

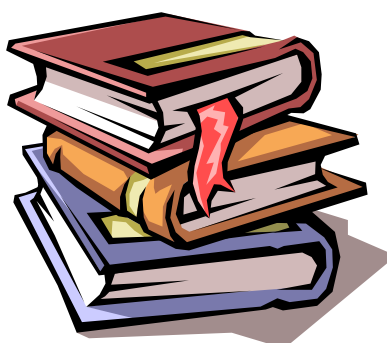
**МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ
РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ**

ОРЛОВСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ

Кафедра уголовного процесса

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ
**УЧЕБНО - МЕТОДИЧЕСКОЕ ПОСОБИЕ В
ВОПРОСАХ И ОТВЕТАХ**

Составитель Е.А. Зуйко



Орел
ОрЮИ МВД России
2007

УДК 34С 66
ББК 67.99(2) 94
С89

Рецензенты:

- Емелькина Н.Л., к.ю.н., доцент, заместитель начальника кафедры управления органами расследования преступлений Академии управления МВД России;
- Пирогов Ю.А., заместитель начальника Следственного управления при УВД по Орловской области

С 89 **Судебная бухгалтерия:** учебно-методическое пособие в вопросах и ответах / *составитель:* Зуйко Е.А. - Орел: Орловский юридический институт МВД России, 2007. – 50с.

Учебно-методическое пособие представляет собой конспективное изложение тематики курса судебной бухгалтерии в вопросах и ответах, 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».

Сборник предназначен для курсантов, студентов и слушателей Орловского юридического института.

УДК 34С 66
ББК 67.99(2)94

МЕТОДИЧЕСКИЕ УКАЗАНИЯ К ИЗУЧЕНИЮ КУРСА

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 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 стоит цель в вооружении курсантов, студентов 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.

Настоящее пособие представляет собой конспективное изложение тематики курса судебной бухгалтерии в вопросах и ответах, учитывая

комплексный характер этой учебной дисциплины и уголовно-правовую направленность подготовки юристов, это позволит курсантам, студентам и слушателям эффективнее усвоить вопросы изучаемой дисциплины.

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

Изучение тем курса следует начинать с изучения отдельных глав учебников: Макальская М.Л. и Денисов А.Ю. Самоучитель по бухгалтерскому учету. М., 1996; Кондраков Н.П. Бухгалтерский учет. М.: Инфра-М, 1996; Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М.: Юрид. лит., 1998, Чаадаев С.Г. Правовые основы бухгалтерского учета и аудиторской деятельности. М.: Юрист, 1999; Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М., 1993; Толкаченко А.А. Правовая (судебная) бухгалтерия М., 2004; Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия М., 2005 и др. Кроме этого, необходимо следить за публикациями в ежемесячных журналах “Бухгалтерский учет”, “Российской газете”, “Финансовой газете”, “Финансы” и другие.

В соответствии с программой курса " Судебная бухгалтерия " каждый курсант, студент, 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.

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

Раздел 1. Введение в специальную учебную дисциплину.

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

Что изучает судебная бухгалтерия?

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).

Что такое защитные функции бухгалтерского учета?

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. По отношению к указанным юридическим фактам различают **превентивную** (предупредительную) и **охранительную** (т.е. "слепообразующую" 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 происшедшими процессами и операциями.

В чем состоят задачи судебной бухгалтерии?

Задачи судебной бухгалтерии *на уровне знаний* заключаются в ознакомлении с общими положениями основ бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии, нормативно-справочными материалами, регламентирующими хозяйственно-финансовую деятельность субъектов, механизмом преступного использования средств бухгалтерского учета и методами его распознавания;

- *на уровне умений* – научиться самостоятельно распознавать способы несоответствий в учетно-расчетных документах как специфические проявления признаков преступлений, в том числе с помощью ревизоров и экспертов;

- на уровне навыков – уметь грамотно применять на практике методы работы с бухгалтерскими документами, черновыми записями, организовать проведение фактических и документальных проверок (контрольную закупку, инвентаризацию, документальную ревизию, судебно-бухгалтерскую экспертизу).

