие от синтетического учета, который всегда ведется в денежном выражении и на основе аналитических данных, аналитический учет использует натуральные показатели. Сальдо и обороты по всем аналитическим счетам должны быть равны сальдо и обороту по синтетическому счету.

Определение, на каких счетах будет отражаться хозяйственная операция, называется **контровкой**. Сама запись на бухгалтерских счетах с указанием сумм называется **бухгалтерской проводкой**. Взаимосвязь счетов, на которых отражается конкретная операция, называется **корреспонденцией счетов**, а сами взаимосвязанные счета, на которых отражается операция, называются корреспондирующими.

Курсанту (слушателю) необходимо обратить внимание на взаимосвязь между синтетическим и аналитическим учетом. Следует четко разобраться, для чего предназначены синтетические и аналитические счета. Нужно знать, что синтетические счета подразделяются на главные счета (счета первого порядка) и субсчета (счета второго порядка). Субсчета предназначены для получения сведений об отдельных объектах внутри главного счета. Аналитические счета

(счета третьего порядка) открываются в разрезе данных субсчетов или главных счетов.

§ 7. Документация финансово-хозяйственных операций.

7. 1. Документы в бухучете: их виды и значение.

Курсанту (слушателю) следует запомнить, что бухгалтерский учет осуществляется посредством документации, которая является первым элементом метода бухучета. С помощью документов осуществляется сбор, регистрация и отображение информации для её дальнейшей обработки и обобщения.

Курсанту (слушателю) необходимо обратить внимание на то, что первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции и являются основанием для отражения в учетных регистрах, т.е. в технических средствах бухгалтерского учета (в журналах-ордерах, главной книге и т.п.). Следует уяснить классификацию первичных документов по юридическим признакам, разобраться, в каких случаях документ считается недоброкачественным по форме (незаконность хозяйственных операций, в нем отраженных, подложность документов). Различают документы материального и интеллектуального подлога.

К документам материального подлога относятся те, в которых обнаружены подчистки, подтирки, приписки и т.п.

Документы интеллектуального подлога отражают хозяйственные операции, которые в действительности не были совершены. Документ, где зафиксирована фиктивная операция с товарно-материальными ценностями, называют бестоварным, а с денежными средствами - безденежным.

Документы, являясь основой для бухгалтерских записей, имеют также большое оперативное значение в осуществлении управления хозяйством предприятия. В частности, производится текущий анализ производственно-хозяйственной деятельности, проверяется законность и целесообразность тех или иных хозяйственных операций, обоснованность расходования товарно-материальных ценностей.

Немаловажное значение документы представляют в юридической практике. Они помогают раскрывать и предупреждать хищения имущества, злоупотребления служебным положением, приписки и другие искажения отчетности. По документам можно установить необходимые по делу (уголовному или гражданскому) фактические данные, имеющие доказательства по делу.

Курсанту (слушателю) следует запомнить, что существует три способа исправления ошибочных записей в первичных документах и учетных регистрах

(корректирующий, дополнительной проводки, "красное сторно"). Другие не оговоренные исправления в документах бухгалтерского учета не допускаются.

Документация - обязательный признак (метод либо элемент метода) бухгалтерского учета. Документ - письменное свидетельство совершенной хозяйственной операции, без документа не может быть произведено ни одной записи на бухгалтерские счета. Поэтому документ представляет собой юридическую силу учетных данных, источник доказательств по делам о хищениях имущества, злоупотреблениях, взяточничестве и т.п.

Документ совершенной хозяйственной операции должен быть составлен своевременно, т.е. во время или сразу по окончании хозяйственной операции, по установленной форме содержать необходимые реквизиты, и отражать действительные и только законные операции.

Реквизитами документа называют его обязательные информационные элементы. К ним относятся:

- название документа (накладная, акт, счет-фактура и т.д.);
- наименование и адрес организации, составившей документ;
- указание участников совершенной хозяйственной операции,
- место и дата составления документа;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции;
- подписи лиц, совершивших хозяйственную операцию.

Основными частями учетного документа являются: заголовочная, содержательная, оформляющая.

Заголовочная часть должна содержать реквизиты, дающие полные и четкие представления о виде и характере документа.

Содержательная часть может быть оформлена в виде таблицы или текста.

Оформляющая часть документа обычно содержит - дату составления, подписи и утверждения документа; наименования должностных лиц, подписавших документ, личные подписи и их расшифровку; соответствующие печати.

Бухгалтерские документы классифицируются:

1. По назначению:

а) распорядительные - содержащие задания на выполнение определенных хозяйственных операций, наряд на работу, чек банку, и т.д.;

б) исполнительные - в них отражаются совершенные хозяйственные операции (накладные, заборные листы, акты, квитанции и т.д.)

в) комбинированные - в них содержится задание и данные об исполнении (расходные кассовые ордера);

г) документы учетного оформления - распределительные и группировочные ведомости, справки, мемориальные ордера; они составляют бухгалтерии на основании первичных документов для подготовки и упрощения учетных записей в регистрах.

д) документы вспомогательного характера - сводные ведомости, доверенности, сопроводительные и упаковочные листы, раскладки, ярлыки, описи материальных средств, извещения, донесения и т.д.

2. По месту возникновения: внутренние (составленные на данном предприятии, учреждении) и внешние (поступившие из других организаций).

3. По объему содержания - первичные (непосредственно отражающие совершенную операцию) и сводные - объединяющие несколько операций, отраженных в нескольких первичных документах (авансовый отчет, отчет кассира, зав. складом и т.д.).

4. По способу использования: разовые - в них одним рабочим приемом оформляется один или несколько хозяйственных процессов (накладная, фактура, раздаточная ведомость); накопительные - совершенные хозяйственные операции оформляются в несколько приемов, постепенно (лимитная карта на отпуск материальных средств и т.д.)

5. По качеству : полноценные (доброкачественные) и неполноценные (недоброкачественные).

Полноценные документы - полностью отвечают требованиям к документам, изложенным выше.

Документы, в которых отсутствует хотя бы одно предъявляемое требование, признаются неполноценными. Правоохранительные органы должны обратить на них особое внимание.

Для тщательного изучения и анализа неполноценные документы подразделяются на следующие группы и виды:

- **Неправильно оформленные:** без необходимых реквизитов (без подписи, без даты), с лишними реквизитами (накладная с гербовой печатью и т.п.), с ненадлежащими реквизитами (чек на получение денег в стройбанке, подписанный неправомочным лицом);

- **Отражающие незаконные операции:** составленные на хозяйственные операции, которые по существующим правовым нормам не должны совершаться (акт на списание материалов на капитальный ремонт с завышением их стоимости и т.п.);

- **Отражающие операции, которые в действительности или не были совершены :** (бестоварные или безденежные) или были совершены не в том объеме. Такие документы называются подложными. Подложные документы делятся на два вида: фальсифицированные (материальный подлог) и содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог). Подложные документы являются вещественными доказательствами.

Виды (категории) бухгалтерских документов, порядок их составления и вопросы, относящиеся к документообороту, регулируются, кроме Закона 1996 г., также Положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете, действующим в части, не противоречащей российскому законодательству, и некоторыми другими нормативными актами.

Бухгалтерские документы, в зависимости от их происхождения и содержания заключенной в них информации, делятся на три категории:

1. Первичные учетные документы (ст. 9 Закона 1996 г.)

Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Они служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Первичные документы принимаются к учету если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должны содержать обязательные реквизиты: наименование документа, дату составления документа; наименование организации, от имени которой составлен документ; содержание хозяйственной операции, ее натуральные и денежные измерители.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером. Документы, которыми оформляются хозяйственные операции с денежными средствами, подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Особенностью и одним из требований предъявляемых к этого вида документам, является то, что первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным непосредственно после ее окончания. Ответственность за оформление этих документов, достоверность содержащихся в них данных, обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Первичные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов) и по содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы.

Сводные учетные документы, как и первичные, могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

В тексте и цифровых данных первичных документов и учетных регистров подчистки и не оговоренные исправления не допускаются.

Ошибки в первичных документах, созданных вручную (за исключением кассовых и банковских), исправляются следующим образом: зачеркивается неправильный текст или суммы, и над зачеркнутым надписываются правильные данные. Запись зачеркивается одной чертой так, чтобы можно было прочитать исправленное. Ошибка в первичном документе должна быть оговорена словом "исправлено" с указанием даты и подтверждена подписью исполнителя. Такой способ исправления ошибок в бухгалтерских документах называется корректурным.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: дату записи в учетный регистр, другие отметки (оттиски печати). В приходных и кассовых ордерах исправления не допускаются.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и налоговой полицией на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ.

Ввиду особой значимости для любой организации ведения бухгалтерского учета первичных документов и для обеспечения его непрерывности, законодательством предусмотрено, что главный бухгалтер или другое должностное лицо вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия (ч.8 ст.9 Закона 1996 г.).

Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т.п.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут дооформить их (т.е. сделать опись, пронумеровать листы, опечатать, заверить своей подписью, печатью организации).

В случае утраты (хищения) первичных документов руководитель организации назначает приказом комиссию по расследованию причин происшедшего. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

2. Регистры бухгалтерского учета (ст.10 Закона 1996 г.).

Регистры бухгалтерского учета предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности. Регистры бухгалтерского учета ведутся в специальных книгах (журналах), на отдельных листах и карточках, в виде машинограмм, полученных с помощью вычислительной техники, а также на магнитных лентах, дисках, дискетах и иных машинных носителях. Хозяйственные операции должны отражаться в регистрах бухгалтерского учета в хронологическом порядке и группироваться по соответствующим счетам бухучета.

3. Документы бухгалтерской отчетности (гл.3 Закона 1996 г.).

Бухгалтерская отчетность – это завершающий этап учетных работ в организации, она представляет собой систему показателей, сгруппированных в определенные взаимосвязанные формы, характеризующих финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный год.

Данные отчетности используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности организации, а также для экономического анализа её финансового состояния.

Правила составления, сроки представления, порядок рассмотрения и утверждения бухгалтерских отчетов регламентированы Законом “О бухгалтерском учете”, Положением по бухгалтерскому учету “Бухгалтерская отчетность организации”, Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ и ежегодными указаниями Минфина РФ.

Бухгалтерская отчетность организаций, за исключением бюджетных организаций, состоит из:

- бухгалтерского баланса, форма 1;
- отчета о прибылях и убытках, форма 2;
- отчета о движении капитала, форма 3;
- отчета о движении денежных средств, форма 4;
- приложения к бухгалтерскому балансу, форма 5, в котором расшифровываются движения заемных средств, дебиторская и кредиторская задолженности;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности.

К годовой бухгалтерской отчетности прилагается пояснительная записка, которая должна содержать существенную информацию об организации, её финансовом положении, сопоставимости данных за отчетный и предшествующий ему годы, методах оценки и существенных статьях бухгалтерской отчетности.

7. 2. Формы и этапы учетной работы

Когда говорят об основных этапах учетной работы, то имеют ввиду бухгалтерское счетоводство, его технику. Оно проходит три основные этапа:

- обработка первичных учетных документов бухгалтером;
- регистрация документов в соответствующих регистрах;
- обобщение данных текущего учета и составление баланса.

На первом этапе проверяется доброкачественность каждого первичного документа, поступившего в бухгалтерию. Признав документ полноценным, главный бухгалтер составляет письменное распоряжение о принятии его на учет и регистрации отраженной в первичном документе хозяйственной операции на определенных счетах (регистрах). Это распоряжение называется бухгалтерской проводкой.

Технически проводка может быть оформлена на самом первичном документе, на учетных регистрах проставлением на первичном документе номера соответствующего учетного регистра (при журнально-ордерной форме учета проставляется номер (№) журнала-ордера).

Например: на приходной накладной будет сделана запись

Д – 41/2 } – на сумму оприходованного товара

К – 60 } – на сумму задолженности поставщикам за товар

К - 42 } – на сумму торговой наценки

Бухгалтерская проводка имеет большое доказательственное значение для установления причастности счетных работников к сокрытию хищений с помощью учета. Следует иметь в виду, что подложные бухгалтерские проводки могут быть либо бездокументальными, т.е. не подтвержденными первичными документами, либо неправильными, не соответствующими содержанию

первичных документов, послуживших основанием той или иной неправильной проводки.

На втором этапе хозяйственная операция на основании первичного документа с проводкой бухгалтера регистрируется во взаимосвязанных учетных регистрах (книгах, журналах, карточках и т. п.) в систематическом и хронологическом порядке. Книга для регистрации синтетических счетов называется Главной книгой.

На третьем этапе данные текущего учета обобщаются путем составления оборотных ведомостей по синтетическим и по аналитическим счетам. Итоги по ним должны быть равными, поэтому оборотные ведомости называют оборотным балансом.

Путь документа в учетном процессе от его возникновения (составления) до сдачи в архив именуется документооборотом.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухгалтерского учета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. В первичных документах и регистрах бухгалтерского учета не оговоренные исправления не допускаются.

Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учета должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления. В кассовых и банковских документах исправления не допускаются.

Существуют следующие легитимные способы исправления ошибочных записей:

1. Корректирный способ - зачеркивание одной чертой неправильных суммы или наименований так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и вписывание над зачеркнутым текстом правильных сведений с соответствующей оговоркой.

2. Дополнительные записи (проводки) используют при обнаружении ошибок в следующих случаях: в учетном регистре пропущена отдельная запись (т.е. бухгалтерская проводка) из первичного документа; если при записи в учетный регистр ошибочно занижена оценка хозяйственной операции.

3. Сторнировочные записи (способ "красного сторно") - дополнительные записи чисел чернилами красного цвета. Выделенная красным цветом сумма при подсчете итогов в регистрах вычитается (в черно-белом формате сумма, подлежащая сторнированию, берется в рамку).

Важной особенностью всех документов бухгалтерского учета является законодательное отнесение содержания регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности к категории сведений, составляющих коммерческую тайну. Лица, получившие доступ к информации, содержащейся в регистрах бухгалтерского учета и во внутренней бухгалтерской отчетности, обязаны хранить коммерческую тайну. За ее разглашение они могут нести ответственность, установленную законодательством России (см. ст. 183 УК - незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну).

7. 3. Значение бухгалтерских документов по уголовным делам.

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего - в отношении преступлений в сфере экономики. Их роль весьма многообразна:

- Во-первых, бухгалтерские документы всех категорий (первичные, регистры, отчетность) являются предметом исследования судебно-бухгалтерских и некоторых других экспертиз (например, товароведческой), а равно аудиторской проверки, проводимой аудитором (аудиторской фирмой) по поручению органа дознания (следователя);
- Во-вторых, бухгалтерская документация может составлять предмет изучения в ходе документальной ревизии, назначаемой по делу.
- В-третьих, помощь бухгалтерских документов может быть ощутимой при установлении истины по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и выяснении обстоятельств, имеющих существенное значение, когда они (документы) в качестве доказательств (ст. 84 УПК, гл.6 ГПК, гл.6 АПК РФ) предъявляются обвиняемым, подозреваемым, свидетелям, ответчикам при выполнении отдельных следственных и судебных действий (проводимых в том числе с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуются следователем или судом в ходе осмотра, а также оглашаются в суде.

На этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела, сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом доследственной проверки, оперативно-розыскных мероприятий органов дознания и в конечном счете послужить основанием к возбуждению уголовного дела.

Таким образом, бухгалтерские документы выступают в качестве доказательств (в том числе вещественных) по уголовным и иным делам.

Кроме того, они являются важным источником получения новых (прямых и косвенных) доказательств; их содержание помогает воссоздать, построить "картину" правонарушения (преступления) и выявление лиц, его совершивших, установить иные обстоятельства, подлежащие доказыванию.

§ 8. Инвентаризация товарно-материальных ценностей.

Курсанты (слушатели) должны запомнить, что одним из важнейших средств борьбы за соблюдение экономии, за улучшение всех сторон хозяйственной деятельности является инвентаризация как способ фактического контроля за состоянием товарно-материальных ценностей и денежных средств. Поэтому необходима периодическая проверка правильности отражения в учете операций и хозяйственных средств, а также проверка, соответствия учетных и фактических данных.

Курсанты (слушатели) должны знать, что основанием для проведения инвентаризации является необходимость установления по делу фактов и обстоятельств, для выявления которых требуется проверить всю деятельность или часть деятельности предприятия или должностного лица (например, при выявлении хищений, совершенных путем составления бестоварных накладных; установлении фактов обмана покупателей; установлении выработки продукции из неоприходованного сырья и реализации ее через торговую сеть). Проведение инвентаризации товарно-материальных ценностей и денежных средств необходимо в целях собирания и получения новых доказательств по делу.

Инвентаризация — это способ проверки на определенный момент соответствия данных бухгалтерского учета, отраженных на счетах, фактическому наличию средств и их источников, а также произведенных затрат путем пересчета инвентаризируемого объекта в натуре в местах его хранения.

СХЕМА



Порядок проведения инвентаризации регулируется Федеральным Законом РФ “О бухгалтерском учете” 1996 г. (ст. 12) и Методическими указаниями инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49. Эти нормативные акты определяют: общие правила и порядок инвентаризации; порядок регулирования инвентаризационных разниц; требования к оформлению результатов инвентаризации; случаи проведения обязательной инвентаризации.

Инвентаризация может быть плановая и внеплановая; полная и частичная.

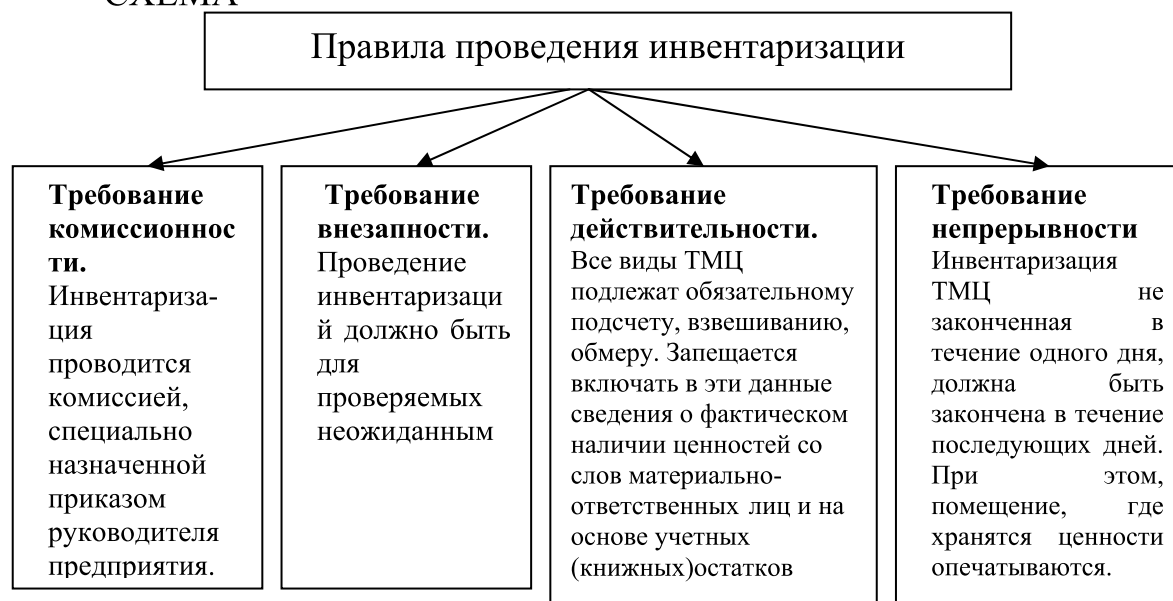
В соответствии с Законом “О бухгалтерском учете” (ст. 12) проведение инвентаризации обязательно:

- 1) при передаче в аренду, выкупе или продаже имущества предприятия;
- 2) при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 3) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности.
- 4) при смене материально ответственных лиц (на день приемки - сдачи дел);
- 5) при обнаружении хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- 6) в случае пожара, стихийных бедствий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- 7) при реорганизации или ликвидации организации;
- 8) в других случаях, предусмотренных законодательством.

Если инвентаризация проводится по требованию органов дознания, предварительного следствия или суда, то представитель этих органов может присутствовать при ее проведении, но он не является членом инвентаризационной комиссии.

Успешному проведению любого вида инвентаризации способствует соблюдение четырех обязательных правил.

СХЕМА



Работа по инвентаризации материальных ценностей состоит из ряда этапов.

Первый этап — подготовительная работа.

Второй этап — выявление, подсчет и описание материальных средств в натуре путем составления инвентаризационных ведомостей и описей.

Третий этап — оценка выявленных, подсчитанных и описанных средств в их первоначальной или измененной стоимости.

Четвертый этап — определение расхождений между выявленными остатками в натуре и остатками, значащимися по счетам бухгалтерского учета, и установление причин расхождений.

Лица, ответственные за сохранность ценностей, дают в описи расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы сданы в бухгалтерию и все ценности, поступившие под ответственность этих лиц, оприходованы, а выбывшие списаны в расход. Сведения о фактическом наличии имущества и реальности учетных финансовых обязательств записываются в *инвентаризационные описи* или *акты инвентаризации* не менее чем в двух экземплярах.

Чтобы исключить возможность приписок и различных подлогов, в описи в конце каждой станицы комиссия проставляет прописью количество заполненных строк (порядковых номеров), а также число натуральных единиц товара по графе “Фактически осталось”. Натуральные единицы суммируются независимо от того, в каких единицах измерения показаны ценности. В данном случае допускается сложение килограммов с метрами, штуками и т. д. Такие же записи комиссия делает в конце описи.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описи корректурным способом. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

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 каких-либо претензий к членам комиссии и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

В том случае, если при инвентаризации имущества выявлены отклонения от учетных данных, составляются *сличительные ведомости*, где отражаются расхождения между показателями по данным бухгалтерского учета и данными инвентаризационных описей. Суммы излишков и недостач товарно-материальных ценностей в сличительных ведомостях указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете.

В соответствии с Законом “О бухгалтерском учете” при выявлении инвентаризацией расхождения фактического наличия имущества и обязательств с данными бухгалтерского учета основные средства, материальные ценности, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, подлежит оприходованию в дебете соответствующих счетов и зачислению на финансовые результаты (кредит счета 99 “Прибыли и убытки”) организации или увеличению финансирования фондов бюджетной организации. Недостача ценностей в пределах норм естественной убыли, утвержденных в установленном законодательством порядке, списывается по распоряжению руководителя предприятия соответственно на издержки производства и обращения организации или на уменьшение фондов финансирования бюджетной организации.

Размер естественной убыли определяется на складах в процентном отношении к среднемесячному остатку продовольственных товаров по утвержденным нормам. В магазинах применяется другая система расчета: размер убыли вычисляется применительно к количеству реализованных в магазине товаров. Естественная убыль не начисляется по промышленным товарам (ткани, обувь, инвентарь и т. п.) и по некоторым штучным продовольственным товарам (например, консервы).

Недостача сверх норм естественной убыли относится за счет виновных лиц. Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании с них убытков, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации, а бюджетной организации — на уменьшение фондов финансирования.

В практике правоохранительных органов назначение инвентаризаций является одним из наиболее действенных способов собирания и закрепления фактических данных, могущих стать доказательством по уголовному делу.

Проведение инвентаризации по инициативе правоохранительных органов практикуется чаще всего на предприятиях торговли и общественного питания.

Приобщенные к делу материалы инвентаризации проверяют следователи, прежде всего с точки зрения правильности их оформления, выясняют, подписаны ли инвентаризационные описи и сличительные ведомости материально ответственными лицами и членами комиссии, нет ли недоговоренных исправлений и так далее. Причины формальных нарушений выясняют в ходе допроса обвиняемых и свидетелей.

В целях сокрытия излишков или недостач материально ответственные, должностные и иные лица допускают различные злоупотребления с целью получения мнимого (искусственного) баланса остатков

При сокрытии недостач обычно используют следующие группы приемов:

- внесение в инвентаризационные описи несуществующих товаров путем дописки, а также в пустой таре или упаковке;

- внесение в описи завышенного количества ценностей за счет нарушения сложившейся техники их расположения (упаковки) и процедуры подсчета (в том числе и расчетным путем);

- временное позаимствование однородных или иных ценностей на других участках (предприятиях) и включение их в опись с последующим возвратом;

- предъявление ранее списанных ценностей как испорченных.

- несвоевременное оприходование ценностей, т. е. непроведение приходных документов по соответствующим регистрам и отчетам;

- оформление бестоварных (безденежных) расходных документов при участии работника другого подразделения, предприятия. Делается отметка о якобы полученных материальных ценностях;

- составление подложных документов на гниль (порчу).

При сокрытии излишков используются обычно следующие группы приемов:

- невключение в инвентаризационную опись излишков ценностей путем их припрятывания;

— невключение в опись излишков ценностей за счет нарушения порядка их размещения и техники подсчета;

— вывоз излишков ценностей по подложным временным документам либо перемещение на другой склад (объект).

- оформление бестоварного приходного документа в сговоре с работниками иных участков, предприятий;

- оформление подложного документа о факте нахождения посторонних ценностей на ответственном хранении.

Недостачи или излишки могут быть следствием пересортицы. Пересортица может быть выявлена только в условиях количественно-сортового учета. К числу причин пересортицы можно отнести следующее:

1. ошибки материально-ответственных лиц при работе с ценностями (приемка, отпуск, хранение);

2. ошибки материально-ответственных лиц и работников бухгалтерии, допускаемые ими в учетных записях;

3. умышленное внесение неверных записей в первичные документы с целью запутать сортовой отчет товаров;

4. злоупотребление материально-ответственных лиц при приемке и отпуске товара.

Для установления подобных фактов ревизоры, а также работники ОБЭП и следствия должны использовать различные методы документальной и фактической проверки хозяйственных операций, которые будут подробнее рассмотрены в следующем параграфе.

§ 9. Методы фактической и документальной проверки, применяемые при раскрытии преступлений различной категории.

Особое значение для профессиональной подготовки юриста имеют четкие представления о полном комплексе специальных приемов исследования учетной документации, помогающих выявлять доказательственную судебно-бухгалтерскую информацию.

Комплекс образуют две группы приемов, используемых в ревизионной и юридической практике. Первую группу приемов образуют методы документальной проверки, помогающих выявить признаки противоправных деяний путем изучения документального оформления какой-либо одной или нескольких (взаимосвязанных либо однородных) хозяйственных операций. Вторую группу приемов составляют методы фактической проверки, т.е. специально организуемые контрольные действия (выборочная инвентаризация, контрольный обмер незавершенного строительства и т.п. мероприятия), с результатами которых ревизор, аудитор, следователь и другие заинтересованные лица сопоставляют содержание проверяемых документов. С помощью второй группы приемов находят уже не документальные, а

фактические несоответствия, т.е. несоответствия содержания даже правильно оформленных документов действительному содержанию реальной хозяйственной деятельности организации.

Отдельные элементы комплекса используются различными субъектами контрольно-ревизионной и правоохранительной деятельности.