Что составляет методологию судебной бухгалтерии?

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.)

К числу конкретных методов бухгалтерского учета относятся документация; счета, двойная запись; инвентаризация; оценка; калькуляция; баланс; отчетность.

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

При изучении данного вопроса курсант, слушатель, студент 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.

Что такое бухгалтерский учет?

Бухгалтерский учет - упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

Что является объектами бухгалтерского учета?

Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе деятельности.

Каковы основные задачи бухгалтерского учета?

Основные задачи бухгалтерского учета:

- 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 бухгалтерской отчетности;

- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

Каковы роль и значение бухгалтерского учета в системе управления?

Бухгалтерский учет - один из видов хозяйственного учета, который представляет собой способ наблюдения и контроля за производственной и финансовой деятельностью предприятий, организаций, учреждений, обществ научно-производственных, посреднических и иных формирований.

Бухгалтерский учет является документальным и непрерывным. При бухгалтерском учете используются: бухгалтерский баланс; документация и инвентаризация; оценка и калькуляция; счета и двойная запись; отчетность.

Бухгалтерский учет ведется по единым правилам с использованием следующих форм: мемориально-ордерной; журнально-ордерной; таблично-перфокарточной, с применением компьютеров.

Учет регистрирует и накапливает данные о формировании управляемого показателя под воздействием некоторых факторов.

Учет выполняет важную функцию в системе управления хозяйственной деятельностью. Он отражает информацию обратной связи об уровне обобщающих оценочных показателей и воздействии на них некоторых факторов, выражаемых управляющими показателями.

Какие существуют принципы бухгалтерского учета?

1. Принцип двойной записи - обуславливает запись каждой операции дважды.

2. Принцип единицы учета - хозяйственная единица идентифицируется в отчетности.

3. Принцип периодичности - подразумевает, что хозяйственная деятельность может быть разделена на произвольные отрезки времени (отчетные периоды).

4. Принцип продолжающейся деятельности – означает уверенность в продолжении деятельности хозяйственной единицы в течение определенного периода времени и обуславливает включение в баланс статей по их фактической себестоимости.

5. Принцип денежной оценки - предполагает, что денежная единица является соответствующей базой для оценки и анализа в бухгалтерском учете. Метод начислений — принцип записи бухгалтерских операций в момент их совершения, предусматривающий запись доходов тогда, когда начислены, и запись расходов в момент их начисления.

6. Принцип: регистрации дохода — определяет особенности регистрации (записи) дохода.

7. Принцип соответствия — определяет выбор периода для регистрации расхода (в отчетном периоде отражаются те расходы, которые возникли для получения дохода отчетного периода).

Что представляет собой профессия бухгалтера?

Бухгалтер - специалист средней и высшей квалификации, осуществляющий ведение бухгалтерского учета какой-либо группы средств предприятия или источников их образования.

Бухгалтер в переводе с немецкого языка - человек, ведущий записи в книгах.

Профессия бухгалтер появилась при феодальном строе (XIII-XV вв.). Первым звание бухгалтера получил делопроизводитель Иннсбургской счетной палаты Христофор Штехер, Приказом по коммерческой коллегии в 1732 г. был назначен первый русский бухгалтер Санкт-Петербургской таможни.

Что является предметом бухгалтерского учета?

Предметом бухгалтерского учета являются хозяйственные средства и их движение, происходящее в процессах хозяйственной деятельности на предприятиях, в учреждениях и организациях.

Предметом бухгалтерского учета также является сам бухгалтерский учет; формы бухгалтерского учета; методы бухгалтерского учета; регистры бухгалтерского учета.

Какова классификация хозяйственных средств и источников их формирования?

Основой деятельности любого предприятия являются хозяйственные средства. Формируются эти средства из различных источников. Для правильной оценки хозяйственных средств необходимо знать:

- какие средства имеются на предприятии;
- куда эти средства вложены;
- из каких источников эти средства получены;
- каково целевое назначение всех этих средств.