Его применяют работники бухгалтерского аппарата, контролирующие деятельность материально ответственных лиц, бухгалтеры-ревизоры, аудиторы, налоговые инспектора при столкновении с фактами нарушений и признаков преступлений. В пределах своей компетенции отдельные приемы исследования используют и сами оперативно-следственные работники, но всегда в ограниченном объеме и в направлении уже имеющейся ориентирующей информации. При выявлении преступлений эффективен комбинированный подход, когда первоначально оперативно-следственные работники самостоятельно либо с помощью соответствующих специалистов изучают узкий круг заранее отобранных учетно-бухгалтерских документов. Затем, если будет установлено, что преступление нашло какое-то отражение в данных бухгалтерского учета, по требованию правоохранительных органов проводится документальная ревизия; ревизору дается конкретное задание и осуществляется предметный контроль за ходом его последующей работы.

При таком подходе исключается возможность необоснованного проведения ревизий по инициативе правоохранительных органов, что в современных условиях необходимо. Экономика предприятий в условиях рыночных отношений особенно остро реагирует на любое постороннее вмешательство в его производственную деятельность. Это тем более относится к различным внеплановым проверкам, при которых какая-то часть работников всегда отвлекается от выполнения своих непосредственных обязанностей.

Методы документальной проверки

Замаскированные правонарушения внешне отражаются в учетных данных в основном в трех формах:

- 1) противоречия в содержании отдельного документа;
- 2) противоречия между содержанием нескольких взаимосвязанных документов;
- 3) отклонения от обычного порядка движения ценностей.

В связи с этим по кругу изучаемых объектов различают три группы методов документальной проверки — отдельного бухгалтерского документа; нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции; учетных данных, отражающих однородные операции.

Методы исследования отдельного документа включают в себя формальную, нормативную и арифметическую проверку.

Формальная проверка, или внешний осмотр документа, состоит из двух основных последовательных этапов:

- анализа соблюдения установленной формы документа,
- детального изучения образующих его реквизитов.

На первой стадии осмотра внимание ревизора, оперативного работника, следователя могут привлечь нарушения формального требования. Эти

требования выражают защитные функции документа, направленные на предупреждение возможных искажений его содержания. Несоблюдение формы документа, наряду с небрежностью в учете, может быть вызвано результатами преступных действий, имевших целью преодолеть или даже использовать для маскировки именно защитные функции учетного документа.

Признаком преступных действий по преодолению защитных функций документа могут становиться следующие формальные нарушения:

- использование при составлении документа бланков ненадлежащей формы,
- отсутствие в документе отдельных реквизитов,
- наличие ненадлежащих дополнительных реквизитов.

На втором этапе осмотра выясняют, нет ли в документе сомнительных реквизитов. Для этого сопоставляют различные реквизиты одного и того же документа. Несоответствие 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.

Обнаружение логических противоречий требует особой внимательности от лица, изучающего документ, поэтому они часто остаются незамеченными работниками бухгалтерии, даже ревизионным аппаратом.

Для выявления сомнительных реквизитов рекомендуется сопоставлять реквизиты данного документа с аналогичными реквизитами других документов (например, подписи, выполненные от имени одного и того же лица в разных платежных ведомостях). Данный прием является частным случаем проверки документов по форме, поскольку при применении его сопоставляют не содержание операций, а внешний вид отдельных реквизитов различных документов.

Все это показывает, что эффективное применение даже простейшего метода — формальной проверки — требует вдумчивого отношения к исследованию документа, убеждает в том, что само исследование немислимо 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 недоброкачественно исполненные документы.

Нормативные несоответствия не только могут указывать на подлог именно в том учетном документе, где они были обнаружены (например, несоответствие между наименованием блюд и сырьевым набором продуктов, списанных на его приготовление в требовании-меню), но и становиться сигналом для проверки других документов, в том числе документов,

находящихся во взаимосвязанных с проверяемыми государственными учреждениями и хозяйственными организациями.

Нормативная проверка материалов инвентаризации сводится обычно к документальному контролю за соблюдением правил ее проведения. Так, сомнительными могут быть признаны акт инвентаризации, проведенной без участия материально ответственного лица.

Арифметическая проверка состоит в контроле за правильностью самых разнообразных подсчетов, сделанных при составлении конкретного бухгалтерского документа. Наиболее характерные арифметические несоответствия, в виде которых проявляются подлоги, обнаруживаются при контроле итоговых показателей, подсчитанных как по горизонтальным строчкам (например, правильность умножения количества товара на цену за единицу в накладной), так и по вертикальным графам документа (например, правильность подсчета платежно-расчетной ведомости по графам "Всего начислено" или "К выдаче на руки").

Общей чертой всех трех рассмотренных методов является их высокая поисковая значимость при проведении ревизий. С их помощью ревизоры выявляют сомнительные документы, подвергаемые затем всесторонней более глубокой проверке. Со своей стороны преступники, маскируя хищения, 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. Работники 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 относительно чаще и намного целенаправленней.

Методы проверки взаимосвязанных документов. Некоторые преступления, не вызывая противоречий в содержании отдельного учетного документа, оставляют следы в системе взаимосвязанной учетной документации. Для их обнаружения используют методы встречной проверки и взаимного контроля документов.

Под *встречной проверкой* понимают сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Взаимный контроль состоит в сопоставлении нескольких документов, прямо или косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию.

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 различных взаимосвязанных предприятиях (поставщик и покупатель).

Встречная проверка оказывается эффективной в двух основных ситуациях. Первая — когда хотя бы в одной из организаций экземпляры документов сохранились, а во взаимосвязанной с ней уничтожены или отсутствуют по каким-либо другим причинам. Вторая — когда все экземпляры документа сохранились и находятся в надлежащих местах хранения, но в их содержании обнаруживаются достаточно характерные расхождения.

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.

Метод взаимного контроля представляет собой сопоставление самых различных документов, прямо или косвенно отражающих проведенную операцию. Он может быть использован в совокупности со встречной проверкой и вполне самостоятельно в отношении таких бухгалтерских документов, которые состояются 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. Такими 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 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, небухгалтерскую документацию, хранящуюся в других отделах: в отделе кадров, отделе технического контроля, на проходной склада и т.п.; бухгалтерские документы и данные чернового внутрискладского, внутримагазинного и тому подобного учета, несистемные черновые записи материально ответственных лиц, другие документы и материалы неофициального учета.

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

Не исключается применение метода взаимного контроля в бухгалтерском анализе (сличение записей и документов) и при исследовании материалов инвентаризаций. Признаки некоторых подлогов в инвентаризационных описях

могут быть иногда (в условиях суммового учета) обнаружены сличением данных описи с первичными приходно-расходными документами.

Метод взаимного контроля применяется на практике не только для выявления подлога, но и для уточнения круга лиц, принимавших участие в преступлении. Последовательный анализ многих документов и счетных записей преследует тогда цель выявления в них взаимосвязанных подлогов, направленных на сокрытие преступлений.

Методы проверки документов, отображающих однородные операции.

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

Но некоторые злоупотребления должностных лиц лишь косвенно отражаются в бухгалтерских документах. Не возникает, например, никаких противоречий между накладной и транспортным документом, если с базы в магазин вместо масла 1 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 остаток масла высшего сорта на определенное число и его поступление в течение последующего месяца 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.

Подобные отклонения можно обнаружить путем исследования учетных данных, отражающих однородные операции. Такое исследование может быть произведено с помощью восстановления количественного учета, контрольного сличения остатков, анализа ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств с определением остатка после каждой операции или дня, сравнительного анализа документов, отражающих однотипные операции.

Метод восстановления количественного учета характеризуется наиболее узкой сферой практического применения. В целях обнаружения документальных следов (подлоги в документах и материалах инвентаризаций) он применяется, как правило, лишь на предприятиях торговли и общественного питания, притом только в случаях ведения суммового учета, когда отдельный учет движения товаров по их наименованиям не ведется, а результаты инвентаризаций определяются в обезличенном суммовом выражении.

Эта возможность возникает лишь тогда, когда выдача товаров в отделы фиксируется в заборных листах или черновых записях и эти документы представлены ревизору.

Восстанавливая количественный учет по складу магазина, приход по каждому виду товаров определяют на основе бухгалтерских документов, а расход по черновым записям материально ответственных лиц (или заборным листам). Рассматриваемый случай является исключением из общего правила.

По общему же правилу, восстановление количественного учета на предприятиях розничной торговли, так же как и в розничной сети общественного питания (буфеты, лотки и др.), неосуществимо. Объясняется это тем, что основная масса расходных операций в розничной торговле — продажа товаров населению — не оформляется первичными документами. В связи с этим основным способом выявления признаков преступлений по документам розничных торговых предприятий является *контрольное сличение*.

Этот метод применяется также при выявлении преступлений в розничной сети предприятий общественного питания, а также на производстве этих предприятий, где отсутствует возможность восстановить количественный учет.

При контрольном сличении изучают данные первичной документации об остатках и движении каких-либо конкретных товаров за определенный инвентаризационный период. Путем анализа бухгалтерских документов получают и сопоставляют следующие данные:

1) количество проверяемого товара на начало периода по инвентаризационной описи (или акту передачи смены);

2) документированный приход этого же товара за инвентаризационный период (приход товаров в магазинах, буфетах и т.д. должен полностью оформляться накладными и другими документами);

3) документированный расход товара за этот же период (продажа данного товара по безналичному расчету, в кредит, списание по актам, возврат готовых блюд из буфета на кухню, за исключением продажи товаров населению за наличный расчет);

4) количество проверяемого товара по инвентаризационной описи (акту передачи) на конец периода.

В результате сравнения этих данных иногда могут быть выявлены излишки проверяемого товара (например, остаток по описи на начало периода — 20 кг, приход — 30 кг, документированный расход — 36 кг, остаток по описи на конец периода — 40 кг, излишек — 26 кг).

Такой излишек минимальный, так как вычисляется без учета возможной реализации за наличный расчет. Он может быть вызван:

1) поступлением неучтенных товаров (в том числе и заменой одних товаров другими при их получении от поставщиков);

2) приписками в описи на конец инвентаризационного периода с целью временного сокрытия недостачи;

3) оформлением бестоварных расходных документов (в данном случае — расход 36 кг товара);

4) невключением в описи на начало периода каких-либо товаров с целью сокрытия суммарных излишков;

5) ошибками материально ответственных лиц и членов инвентаризационных комиссий.

Выявляя излишки, следует принимать меры к тому, чтобы установить, какими из перечисленных причин они объясняются и каковы были цели искажения данных учета. Так, даже один и тот же факт поступления неучтенных товаров может указывать на различные преступления. В одних

случаях это будет следствием действий по укрытию доходов от налогообложения (неполное отражение в учете реальных объемов хозяйственной деятельности), в другом — результатом реализации ценностей, похищенных на каком-либо предприятии, и т.п.

Другим показателем, вычисляемым при контрольном сличении, является объем возможной реализации данного товара населению.

Например, если остаток товара на начало периода был 40 кг, приход его — 60 кг, документированный расход — 10 кг, а остаток на конец периода — 15 кг, то следует признать, что часть этого товара — 75 кг, возможно, была продана населению. Движение товара во всех таких случаях признается нормальным. Вместе с тем иногда и рассматриваемый показатель используют для распознавания преступлений.

Так, резкие несоответствия между объемом реализации какого-либо товара в аналогичные периоды времени иногда рассматриваются как признак реализации неучтенных товаров. В других случаях для выявления правонарушений вычисленный контрольным сличением объем реализации сопоставляют со свидетельскими показаниями покупателей.

Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств или хронологический анализ операций применяют для выявления самых различных отклонений от нормального оборота ценностей. Наиболее распространенным 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: например реализация неучтенной продукции, необоснованное списание в расход фактически похищенных ценностей и т.д.

Хронологический анализ позволяет выявлять и другие виды отклонений от нормального оборота ценностей, например "скачки" и "спады" выручки в торговом предприятии в день инвентаризации и последующие дни; отсутствие движения товара, пользующегося спросом или подлежащего немедленной реализации.

Используется этот прием и как самостоятельный метод исследования, и как дополнительный: для последующей обработки материалов восстановленного количественного учета и контрольного сличения остатков; такая обработка нередко дает положительные результаты.

При исследовании документов, отражающих движение однородных ценностей, наряду с названными методами применяют и *метод сравнительного анализа* документов. Он заключается во взаимном сопоставлении по различным

(в том числе и по специально вычисленным) показателям ряда документов, отражающих разные, но аналогичные по содержанию операции.

Таковыми документами, например, являются накладные на отпуск со склада одного и того же товара разным покупателям; товарные отчеты одного и того же материально ответственного лица за смежные периоды времени; наряды, выписанные различным лицам, на выполнение одной и той же работы; записи в нескольких карточках аналитического учета, отражающие движение подотчетных сумм у отдельных работников данного предприятия.

Сопоставлением таких документов иногда возможно определить, что показатели одного или нескольких документов резко отличаются от всех остальных документов данной группы при отсутствии объективных оснований для этого.

Методы фактической проверки хозяйственных операций

Цель исследования учетных данных (проверка соответствия между реальной действительностью и содержанием учетных документов) не всегда может быть достигнута только исследованием документального оформления хозяйственных операций. Нарушение установленных правил документооборота, запущенность и неправильная постановка учета, отсутствие надлежащего контроля за материально ответственными лицами и тому подобные обстоятельства приводят к недостаточно четкому отражению совершенных операций. Это затрудняет выявление преступлений по данным бухгалтерского учета. Противоречия между документами, которые должны были бы быть при хищениях, налоговых и других экономических преступлениях, иногда отсутствуют потому, что документы неправильно оформлены.

Важным средством достижения цели, кроме рассмотренных приемов, является поэтому комплекс приемов фактической проверки хозяйственных операций.

В комплекс способов фактической проверки, кроме инвентаризации, входят 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 покупателя. Проверка возможна и по завершении операции, но по возможности незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом.

Выполнение контрольных операций с участием специалистов или представителей общественности, результаты которых также оформляются ревизорами отдельными актами. Чаще всего в ревизионной и юридической практике встречаются такие контрольные операции, как выпуск контрольной партии продукции, контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка, и некоторые другие.

Имеются в виду проверки, проводимые до возбуждения уголовного дела. После его возбуждения осмотр товаров целесообразнее проводить следователю с привлечением товароведа-специалиста или эксперта.

В результате могут быть выявлены значительные отклонения фактического процента выхода готовой продукции по отношению к основному виду сырья от процента, установленного нормой, что в свою очередь способствует определению источника хищений или способов сокрытия налогооблагаемой прибыли.

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.).

Некоторые контрольные операции требуют для своего выполнения имитации определенных действий, например исполнения ревизором 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, для установления фиктивности операций, отраженных в товарных чеках, ревизор или следователь может получить справку от соответствующего магазина о том, что в ассортименте отсутствуют товары, указанные в чеках; для подтверждения подложности наряда, оформленного на имя определенного лица, можно получить справку адресного бюро о том, что по указанному адресу данное лицо не проживает.

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.

Ценность методов фактической проверки состоит в том, что с их помощью могут быть установлены несоответствия между содержанием документа и отраженной в нем хозяйственной операцией, 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 подлога, выполненного на уровне документов и материалов инвентаризации.

Однако для достижения этой цели недостаточно знать только сущность рассмотренных методов. Необходимо уметь модифицировать общие приемы исследования в частные методики, принимая в расчет конкретные особенности документального оформления отдельных видов хозяйственных операций, которые встречаются в юридической практике.

Раздел III. Применение специальных бухгалтерских познаний в судопроизводстве и юридической практике.

§ 10. Организация контрольной службы государства.

В Российской Федерации сложилась система государственного контроля за законностью в процессе ведения организациями учетной политики и организации бухгалтерского учета. Она является составной частью государственного финансового контроля, который можно определить как надзор за законностью и целесообразностью действий в образовании, распределении, использовании и учете денежных фондов всех уровней для эффективного развития государства, хозяйствующих субъектов.

В зависимости от контролирующих органов выделяют следующие его виды: президентский, контроль представительных органов государственной власти и местного самоуправления; органов исполнительной власти, финансово-кредитных органов, ведомственный; внутривластный; аудиторский и некоторые другие. Так, для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета, обе палаты Федерального Собрания - Государственная Дума и Совет Федерации - образуют Счетную Палату, назначая по половине состава аудиторов (ст. 101 Конституции РФ). Госдума также рассматривает и утверждает отчет об исполнении федерального бюджета (ст. 114 Конституции). Контрольные функции реализуются и через деятельность соответствующих Комитетов по бюджету Государственной Думы и Совета Федерации. Аналогичные функции осуществляют представительные органы государственной власти субъектов Российской Федерации и органы местного самоуправления.

Важная роль в системе государственного финансово-хозяйственного контроля отводится Контрольному управлению Президента Российской Федерации (имеющему в своем составе территориальные подразделения). В пределах своих полномочий Правительство РФ на основании закона "О Совете Министров - Правительстве Российской Федерации" контролирует составление и исполнение федерального бюджета, проведение единой финансовой, кредитной и денежной политики.

В системе государственного контроля главенствующее место занимает Министерство финансов РФ (Минфин), действующее на основании утвержденного Постановлением Правительства России Положения. В соответствии с пунктом "ф" ст. 7 указанного Положения Минфин рассматривает анализирует сводную бухгалтерскую отчетность федеральных органов исполнительной власти, осуществляет методическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью предприятий, учреждений и организаций независимо от их организационно-правовых форм и подчиненности и принимает меры по его совершенствованию, утверждает план счетов, типовые

формы бухгалтерского учета и отчетности, инструкции по их применению и порядку составления; руководит работой по переоценке товарно-материальных ценностей; устанавливает порядок ведения бухгалтерского учета и составления отчетности об исполнении федерального бюджета, смет расходов бюджетных учреждений и организаций; устанавливает формы учета и отчетности по кассовому исполнению федерального бюджета, бюджетов субъектов Федерации.

§ 11. Документальная ревизия - как форма финансового контроля.

В Российской Федерации существуют различные виды хозяйственного контроля. Все виды контроля взаимосвязаны. Комплексное использование различных его видов позволяет получать достоверные результаты.

В зависимости от времени осуществления выделяют три вида контроля:

- **Предварительный контроль** - проводится до производства хозяйственных операций с целью предупреждения незаконных и неправильных действий. Осуществляется путем проверки проектов, планов смет и документов на поступление оборудования, машин, материалов и других материальных ценностей, а также их расходования.

Предварительный контроль осуществляют: органы государственного управления; Министерства финансов при рассмотрении смет, штатов, ставок, фондов заработной платы и т. п.; банки; главные и старшие бухгалтеры.

- **Текущий контроль** - осуществляется в процессе хозяйственной деятельности. Его проводят работники учета и другие должностные лица, занимающиеся проверкой не только количества, но и качества работы.

- **Последующий контроль** - это документальные ревизии, обследования, проверки, анализ бухгалтерских отчетов и балансов после окончания хозяйственных операций. Его проводят вышестоящие организации и контрольно-ревизионные органы государства.

По методам проведения хозяйственный контроль делится на фактический и документальный.

- **Фактический контроль** состоит в проверке наличия материальных ценностей. Основным методом фактического контроля является инвентаризация (ст. 12 Закона 1996 года). К фактическому контролю относятся также лабораторные анализы (например, анализ выплавленной стали), производственно-технические экспертизы и другие методы.

- **Документальный контроль** заключается в проверке хозяйственной деятельности по данным первичных документов, учетных записей (регистров) и отчетности. К данному виду контроля относится документальная ревизия.

Документальной ревизией называется проверка по документам и записям в учетных регистрах законности, правильности и целесообразности хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций.

Основными задачами документальной ревизии являются:

- а) проверка законности хозяйственных операций, произведенных на данном предприятии, в организации, учреждении;
- б) проверка соблюдения финансовой дисциплины;
- в) выявление случаев незаконного расходования и списания средств и материалов;
- г) проверка правильности постановки бухгалтерского учета складского хозяйства и правильности представляемых отчетов.

Документальную ревизию проводят органы контрольно-ревизионного управления Министерства финансов и его местные органы; органы внутриведомственного финансового контроля; а также ревизионные комиссии общественных и кооперативных предприятий и организаций;

Документальные ревизии классифицируются:

- а) по основаниям назначения - на плановые и внеплановые;
- б) по органам, проводящим документальную ревизию, на ведомственные и вневедомственные;
- в) по объему ревизии - на полные и частичные;
- г) по методу проведения - на сплошные, выборочные и комбинированные;
- д) по повторности - на первичные, повторные и дополнительные;
- е) по составу ревизоров - на бухгалтерские и комплексные.

В процессе производства документальной ревизии ревизор имеет следующие права:

- а) проверять фактическое наличие товарно-материальных ценностей и денежных средств у материально-ответственных лиц;
- б) требовать от руководителей и работников ревизуемого предприятия (учреждения) предъявления бухгалтерских документов, журналов и книг, планов, смет, отчетов, распоряжений и других документов;
- в) требовать устные и письменные объяснения и справки с работников проверяемого предприятия (учреждения);
- г) печатывать или изымать подложные и сомнительные документы для обеспечения их сохранности;
- д) запрашивать от различных организаций, предприятий и лиц необходимые для проведения ревизии сведения и копии документов.

В то же время ревизор обязан:

- а) выполнить задание на проведение ревизии качественно и в срок;
- б) по выявленным нарушениям и злоупотреблениям разработать меры по их устранению и предотвращению;
- в) составить акт ревизии.

При проведении ревизии ревизором могут применяться методы фактической и документальной проверки.

К методам фактической проверки относятся: осмотр, обследования, инвентаризация, обмер выполненных работ, контрольный запуск сырья и материалов в производство (эксперимент), анализ сырья материалов и продукции, получение объяснений и справок. Конкретные названные методы проверки включают:

- **Осмотр.** Объектами осмотра могут быть территория, производственные помещения, оборудование, склады, продукция, помещения, где хранятся документы и т.п. При осмотре ревизор выясняет условия деятельности ревизуемого предприятия (учреждения), пригодности условий хранения материальных и денежных средств и т.д.

- **Обследование.** В содержание обследования входит не только осмотр необходимых объектов, но и ознакомление с документами, получение объяснений от соответствующих лиц и другие действия. Осмотр и обследование дают возможность ревизору получить общее представление о деятельности предприятия, учреждения. При обнаружении злоупотреблений и иных нарушений, например, плохой организации складского хозяйства, контрольно-пропускной системы и т.п., ревизор составляет об этом акт и приобщает его к общему акту ревизии.

- **Инвентаризацию.** Это проверка и регистрация наличия материальных и денежных средств на месте их хранения (на складе, в цехе, в кассе и т. п.) с последующим сличением остатков по учетными данными. Она должна производиться комиссией в составе ревизора, материально-ответственного лица и других лиц внезапно.

- **Обмер выполненных работ** - это проверка соответствия выполненных работ их документальному отражению.

- **Контрольный запуск сырья и материалов в производство (эксперимент).** Применяется для проверки норм расхода сырья и материалов, количества отходов, выхода готовой продукции, проверки технологического процесса, производительности оборудования и т.п.

- **Анализ сырья, материалов и продукции** осуществляется для проверки качества выпускаемой продукции, выявления фактов использования неполноценного сырья, замены одних материалов другими, более дешевыми, недовложения каких-либо компонентов и т.п.

- **Получение объяснений и справок.** Ревизор получает их во время осмотров, обследований от любых лиц, располагающих относящимися к ревизии сведениями.

К методам документальной проверки относятся:

- **Осмотр документов для выяснения:** составлен ли документ по установленной форме, имеются ли в нем все необходимые реквизиты, нет ли на нем подчисток, подклеек, травления, приписок и иных изменений цифр и текста, надлежащие ли на документе штампы, печати не вызывают ли сомнение почерк, подписи и т. д.

- Арифметическая (счетная) проверка должна выяснить правильность итоговых сумм, вычисления процентов, умножения количественных показателей на их цену и т. д.

- Нормативная проверка документов - это выяснение правильности применения цен, расценок, размера налогов, накладных расходов норм трудовых затрат, естественной убыли, расхода сырья и материалов, выхода продукции и т. п.

- Проверка соответствия операций, отраженных в документах, установленным правилам. Речь идет о законности различных хозяйственных операций. Например, надлежащим ли лицом выдавалась заработная плата, законно ли произведен зачет пересортицы, не передавались ли материальные ценности от одного материально-ответственного лица другому без инвентаризации, не превышался ли лимит денег в кассе, проверка оснований для расходных денежных документов и т. д.

- Встречная проверка документов, т.е. сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, находящихся в разных подразделениях ревизуемого предприятия, или в разных организациях.

- Сопоставление учетных записей, отражающих одну и ту же хозяйственную операцию в двух разных организациях.

- Сопоставление распорядительных и исполнительных документов.

- Сопоставление первичных и производных документов (регистров).

- Сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции.

- Сопоставление данных о движении товара с данными о движении тары.

- Сопоставление данных бухгалтерского и оперативного учета.

- Сопоставление записей в книге кассира-операциониста с данными счетчиков кассового аппарата и контрольных лент.

- Восстановление количественного учета товарно-материальных ценностей.

- Контрольно-выборочное сличение остатков товаров (контрольное сличение).

- Анализ ежедневного движения товарно-материальных и денежных средств с определением остатка после каждой операции.

Наличие в первичных документах **дефектов** вызывает обоснованное сомнение правоприменительных и контролирующих органов в правильности (законности) оформленных ими операций. Наиболее характерными дефектами являются следующие:

- нарушение установленной формы документа;

- наличие на документе резолюции или разрешающей подписи в неустановленном месте;

- отсутствие при распорядительном документе исполнительного (и наоборот);

- отсутствие всех необходимых реквизитов на документе;

- несоответствие отдельных реквизитов;
- суммарное несоответствие основного документа и приложения к нему;
- подписание документа лицами, не имеющими на это права;
- отсутствие необходимых приложений;
- расхождение содержания нескольких экземпляров одного и того же документа;
- подделка подписей, наличие подчисток, исправлений и т. д., кроме того, могут свидетельствовать о неблагополучии учета и требуют тщательной проверки по первичным документам следующие признаки счетных регистров;
- отсутствие необходимых записей в карточках аналитического учета и других регистрах;
- кредитовое сальдо по активным и дебетовым по пассивным счетам;
- записи в счетных регистрах, не обоснованные первичными документами;
- отсутствие аналитического учета по балансовым счетам;
- необоснованное свертывание сальдо по активно-пассивным счетам;
- необоснованные и неоговоренные исправления в регистрах;
- неправильные итоговые записи и переносы с одной стороны регистра на другую и т.д.

Для документов бухгалтерского оформления характерны следующие **основные нарушения правил учета:**

- составление бухгалтерских проводок и внесение записей в накопительные ведомости, не основанных на первичных документах;
- составление бухгалтерских проводок с нарушением корреспонденции счетов;
- исправление бухгалтерских проводок без документальных оснований и действительной необходимости;
- запоздалое составление бухгалтерских проводок (не во время обработки документа, а через некоторое время).

Результаты ревизии оформляются **актом документальной ревизии**.

Акт документальной ревизии должен содержать все относящиеся к делу факты, обнаруженные ревизором. В акте описывается подробно каждый конкретный случай нарушения и действия определенных лиц. Его описание должно основываться на документах. Акт должен быть написан четко, ясно, грамотно, без исправлений, подписывается ревизором, руководителем и главным бухгалтером организации. В случае несогласия с актом ревизии или отдельными его положениями руководитель организации и главный бухгалтер прилагают к акту свои возражения.

К акту документальной ревизии могут прилагаться следующие документы:

- а) объяснения или возражения руководителя и главного бухгалтера организации (предприятия, учреждения);

- б) объяснения, полученные ревизором в ходе проверки от определенных лиц;
- в) промежуточные акты, которые составляются по результатам проверки отдельных участков работы организации в период ревизии;
- г) справки (таблицы), полученные ревизором;
- д) составленные ревизором в ходе ревизии расчеты и таблицы;
- е) изъятые ревизором документы;
- ж) заключение ревизора по представленным возражениям по акту ревизии.

Кроме акта ревизор представляет руководителю, назначившему ревизию, свои предложения и выводы по устранению причин и условий, способствующих правонарушению. По поступившим материалам руководитель, назначивший ревизию, принимает решение.

Предложения и выводы ревизора использует и следователь для внесения представления об устранении причин и условий, способствовавших совершению правонарушений.

В структурном плане акт ревизии должен состоять из трех частей:

- **вводной части**, включающей основания для назначения документальной ревизии; наименование ревизуемой организации; фамилию, имя и отчество ревизора; краткое изложение обстоятельств дела; перечень проверенных документов; задание ревизору и место проведения ревизии; список присутствовавших при ревизии лиц; дату начала и окончания ревизии;

- **констатирующей части**, состоящей из данных бухгалтерского учета; методов ревизии; установленных фактов нарушений; наименования нормативного акта, регулирующего деятельность лиц по проверяемым вопросам; сведения об использовании заключений специалистов других областей знания;

- **выводов**, т.е. конкретных ответов ревизора на поставленные перед ним в письменном задании вопросы.

§ 12. Ревизия по требованию следственных и судебных органов.

Большое значение для сотрудников правоохранительных органов имеют навыки квалифицированно подготовить, назначить и организовать проведение документальной ревизии. Именно эти вопросы часто встречаются в практической деятельности оперативных работников БЭП и следователей, поскольку преступления, связанные с хозяйственной деятельностью, не обходятся без назначения документальной ревизии, результаты которой могут служить средством собирания доказательств по уголовным делам.

Ревизии по требованию органов дознания, следствия проводятся до возбуждения уголовного дела при наличии фактических оснований по проверочному материалу или в связи с материалами уголовного дела.

В соответствии со ст. 86 УПК следователь в целях собирания доказательств может потребовать проведения внеплановой ревизии по находящемуся в его производстве уголовному делу.

Свое требование о производстве ревизии следователь выражает в форме постановления, которое он направляет соответствующему должностному лицу, правомочному назначить ревизию.

Основаниями для проведения первичной ревизии являются :

1. наличие в деле данных об отдельных фактах хищений, злоупотреблений, подлогов, из которых вытекает необходимость проверки по первичным документам всей или отдельных сторон деятельности организации или определенных должностных лиц;

2. обоснованное ходатайство обвиняемого о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение;

3. необходимость проверки признания обвиняемого в совершении подлогов, злоупотреблений с использованием бухгалтерских документов;

4. обоснованное сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение по поставленным вопросам без предварительной ревизии.

При наличии одного или нескольких указанных фактических оснований для назначения ревизии следователь, руководствуясь ст. 38, 86 УПК, требует от определенного должностного лица назначить ревизию. В постановлении излагаются мотивы (основания), которые побудили следователя потребовать проведения ревизии, формулируются задания ревизору: какую организацию подвергнуть ревизии, деятельность каких должностных лиц, за какой период. Постановление направляется должностному лицу (оно для него обязательно), правомочному назначить ревизию.

Право требовать назначение документальной ревизии до возбуждения уголовного дела, т.е. по проверочному материалу, предусмотрено Законом о милиции от 18 апреля 1991г. Именно этим правом пользуются сотрудники БЭП при назначении ревизии, так как большинство уголовных дел возбуждается по фактам экономических преступлений лишь после проведения документальной ревизии. Для этого составляется требование (письмо) за подписью начальника органа внутренних дел, в котором излагается перечень вопросов, подлежащих выяснению при документальной ревизии.

Следователь должен контролировать реализацию своего постановления. После назначения ревизии необходимо поинтересоваться кому поручено ее производство, компетентен и не заинтересован ли ревизор в исходе дела, не подлежит ли он отводу. После разрешения вопроса об отводе следователь знакомит его с материалами дела и договаривается о встречах в ходе ревизии при обнаружении ревизором сомнительных документов, появлении по делу новых вопросов и т.д. Для максимального использования возможностей ревизии необходимо ставить перед ревизором такой перечень вопросов, который охватывал бы все обстоятельства, подлежащие документальной проверке, с учетом способа совершения преступных действий. При постановке вопросов необходима постановка задания о применении ревизором конкретных методов, способов и приёмов проверки данных учетно-бухгалтерских

документов (восстановление количественно-суммового учета, контрольное сличение остатков, восстановление аналитического учета и т.д.).

Получив акт документальной ревизии с соответствующими приложениями, необходимо тщательно изучить полученные материалы, проанализировать их с учетом уже имеющихся доказательств по делу, дать им правильную оценку, затем решить, какие последующие действия требуется произвести, используя акт ревизии.

Работу правоприменителя с актом ревизии можно условно разделить на три этапа.

На первом этапе проверяется правильность оформления акта ревизии, а именно: основания для производства ревизии, указание в акте, какая организация была проверена; за какой период; когда составлен акт ревизии; перечень проверенных ревизором документов; наличие необходимых подписей в акте и приложениях к нему; имеются ли при акте ревизии письменные возражения и объяснения руководителя и главного бухгалтера проверенного предприятия; приложения; указано ли в акте, откуда изъяты приложенные документы.

На втором этапе уясняется содержание акта ревизии, а именно: выполнено ли ревизором задание, проведена ли проверка по всем поставленным вопросам; применил ли ревизор все необходимые методы проверки; присутствовали ли при проверке заинтересованные (ревизируемые) лица, учтены ли их объяснения; правильно ли проведена инвентаризация, обмер работ и другие ревизионные действия; ознакомлены ли заинтересованные лица с выводами ревизии; установлены и подтверждены ли документами факты, указанные в акте ревизии; имеются ли выводы ревизора о сущности установленных нарушений; о виновниках; обоснованы ли выводы ревизора первичными или иными документами, ссылками на законы и другие нормативные акты.

На третьем этапе следователь проверяет акт ревизии следственным путем, т. е. путем допросов соответствующих лиц, осмотров, экспертиз и. д.

После изучения акта ревизии следователь принимает одно из трех решений:

а) признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;

б) при наличии недостатков в материалах ревизии вернуть их органу, назначившему ревизию, или вызвать ревизора для доработки акта ревизии;

в) признав ревизию недоброкачественной, потребовать ее повторного производства.

Дополнительная документальная ревизия назначается в случаях, когда:

а) заинтересованные лица не присутствовали при ревизии и представили объяснения, требующие документальной проверки;

б) заинтересованные лица представили дополнительные мотивированные объяснения, которые требуют документальной проверки;

в) в ходе расследования появилась необходимость расширить объем проверки деятельности предприятия (учреждения) или должностных лиц;

г) эксперт-бухгалтер заявил о невозможности дать заключение по какому-то вопросу без дополнительного документального исследования.

Дополнительную ревизию может провести тот же ревизор, который проводил первоначальную ревизию.

Повторная ревизия назначается в случаях, когда следователь признает проведенную ревизию некачественной из-за некомпетентности, недобросовестности или заинтересованности ревизора в исходе дела. Некачественно проведенная ревизия может выражаться в неприменении ревизором необходимых приемов и методов проверки, в умышленном искажении данных учета и т. д.

Могут быть случаи заявлений заинтересованных лиц о неполноценности проведенной ревизии или сообщении эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение вследствие недоброкачества материалов ревизии. Повторную ревизию должен проводить другой ревизор или группа ревизоров.

Документальная ревизия по уголовным делам существенно отличается от обычной документальной ревизии по признакам, которые можно проследить в виде таблицы:

Документальная ревизия	Отличительные признаки	Документальная ревизия по уголовным делам
Метод управления хозяйством	Сущность	Способ собирания доказательств
Проверка законности хозяйственных операций, Соблюдение финансовой дисциплины, борьба с хищениями и злоупотреблениями.	Задачи	Установление фактов хищений, злоупотреблений и других преступлений, проверка правильности учета.
Контроль за хозяйственной деятельностью организаций.	Основание назначения и поведения	Наличие в уголовном деле фактов, свидетельствующих о необходимости документальной проверки.
Руководство вышестоящей организации.	Субъекты назначения	Дознаватель, следователь, суд.
Указы президента, Постановления Правительства, распоряжения Минфина РФ.	Правовая основа	УПК РФ - ст. 86

С руководителем и главным бухгалтером организации	Контакты ревизора в процессе ревизии	Со следователем, дознавателем, судом.
---	--------------------------------------	---------------------------------------

Материалы документальной ревизии становятся источником доказательств лишь тогда, когда они приобщены к уголовному делу, а фактические данные, отраженные в них приобретают значение доказательств только после того, как их установит следователь и использует их в процессе предварительного следствия. Отсюда вывод: доказательства собирает не ревизор, а следователь, который использует материалы ревизии и с их помощью определяет фактические данные. Вместе с тем, в процессе ревизии собираются материалы, в которых отражена преступная деятельность и при этом устанавливаются данные, имеющие значение доказательств, проведение ревизии по требованию правоохранительных органов можно считать одним из способов собирания доказательств.

§ 13. Сущность и содержание аудита.

Изучение данного раздела курсанту (слушателю) необходимо начать с вопросов организации финансово-хозяйственного контроля в РФ. Новые экономические отношения потребовали существенной перестройки финансово-хозяйственного контроля. Важнейшей проблемой становится улучшение финансового контроля и изменение его структуры, реорганизация ведомственного контроля и создание независимого аудиторского контроля. В зависимости от субъектов, осуществляющих финансово-хозяйственный контроль, различают государственный, ведомственный, внутрихозяйственный и независимый (аудиторский) контроль. Независимый финансовый контроль осуществляют специализированные аудиторские фирмы и службы, о чем будет сказано ниже.

Чтобы освоить данную тему, курсанту (слушателю) следует изучить нормативные акты:

1) «Об аудиторской деятельности в РФ» Федеральный закон № 119-ФЗ от 7 августа 2001г.;

2) "Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в РФ", утвержденные постановлением Правительства РФ от 06.05.94 г.

3) "Положение о комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ", утвержденное распоряжением Президента РФ от 04.02.94 г.

4) "Об основных критериях (система показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая)

отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке" - постановление Правительства РФ от 07.12.94 г. № 1355, дополненное постановлением от 25.04.95 г. № 408.

5) "Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности". Одобрен Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 09.02.96 г. и др.

Аудиторская деятельность в нашей стране появилась как ответ на потребности нарождающейся рыночной экономики, как объективно необходимый элемент его инфраструктуры. Обязанность хозяйствующего субъекта вести учет своего имущества и совершенных хозяйственных операций, самостоятельно исчислять и уплачивать налоги, представлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность, данными которой могут пользоваться все заинтересованные лица, вызвала необходимость независимого, вневедомственного финансового контроля - аудита. (Слово "аудит" переводится с лат. "он слышит".) Международное назначение аудита состоит в том, чтобы проверять и давать свое заключение о достоверности экономической информации хозяйствующего субъекта, которой пользуются многочисленные компании, организации, банки, биржи, предприниматели и владельцы акций.

Основным документом, регламентирующим аудиторскую деятельность в нашей стране является Федеральный закон «Об аудиторской деятельности».

Аудит (аудиторская деятельность) представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг. Аудит проводится наряду с финансовым контролем (ревизией, проверками налоговой полицией и др.)

К иным аудиторским услугам относятся: постановка, восстановление и ведение бухгалтерского (финансового) учета; составление деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности; анализ хозяйственно-финансовой деятельности; оценка активов и пассивов экономического субъекта; консультирование по вопросам финансового, налогового, банковского и иного законодательства РФ; обучение и другие услуги по профилю своей деятельности.

Основной целью аудиторской деятельности является установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.

Аудиторская проверка может быть обязательной и инициативной. Обязательная аудиторская проверка, проводится в случаях прямо указанных нормативными актами. Она может проводиться по поручению государственных органов.

Уклонения экономического субъекта от проведения обязательной аудиторской проверки либо воспрепятствование ее проведению влечет за собой

взыскание по решению суда общей юрисдикции или арбитражного суда по искам прокурора, органа Федерального Казначейства, органов Государственной налоговой службы и налоговой полиции.

Взыскания устанавливаются судами в виде штрафа с экономического субъекта. Сумма штрафа от 100 до 500 кратного, а с руководителя (руководителей) экономического субъекта в сумме от 50 до 100 кратного минимального размера оплаты труда, как об этом говорят Временные правила аудиторской деятельности.

При изучении темы необходимо обратить внимание на усвоение следующих положений.

Государственное регулирование аудиторской деятельностью осуществляет Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации, которая разрабатывает стандарты и правила применительно к конкретным ситуациям и отдельным видам аудиторской деятельности, свои решения оформляет протоколами. Например: Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности, утвержден Комиссией по аудиторской деятельности РФ (протокол N 1 от 9 февраля 1996 г.), Правило (стандарт) аудиторской деятельности "Аудиторские доказательства" одобрено протоколом N 6 от 25 декабря 1996 г.

Курсанты (слушатели) должны знать и другие направления деятельности Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Комиссия по аудиторской деятельности при Президенте РФ выдает генеральные лицензии на осуществление лицензирования аудиторской деятельности Министерству финансов РФ, ЦБ РФ, Росстрахнадзору РФ, а те в свою очередь лицензируют аудиторские фирмы и аудиторов по видам деятельности.

Порядок аттестации на право ведения аудиторской деятельности утверждается Правительством РФ (см.: Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности в Российской Федерации), также как и порядок выдачи лицензии на осуществление аудиторской деятельности (см.: Постановление Правительства РФ N 482-1994 г. "Об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке.", также Постановление Правительства РФ № 1355-1994 г. с изменениями, внесенными постановлением N 408-1995 г.).

Полномочиями в сфере нормативного регулирования аудиторской деятельности также обладают:

- Министерство финансов РФ непосредственно и через Центральную аттестационно-лицензионную аудиторскую комиссию (ЦАЛАК Минфина РФ). Источниками этого уровня являются, например: Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области страхования 1997 г. (утверждена совместным решением ЦАЛАК Минфина РФ и Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ);

- ЦАЛАК Минфина РФ, который утвердил Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности (от 5 июля 1994 года); утвердил реестры на выдачу лицензий аудиторам и аудиторским фирмам в области общего аудита;

- Центральный банк РФ в сфере аудита банковской деятельности. Например: Приказ ЦБ РФ № 64-1997 г. "О введении в действие Положения об аудиторской деятельности в банковской системе РФ"; сообщения ЦБ РФ о выдаче лицензий на право осуществления аудиторской деятельности в области банковского аудита и т.д.;

- Руководители федеральных ведомств и глав субъектов Федерации - по конкретным вопросам аудита в подчиненных им организациях подведомственных им территориях.

Аудиторами могут быть лица, имеющие экономическое или юридическое (высшее или среднее специальное) образование, а также стаж работы не менее трех лет из последних пяти в качестве бухгалтера, экономиста, ревизора, научного работника или преподавателя по экономическому профилю, аттестованные и получившие лицензию в установленном порядке на право аудиторской деятельности.

Аудитом имеют право заниматься как физические лица - аудиторы, так и юридические лица - аудиторские фирмы, в том числе иностранные и совместно созданные. Все аудиторские фирмы могут иметь любую организационно-правовую форму, за исключением формы акционерного общества открытого типа. Физические лица могут заниматься аудиторской деятельностью как в составе аудиторской фирмы, так и самостоятельно.

Аудиторы и аудиторские фирмы проходят государственную регистрацию и получают лицензии на осуществление аудиторской деятельности. Они не могут заниматься какой-либо другой предпринимательской деятельностью, не вправе сообщать третьим лицам сведения, полученные в процессе проверки.

Лицензии на осуществление аудиторской деятельности могут быть аннулированы выдавшими их органами в случаях:

- предоставления аудитором недостоверных сведений аттестующему органу;
- осуществления проверки, не предусмотренной выданной лицензией;
- предоставления аудитором сведений, полученных в ходе проверки, третьим лицам без разрешения хозяйственного субъекта;
- вступления в законную силу приговора об осуждении аудитора;
- умышленного сокрытия обстоятельств, препятствующих проведению аудиторской проверки;
- неоднократного некачественного проведения проверок или оказания аудиторских услуг.

За осуществление аудиторской проверки без лицензии применяется наказание на основании решения суда по искам прокурора, органов Федерального Казначейства, Государственной налоговой службы и налоговой

полиции в виде взыскания с аудиторов доходов, полученных в результате незаконной деятельности, а также штрафа от 500 до 1000 кратного минимального размера оплаты труда.

За иные нарушения законодательства РФ при осуществлении аудиторской деятельности аудиторы также могут быть наказаны в установленном порядке об этом говорит, например ст. 202 УК РФ устанавливающая уголовную ответственность за злоупотребление полномочиями частными нотариусами и аудиторами.

Курсантам (слушателям) необходимо знать не только понятия инициативной и обязательной аудиторской проверки, но и критерии, по которым отчетность экономических субъектов подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке.

Особо следует обратить внимание на право следственных и судебных органов давать поручения на проведение обязательных аудиторских проверок экономических субъектов, на которых заведены уголовные или гражданские дела. Проведение аудиторских проверок по просьбе следственных и судебных органов по уголовным делам имеет свои особенности. Во-первых, проверка проводится на основании постановления следователя о возбуждении уголовного дела и назначения в связи с этим ревизии. Во-вторых, аудитор с помощью следователя должен принять меры к обеспечению сохранности подлежащих проверке бухгалтерских и других документов. В-третьих, основной и промежуточные акты проверки должны быть подписаны, помимо аудитора, руководством проверяемой фирмы, материально ответственными лицами и главным бухгалтером. В-четвертых, может возникнуть необходимость изъятия подлинных бухгалтерских документов и приобщения их к материалам проверки.

Орган дознания и следователь с санкции прокурора, прокурор и суд (в том числе арбитражный) вправе дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении проверки экономического субъекта при наличии возбужденного уголовного дела.

Срок проведения аудиторской проверки по такому поручению определяется по договоренности и составляет, как правило, не больше двух месяцев. При необходимости органы следствия и суда обеспечивают личную безопасность аудиторов и членов их семей.

Аудиторская проверка проводится по документам, изъятых (затребованных) органом дознания, следователем, судом. Оплата работы аудиторов проводится за счет средств проверяемого экономического субъекта. При отсутствии таковых оплата проводится из средств федерального бюджета с последующим их возмещением экономическим субъектом. Повторные аудиторские проверки экономического субъекта по тем же основаниям проводятся за счет республиканского бюджета другими аудиторами.

Аудиторская проверка не может проводиться:

1. аудиторами, являющихся собственниками, акционерами, учредителями, руководителями и иными должностными лицами проверяемого экономического субъекта, несущими ответственность за соблюдение

бухгалтерской (финансовой) отчетности, либо состоящими с указанными лицами в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, сыновья, дочери, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

2. аудиторскими фирмами в отношении экономических субъектов, являющихся их учредителями, собственниками, акционерами, кредиторами, страховщиками, а также по отношению к которым эти аудиторские фирмы являются учредителями, собственниками, акционерами;

3. аудиторами и аудиторскими фирмами, оказавшими данному экономическому субъекту услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также составлению финансовой отчетности.

Если после заключения договора на проведение аудита возникли или стали известны обстоятельства, препятствующие проверке, договор расторгается, а поручение отзывается. В случае умышленного сокрытия аудитором (фирмой) от экономического субъекта-заказчика обстоятельств, исключающих возможность проведения аудиторской проверки, заказчику возмещается за счет аудитора все расходы, понесенные в связи с заключением договора. Кроме того, сокрытие названных обстоятельств является основанием для аннулирования лицензии на осуществление аудиторской деятельности.

При проведении аудиторской проверки и составлении заключения аудиторы независимы. Они имеют право:

- самостоятельно определять формы и методы проверки;
- проверять у экономических субъектов в полном объеме документацию о финансовой деятельности, наличие денежных сумм, ценных бумаг, материальных ценностей, получать разъяснения по возникшим вопросам и дополнительные сведения, необходимые для аудиторской проверки;
- получать по письменному запросу необходимую для проверки информацию от третьих лиц;
- привлекать к участию в проверке аудиторов, работающих самостоятельно, или другие фирмы, а также иных специалистов;
- отказаться от проведения проверки в случае непредставления экономическим субъектом необходимой документации, а также в случае необеспечения государственными органами, поручившими проверку, личной безопасности аудитора и членов его семьи.

Аудиторы и аудиторские фирмы обязаны:

1. неукоснительно соблюдать требования законодательства РФ;
2. немедленно сообщать заказчику, а также государственному органу, поручившему провести проверку, о невозможности своего участия в проведении аудита из-за обстоятельств, препятствующих его проведению (см. выше), а также из-за отсутствия лицензии;
3. квалифицированно проводить проверку, а также оказывать аудиторские услуги;
4. обеспечивать сохранность документов и не разглашать результаты аудиторской проверки, проведенной по поручению органов дознания, следствия, суда без их разрешения;

5. сообщать проверяемому экономическому субъекту о требованиях законодательства, правах и обязанностях сторон, о нормативных актах, на которых основываются замечания и выводы проверки.

Руководители и иные должностные лица проверяемого экономического субъекта обязаны:

- создавать аудитору (фирме) условия для своевременного и полного проведения проверки, представлять всю необходимую для этого документацию, а также давать по запросу аудитора разъяснения и объяснения в устной и письменной форме;
- оперативно устранять выявленные нарушения порядка ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской (финансовой) отчетности.

Запрещается мешать проверке, ограничивать круг вопросов, подлежащих выяснению.

Результатом аудиторской проверки является заключение аудитора (аудиторской фирмы) в форме безусловно положительного, условно положительного, отрицательного аудиторского заключения либо отказа в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

Аудиторское заключение - это документ, имеющий правовое значение для всех юридических и физических лиц, органов государственной власти и управления, органов местного самоуправления и судебных органов. При составлении аудиторского заключения аудиторская фирма должна принять во внимание все существенные обстоятельства, установленные в результате аудита бухгалтерской отчетности экономического субъекта.

Аудиторское заключение не может и не должно трактоваться пользователями аудиторского заключения как гарантия аудиторской фирмы в том, что иные обстоятельства, способные оказать влияние на бухгалтерскую отчетность экономического субъекта не существуют, т.е. можно говорить о проверке на началах риска.

Заключение аудитора приравнивается к заключению экспертизы. Оно должно состоять из трех частей: вводной, аналитической и итоговой.

Во вводной части для аудиторской фирмы указываются: юридический адрес и телефон, порядковый номер, дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию на осуществление аудиторской деятельности, а также срок действия лицензии: номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета; фамилия, имя и отчество всех аудиторов, принимавших участие в проверке.

Для аудитора, работающего самостоятельно: фамилия, имя и отчество, стаж работы в качестве аудитора; дата выдачи и наименование органа, выдавшего лицензию, а также срок действия лицензии, номер регистрационного свидетельства; номер расчетного счета.

В аналитической части указываются: наименование экономического субъекта и период его деятельности, за который проводится проверка; результаты экспертизы организации бухгалтерского (финансового) учета, состояния отчетности и внутреннего контроля; факты нарушений порядка ведения бухучета и составления отчетности, нарушения законодательства.

В итоговой части заключения записывается подтверждение или неподтверждение достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономического субъекта.

Каждая страница заключения подписывается аудитором и заверяется его личной печатью. Заключение аудиторской фирмы, кроме этого, подписывается в целом руководителем и заверяется печатью фирмы.

Раздел IV. Судебно-бухгалтерская экспертиза.

§ 14. Предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы.

При изучении предмета и метода судебно-бухгалтерской экспертизы курсанту (слушателю) следует обратить внимание на следующие вопросы: правовая природа судебно-бухгалтерской экспертизы, ее предмет, объекты и методы проведения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза наиболее часто назначается по уголовным делам, также её необходимость возникает и при рассмотрении гражданских дел в судах.

Особое внимание курсанту (слушателю) надо обратить на вопрос о документах, являющихся объектами исследования и играющих особо важную роль при расследовании и разрешении дел о хищениях имущества и о проведении по этим делам судебно-бухгалтерской экспертизы.

Необходимо проработать схему классификации исследуемых документов, получив ясное представление о их подлинности или подложности, подразделении на документы материального и интеллектуального подлога.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы образует те приемы, которые применяются экспертом-бухгалтером в процессах исследования. К специальным приемам, применяемым при производстве бухгалтерской экспертизы, относятся формальная проверка документов и учетных регистров. Курсанту (слушателю) необходимо знать, что документ проверяется экспертом с точки зрения правильности его составления и заполнения реквизитов. Записи в регистрах должны быть документально обоснованы. Следует также проверить соответствие совершенной операции установленным нормативам (в случае сомнения в правильности выплаты денег, отпуска материалов, готовой продукции со склада и т.д.), операции по встречным документам, исследование документов с учетом показаний обвиняемых, свидетелей, прочих материалов дела, в том числе заключений других экспертов (инженерно-техническая, товароведческая, криминалистическая и другие экспертизы), объективную возможность выполнения хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерском учете.

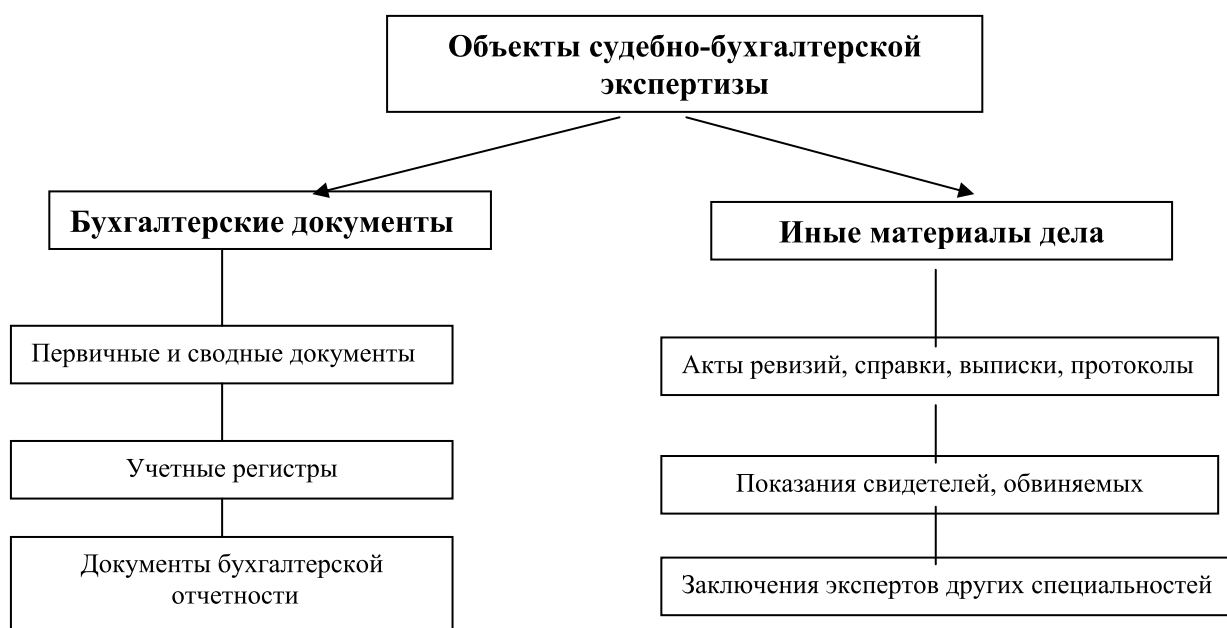
Судебно-бухгалтерской экспертизой называется деятельность специалистов в области бухгалтерского учета по разрешению вопросов, поставленных перед ними следователем или судом при расследовании или судебном рассмотрении дел различной категории.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертиза - это хозяйственные операции, отраженные в первичных документах и учетных регистрах, ставшие объектом предварительного расследования или судебного рассмотрения и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным следователем, прокурором или судом.

Следует заметить, что в литературе имеются и иные определения ее предмета, например: операции бухучета, отражающие определенные стороны финансово-хозяйственной деятельности (Шляхов А. Р., Ромашов А.М. и др.)

Особо важное значение при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы имеет подготовка следователем объектов исследования и на это курсанту (слушателю) необходимо обратить внимание при изучении данной темы.

СХЕМА



Эксперт-бухгалтер при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы решает следующие задачи:

- выявление нарушений финансовой, бюджетно-сметной или кассовой дисциплины;
- установление наличия и размеров приписок к отчетам;
- определение соответствия совершенных хозяйственных операций нормам закона;
- установление недостатков и излишков товарно-материальных ценностей;
- проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров;

- определение отрицательных экономических последствий от злоупотреблений, совершенных должностными лицами;
- установление размера материального ущерба от совершенных экономических преступлений;
- определение правильности или неправильности методики учёта, применяемой в данной организации, отклонений от правил учёта и отчетности, несоответствия между данными учета и отчетности и т.п.
- установление правильности или ошибочности методики проведенной документальной ревизии;
- установление условий, способствовавших совершению злоупотреблений;
- разработка предложений, направленных на борьбу со злоупотреблениями.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность приёмов и способов, с помощью которых эксперт отвечает на поставленные перед ним вопросы следователем или судом.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы в целом аналогичен рассмотренным методам производства документальной ревизии. Курсант (слушатель) должен знать способы и специальные приёмы, используемые экспертом при производстве бухгалтерской экспертизы.

СХЕМА



Курсанту (слушателю) необходимо усвоить основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы. Общими основаниями для назначения рассматриваемой экспертизы являются:

1. противоречия между материалами дела и результатами ревизии;
2. необходимость уточнения правильности определения недостачи и периода её образования;
3. противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизии;
4. отказ ревизора принять к отчету документы, предъявленные обвиняемым;
5. определение должностных лиц, отвечающих за образование недостач (излишков) товарно-материальных ценностей; выявление нарушений и недостатков в бухучете, отчетности и контроле;
6. определение соответствия данным бухгалтерского учета обстоятельств, устанавливаемых документальной ревизией, заключениями экспертов других специальностей, показаниями обвиняемых, свидетелей и иными материалами дела;
7. обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы для решения вопросов, требующих специальных познаний в области бухгалтерского учета.

§ 15. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы.

Экспертиза, как способ применения специальных бухгалтерий познаний, организуется правоприменителем, а проводится экспертом (экспертами), на основании Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001г. № 73-ФЗ и Типовой инструкцией «О производстве судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертных учреждениях Министерства юстиции России» № К-8-463 от 9 июня 1987г.

Курсант (слушатель) должен знать, что следователь (суд) вправе поручить производство судебно-бухгалтерской экспертизы как экспертному учреждению (бюро), так и частному лицу, обладающему соответствующими познаниями в этой области.

Эксперт-бухгалтер - это лицо, обладающее специальными познаниями в области бухгалтерского учета, которому постановлением следователя (определением суда, постановлением судьи) поручено проведение судебно-бухгалтерской экспертизы. Эксперт при производстве бухгалтерской экспертизы (как следственного действия) имеет свои права и обязанности, которые закреплены в УПК РФ.

В соответствии со ст.57 УПК РФ эксперт-бухгалтер обязан:

- явиться по вызову следователя, прокурора, суда;
- дать объективное заключение по поставленным перед ним вопросам или сделать мотивированное письменное заявление о невозможности такого заключения;

- провести экспертизу по заданию руководителя экспертного учреждения, если он состоит в нем;

- заявить самоотвод, если на то есть основания.

При производстве экспертизы эксперт-бухгалтер имеет право:

- знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;

- заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;

- с разрешения лица, производящего дознание, следователя, прокурора или суда, присутствовать при производстве допросов и других следственных и судебных действий и задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;

- вправе обжаловать действия лица, производящего дознание, следователя, если эти действия нарушают права эксперта;

- получить вознаграждение за выполнение своих обязанностей, кроме тех, которые выполняются им в порядке служебного задания, и на возмещение расходов по явке в соответствии с действующим законодательством.

В соответствии с Инструкцией о производстве судебно-бухгалтерской экспертизы при её производстве эксперт-бухгалтер не имеет права:

1. исследовать материалы, не указанные в постановлении о назначении экспертизы;

2. собирать и изымать новые необходимые для дачи заключения материалы;

3. проводить ревизию и участвовать в инвентаризации по делу, по которому он проводит экспертизу;

4. проводить экспертизу в учреждениях, в которых он ранее работал;

5. рассматривать и давать заключение по юридическим вопросам: о юридической квалификации преступлений; о доказанности или недоказанности обвинения; о наличии или отсутствии умысла или неосторожности; об ответственности за ущерб тех или других лиц; об обязанности возмещения ущерба;

6. вести переговоры с обвиняемыми, потерпевшими, свидетелями по обстоятельствам дела без разрешения следователя;

7. привлекать других лиц к участию в проведении порученной ему экспертизы.

В тех случаях, когда невозможно дать заключение по поставленным следователем вопросам эксперт-бухгалтер составляет мотивированное сообщение. К ним следует отнести:

- а) случаи, когда вопросы следователя выходят за пределы компетенции эксперта или не требуют специальных познаний;

- б) недостаточное количество представленных материалов;

- в) необходимость почерковедческой, технической и других экспертиз;

- г) невозможность получения необходимых материалов без документальной ревизии;

- д) крайне небрежное составление необходимых для экспертизы документов;
- е) непредоставление следователем необходимых материалов;
- ж) отсутствие у эксперта-бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Назначенный эксперт-бухгалтер может быть устранен от производства экспертизы при обнаружении оснований для его отвода; в случае болезни эксперта; при неспособности эксперта дать квалифицированное заключение.

Для сокращения сроков проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, а также получения более убедительного заключения, допустимо поручить производство экспертизы нескольким экспертам.

Сокращение сроков по многотомным трудоёмким делам достигается при поручении экспертизы нескольким экспертам не по всему делу, а по отдельным его разделам или вопросам. Производство экспертизы несколькими экспертами по всему делу целесообразно при повторных экспертизах, так как заключение, полученное от группы экспертов, представляется более убедительным. Когда экспертиза проводится несколькими экспертами, они могут дать как отдельные заключения, так и общее (если их заключения не имеют противоречий).

Обвиняемый для защиты своих интересов при назначении и проведении судебно-бухгалтерской экспертизы также имеет права:

- 1) заявлять отвод эксперту;
- 2) просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц;
- 3) знакомится со всеми предъявленными эксперту материалами, представлять дополнительные материалы, а также ходатайствовать, о получении дополнительных документов по его делу;
- 4) ставить дополнительные вопросы перед экспертом;
- 5) давать объяснения эксперту по предъявленным ему документам;
- 6) ознакомиться с заключением эксперта и ходатайствовать о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

§16. Роль следователя (суда) при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Во время производства судебно-бухгалтерской, как и любой иной, экспертизы правоприменитель устанавливает тесный контакт и постоянный обмен информацией с экспертом о появляющихся новых обстоятельствах дела, а также о новых данных, полученных экспертом при исследовании представленных ему материалов дела.

Курсант (слушатель) должен запомнить, что активная роль органа, назначившего экспертизу, проявляется на всех трех стадиях: во время организации и назначения экспертизы, в процессе ее проведения, на стадии ее оценки.

Порядок назначения экспертизы регламентирован ст.195 УПК РФ, когда признав необходимым производство экспертизы, следователь составляет об этом постановление.

В частности, выносимое следователем постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей:

- Вводная часть включает в себя наименование, дату, место составления, звание и фамилию следователя, по какому делу составлено постановление;

- Описательная часть – краткую фабулу дела, основание для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, ссылки на статьи УПК, в соответствии с которыми назначается экспертиза;

- Резолютивная часть – содержит решение о назначении экспертизы, указание, кому поручается производство экспертизы, формулировку вопросов, выносимых на разрешение, материалы дела представляемые в распоряжение эксперта.

К вопросам эксперту-бухгалтеру предъявляется ряд обязательных требований, а именно:

- они должны относиться к бухгалтерскому учету, быть существенными для дела и вытекать из его материалов;

- они не могут быть разрешены следователем, владеющим общеизвестными познаниями в области бухучета;

- вопросы могут быть разрешены лишь на основе материалов дела, предъявленных эксперту следователем;

- они не могут быть разрешены иным путем, кроме заключения эксперта-бухгалтера,

- они не обязывают эксперта разрешать юридические вопросы дела;

- вопросы должны быть конкретными, побуждающими эксперта дать конкретное заключение;

- они должны располагаться в логической последовательности, излагаться ясно, четко, что исключало бы их различное толкование.

Не рекомендуется ставить перед экспертом вопросы, которые носят правовой характер; справочные, не требующие экспертного исследования; неконкретные вопросы; ревизионные, требующие проведения ревизии с самостоятельным поиском объектов исследования; вопросы, стоящие в форме приказа или поручения выполнить техническую работу ("рассчитать сумму" и т.д.).

Судебно-бухгалтерская экспертиза решает следующий круг вопросов:

1. Определение правильности оформления бухгалтерских операций.

- ◆ Например: допущены ли какие либо искажения (завышение или занижение) произведенных расходов (затрат), и если да, какие именно, с какими хозяйственными операциями они связаны и к каким периодам относятся?

2. Установление количества определённых видов материальных ценностей.

◆ Например: каков объём безучетной продукции, выпущенной данным предприятием с использованием таких-то количеств сырья, материалов, оборудования, рабочей силы, электроэнергии при данной норме их расходования и определенном объёме учтённой готовой продукции за период с ___ по ___ ?

3. Установление обстоятельств, касающихся недостатч и излишков.

◆ Например: каковы причины образования излишков (номер склада, наименование предприятия) не являются ли ими неоприходование материальных ценностей, списание в расход невыбывших ценностей, необоснованная пересортица на основании таких-то первичных документов в период с ___ по ___ ?

4. Установления размера причиненного материального ущерба и ответственных за него лиц.

◆ Например: в какой сумме выражается материальный ущерб, причиненный данной организации в результате таких-то неправомерных действий в течение такого-то периода времени? Размер материального ущерба устанавливается экспертом-бухгалтером по данным восстановленного количественно-суммового учета на основе изучения первичных бухгалтерских и накопительных документов и материалов инвентаризации.

5. Оценка состояния бухгалтерского учета и определение мер его улучшения.

◆ Например: имеются ли в системе бухгалтерского учета, отчетности и контроля на данном предприятии (учреждении, организации) недостатки, способствующие преступлениям, если да, какие именно?

Кроме того, в формулировке правовых вопросов встречаются требования проверить правильность выводов документальной ревизии. Например : *Достаточно ли полно и правильно проведена данная ревизия, использованы ли ревизором все необходимые документы?* Однако дело в том, что ревизор сам находит объекты своего исследования и фиксирует в акте ревизии все, что, по его мнению, заслуживает внимания.

Поэтому в этом случае требуется дать **оценку самостоятельному источнику доказательства** (акта ревизии) и действий лица (ревизора), поставив вопрос следующим образом :

Правильно ли произведен расчет сокрытой прибыли, указанный в акте документальной ревизии, если цена (наименование продукции) одного производства разная?

При подготовке к назначению судебно-бухгалтерской экспертизы и формулировании вопросов следователь должен собрать и затем вместе с постановлением о назначении экспертизы представить эксперту следующие материалы, выступающие объектами экспертного исследования:

- а) первичные и сводные бухгалтерские документы;
- б) учетные регистры;
- в) документы бухгалтерской отчетности;
- г) акты ревизии,
- д) протоколы изъятия и осмотра документов;

- е) протоколы выемки и обысков;
- ж) протоколы допросов обвиняемых и свидетелей, а также очных ставок, в которых освещаются исследуемые хозяйственные операции;
- з) постановление о приобщении к делу документов;
- и) заключения экспертов других специальностей.

Кроме того, правоприменитель должен предусмотреть, какие следственные (судебные) действия необходимо произвести параллельно с работой эксперта, какие из них произвести с участием эксперта-бухгалтера (допросы обвиняемого, счетных работников, обыски для обнаружения необходимых для дела учетных документов, записей и т.д.).

Эксперт-бухгалтер при необходимости общения с обвиняемым и другими заинтересованными лицами в процессе экспертизы возбуждает об этом ходатайство перед следователем, который организует такое общение в форме допроса обвиняемого или иного лица с участием эксперта.

Эксперт с разрешения следователя имеет право задавать допрашиваемому вопросы, получая дополнительные данные для своего заключения.

Эксперты-бухгалтеры, производившие экспертизу не по заданию экспертного учреждения, представляют свое заключение непосредственно следователю. Если экспертиза произведена по заданию экспертного учреждения, то эксперт представляет свое заключение руководителю этого учреждения, который вправе проверить обоснованность выводов эксперта, в том числе оценить правильность применения методики исследования, оформления заключения.

При обнаружении неточностей или ошибок руководитель учреждения возвращает эксперту его заключение для внесения изменений и уточнений. При согласии с замечаниями эксперт вносит в заключение исправления. Если эксперт не согласен с замечаниями руководителя учреждения, то заключение направляется следователю с этими замечаниями.

Заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей и приложения:

➤ Вводная часть включает в себя основания для производства экспертизы, фабулу дела, вопросы, поставленные перед экспертом, перечень предъявленных эксперту материалов для исследования, данные об эксперте (фамилия, имя, отчество, образование, специальность, ученая степень, должность, стаж работы по специальности), наименование места проведения экспертизы.

➤ Исследовательская часть – это отражение процесса экспертного исследования, его результатов, научное объяснение установленных фактов, и отдельно – методов судебно-бухгалтерского исследования по всем конкретным вопросам. Здесь же формулируются развернутые выводы (ответы) по каждому из поставленных вопросов.

➤ Заключительная (итоговая) часть излагается ясно, кратко без мотивировки выводов (ответов) по каждому из вопросов и в той же последовательности, в какой они были приведены в постановлении о назначении экспертизы.

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

Важным и сложным является вопрос об оценке заключения эксперта-бухгалтера следователем или судом. Курсант (слушатель) должен вспомнить общие начала оценки доказательств в уголовном процессе и заключения эксперта.

По итогам проверки и оценки заключения эксперта-бухгалтера следователь или суд могут признать его правильным и положить в основу приговора (обвинения), признать неправильным и отвергнуть, либо назначить дополнительную или повторную экспертизу. При наличии нескольких противоречивых заключений следователь или суд вправе принять одно из них и отвергнуть другие или назначить еще одну экспертизу.

Получив заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, правоприменитель тщательно изучает его и оценивает с учетом следующих обстоятельств:

1. связь заключения с другими источниками доказательств;
2. субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка; опыт работы по специальности и другие личностные качества;
3. 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;
4. факторы научно-методического характера: 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; обоснованно ли сообщение руководителя экспертного учреждения о недостатках заключения.

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

- признать заключение доброкачественным;
- 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 его допросами;
- назначить дополнительную или повторную экспертизу;
- не согласиться с заключением эксперта, мотивировав своё решение в обвинительном заключении или в постановлении о прекращении дела (если речь идет о следователе).

Порядок допроса эксперта регламентируется ст. 205 УПК РФ. Эксперт допрашивается для разъяснения и дополнения заключения, полученного следователем.

Своими показаниями эксперт может уточнить выводы, формулировки, термины, методику исследования документов и других материалов дела, устранить противоречия внутри заключения, а также указать на причины расхождения во мнениях экспертов, если экспертизу производили несколько человек.

Следователь не вправе при допросе ставить такие вопросы, которые требуют производства нового экспертного исследования.

Дополнительная судебно-бухгалтерская экспертиза проводится (ст. 207 УПК РФ) при:

а) возникновения у следователя новых вопросов в связи с заключением эксперта;

б) необходимости разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующих проведения исследования;

в) необходимости исследования новых вопросов, возникших в ходе дальнейшего расследования;

г) выявлении в ходе расследования или представление обвиняемым новых бухгалтерских документов.

Дополнительную экспертизу, как правило, поручают тому же эксперту, который производил первоначальную. Дополнительную экспертизу назначают, если неполноту или неясность заключения нельзя устранить путём допроса эксперта.

Повторная судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, если:

а) первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу или оказавшийся некомпетентным;

б) при первоначальной экспертизе исследованы не все предъявленные документы и материалы;

в) эксперт в ходе первой экспертизы не произвел необходимые исследования;

г) нарушены процессуальные нормы при первичной экспертизе;

д) у следователя появились новые бухгалтерские документы, противоречащие тем, которые были предъявлены при первоначальной экспертизе.

Повторная экспертиза поручается новому эксперту. В соответствующем постановлении должны быть указаны мотивы ее назначения. Кроме того, на разрешение повторной экспертизы может быть поставлен вопрос о том, правильна ли была методика первоначальной экспертизы.

§17. Соотношение ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы как двух форм применения специальных бухгалтерских познаний в юридической практике.

Две соотносительные формы применения специальных бухгалтерских познаний (иначе говоря - два способа реализации защитных функций бухучета при реализации финансового контроля) в юридической практике имеют как сходство, так и различия.

1. Общее, что усматривается в документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизе, это:

- а) документальная ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза проводятся специалистами в области бухгалтерского учета;
- б) эксперт-бухгалтер исследует, как правило, те же документы, какие были исследованы бухгалтером-ревизором;
- в) эксперт-бухгалтер и ревизор применяют одинаковую методику исследования документов;
- г) объём работы эксперта и ревизора определяет правоприменитель (следователь, суд).

2. Различия между судебно-бухгалтерской экспертизой и документальной ревизией, проводимой по требованию следователя:

- а) судебно-бухгалтерская экспертиза назначается постановлением следователя, назначение ревизии производится приказом или распоряжением руководителя соответствующего ведомства, предприятия, организации по требованию следователя;
- б) эксперт при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы исследует только те документы и материалы, которые ему предъявлены следователем. Ревизор, как правило, сам определяет, какие документы ему необходимо исследовать и сам требует и получает (изымает) эти документы; он имеет право проводить инвентаризацию и получать объяснения от соответствующих лиц;
- в) эксперт предупреждается об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 УК, в то время как ревизор об ответственности не предупреждается и результаты ревизии процессуальными гарантиями не обеспечиваются;
- г) несогласие следователя с заключением эксперта должно быть мотивировано; его несогласие с актом ревизии мотивировки не требует;
- д) эксперт-бухгалтер не может указывать в заключении, кто должен нести ответственность за установленные упущения, недочеты; он не вправе определять ущерб, причиненный предприятию, учреждению, организации, т.к. "ущерб" понятие правовое и его оценивает следователь (суд). Ревизор же такие вопросы может решать (об ответственности и ущербе);
- е) эксперт может сопоставлять данные бухгалтерского учета с показаниями свидетелей, обвиняемых, не входя в оценку достоверности последних, а ревизор такой компетенции не имеет;

ж) эксперт не имеет права привлекать для проведения экспертизы представителей общественности - ревизор может использовать помощь общественности;

з) акт ревизии подписывается ревизором, руководителем и главным бухгалтером ревизуемого предприятия, учреждения. Заключение эксперта подписывает только эксперт;

и) отвод эксперта регламентируется ст. 70 УПК РФ; отвод ревизора законом не предусмотрен;

к) только ревизор допрашивается по делу в качестве свидетеля, а специалист, давший заключение, при необходимости допрашивается в качестве эксперта.

ИСТОЧНИКИ И ЛИТЕРАТУРА

Нормативные акты:

Конституция Российской Федерации, 1993.

Уголовно-процессуальный кодекс РФ. М., 2001.

Кодекс РФ об административных правонарушениях: Федеральный закон №195-83 от 30 декабря 2001г. // Российская газета. 2001. 31 дек.

Налоговый кодекс РФ: Федеральный закон №110 –ФЗ от 6 августа 2001г.

О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 21 ноября 1996 года // Собр. Законодательства РФ 1996. №48 Ст. 5369; 1997. №28, Ст. 3448; №48 Ст. 4787.

Федеральный закон «О счетной палате РФ» от 18.ноября 1994 г. № 4-ФЗ / Собр. Законодательства РФ 1995 №3. Ст. 167.

Об аудиторской деятельности: Федеральный закон №119 – ФЗ от 7 августа. 2001г. // Финансовая газета. 2001. №34.

О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ: Федеральный закон №73- ФЗ от 31 мая 2001г. // Собр. Законодательства РФ. 2001. №23. Ст. 2291.

О милиции: Закон РФ от 18 апреля 1991 г. в ред. Законов РФ №451—1 от 18 февраля 1993 г., № 5304-1 от 1 июля 1993г.; Федеральных законов №73-ФЗ от 15 июля 1996г., № 68-ФЗ от 31 марта 1999г. // Собр. Законодательства РФ. 1998 №14 Ст.1666.

Об оперативно-розыскной деятельности: Федеральный закон от 12 августа 1995г. №144 –ФЗ // Собр. Законодательства РФ. 1995 №33. Ст. 3349.

Об образовании Комитета по финансовому мониторингу. Указ Президента РФ №1263 от 1 ноября 2001г.

О министерстве РФ по налогам и сборам. Указ Президента РФ от 23.12.1998г. №1635 // СЗ РФ. 1998г. №52. Ст.6393.

Положение о контрольно-ревизионном управлении Министерства финансов РФ в субъекте РФ. Утв. Постановление правительства РФ от 06.08.1998г. № 888 // Собр. Законодательство РФ .1998г. 333. Ст.4007.

Положение о федеральном казначействе РФ. Утв. постановлением Советов правительства РФ от 27.08.1993 г. №864 // САПП РФ. 1993. №35. Ст.3320.Об утверждении «Положения о Министерстве финансов РФ»: Постановление Правительства РФ от 06 марта 1998г. №1998г. №273.//Собр. Законодательства РФ.1998г. №11. Ст.1288.

О департаменте государственного финансового контроля и аудита Министерства финансов РФ: Постановление правительства РФ №276 от 6 марта 1998г. // Собр. Законодательства РФ . 1998. № 10 .Ст. 1204.

Обзор практики подготовки и назначения судебно-бухгалтерских и судебно-экономических экспертиз в судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции РФ. Подготовлен Следственным комитетом при МВД РФ и Российским Федеральным центром судебной экспертизы при Министерстве юстиции РФ, 1999г.

Об утверждении методических указаний о порядке назначения, проведения документальных выездных проверок страхователей по обязательному социальному страхованию от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний и принятия мер по их результатам. Постановление ФСС РФ от 24.12.2001г. №102 // Российская газета. 2001. №251.

Методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов. Утв. Приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001г. №119н. // Российская газета 2002. 27 февраля С.4.

Об утверждении примерного Перечня видов экспертиз, выполняемых в судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции РФ: Приказ Минюста от 30 ноября 2000г. №363.

Инструкция «О порядке проведения ревизий и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов российской Федерации». Утв. Приказом Минфина России № 43\2 от 14 апреля 2000г. // Финансовая газета. 2000. №23.

О порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов РФ с Генеральной прокуратурой РФ, МВД РФ, ФСБ РФ при назначении и проведении ревизий (проверок): Приказ Минфина России, МВД России, и ФСБ России от 7 декабря 1999г. №89н /1033/717.

Об утверждении Положения о проведении ежегодных аудиторских проверок Федерального фонда обязательного медицинского страхования: Приказ Минфина России от 16.08.99г. №58н // Российская газета 1999. № 185 21 сентября.

Об утверждении Порядка назначения выездных налоговых проверок: Приказ МНС России от 08.10.1999г. №АП-3-16/318 (с изм. От 07.02.2000г.) //Российская газета 1999г. 29 ноября; 2000. 31 марта.

Инструкция по организации взаимодействия подразделений и служб органов внутренних дел в расследовании и раскрытии преступлений. Утв. Приказом МВД России №334 от 20.06.1996г.

Основная:

Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М., 1993. С.36-39

Голубятников С.П., Кравченко Ю.М., Меджевский А.А. Основы судебной бухгалтерии. Н/Новгород. 1994. С.3.

Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. М.: ИМЦ ГУК МВД России.2002.

Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Учебник. - М.: «Проспект», 1998.

Дубонос Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие. М. Книжный мир. 2004.

Дьячков А.М. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений: Учебное пособие. М., 2000.

Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия: учебник. – М.: ЦОКР МВД России, 2005.

Чаадаев С.Г. Правовая бухгалтерия. М., 2001.

Ромашов А.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Юрид. лит., 1981.

Толкоченко А.А., Харabet К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций /Под ред. Н.А. Петухова. М., 2002.

Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: Учебник для юридических вузов. М., 2000.

Фортинский Ф.П. Проблемы судебной бухгалтерии.- М.: Юр. издат., 1991г.

Учебное пособие

Судебная бухгалтерия

Составитель: **Зуйко** Елена Аркадьевна

Свидетельство о государственной аккредитации

Рег. № 0440 от 22.12.06 г.

Подписано в печать _____ г. Формат 60x90¹/₁₆.

Учет.-изд.л. - _____. Тираж _____. Заказ № _____.

Орловский юридический институт МВД РФ

302027, Орел, Игнатова, 2.