Все средства предприятия группируются по двум направлениям:

1. По видам хозяйственных средств и их размещению.

2. По источникам образования и целевому финансированию.

Хозяйственные средства можно сгруппировать по следующим видам:

- средства производства;
- средства в сфере обращения;
- средства непроизводственной сферы.

1. *Средства производства* состоят из средств труда и предметов труда.

- к средствам труда относят основные средства производства,
- к предметам труда относят оборотные средства производства.

2. *Средства в сфере обращения*. К ним относятся оборотные средства. Средства в сфере обращения подразделяются на: предметы обращения; денежные средства; средства на расчетах; средства, обслуживающие процесс обращения.

- к предметам обращения относятся: готовая продукция на складах; товары отгруженные.

- к денежным средствам относятся средства, находящиеся в кассе предприятия или на расчетных счетах в банках (как рублевые, так и валютные счета).

- средства в расчетах - это дебиторская задолженность других предприятий предприятию, задолженность подотчетных лиц.

- средства, обслуживающие процесс обращения, - это склады готовой продукции, амбары, навесы для хранения зерна, оборудование магазинов.

3. *Средства непроизводственной сферы*. К ним относятся: средства культурно-бытового назначения, средства системы здравоохранения, средства жилищно-коммунального хозяйства.

Все средства предприятия делятся на три группы: основные, оборотные и отвлеченные.

Источники образования хозяйственных средств делятся на две группы:

- собственные источники;
- заемные источники;

1. К собственным относятся источники, закрепленные за предприятием на весь период его деятельности. В свою очередь, они

делятся на капитал, фонды предприятия, бюджетное целевое финансирование, резервы; прибыль как разница между выручкой за проданную (реализованную) продукцию и себестоимостью ее.

2. К заемным относятся средства, подлежащие возврату. Это ссуды или кредиты банков; кредиторская задолженность; обязательства по распределению.

Что такое хозяйственные процессы?

Хозяйственные процессы - процессы, лежащие в основе хозяйственной деятельности и вызывающие движение хозяйственных средств. Хозяйственные процессы совершаются на всех стадиях кругооборота оборотных средств - заготовлении, производстве и реализации. На стадии заготовления хозяйственные процессы совершаются с целью приобретения товарно-материальных ценностей путем расчетов с поставщиками, бартерных сделок для обеспечения непрерывного процесса производства или иной деятельности.

Производство как хозяйственный процесс представляет собой объект бухгалтерского учета в единстве двух сторон: как потребление средств производства, с одной стороны, и как производство готовой продукции - с другой.

Реализация как хозяйственный процесс также представляет собой объект бухгалтерского учета в единстве двух сторон: как движение товарной массы и как движение денежных средств.

Что такое хозяйственные операции?

Хозяйственные операции - совершаемые во времени и пространстве микропроцессы, которые имеют четко определенное начало и конец, место совершения, обязательную денежную оценку, ответственных лиц и т.д. Объектом бухгалтерского учета выступает обычно завершенная хозяйственная операция, которую необходимо отразить на счетах бухгалтерского учета, как совершившийся факт (получение денег в кассу с расчетного счета, выдача денег из кассы в порядке оплаты труда работников и т.д.).

Что такое метод бухгалтерского учета?

Метод бухгалтерского учета - система взаимосвязанных способов и приемов изучения и регистрации информации об объектах бухгалтерского учета. Объектами бухгалтерского учета являются основные средства и производственные запасы, денежные средства и ценные бумаги, процессы производства и реализации, состояние расчетов, финансовые результаты, хозяйственные операции и т.д. Каждый отдельный прием или способ бухгалтерского учета называется элементом метода.

Каковы основные элементы метода бухгалтерского учета?

1. Документация (способ первичной, сплошной и непрерывной учетной регистрации движения средств и источников их образования).

2. Инвентаризация (периодическая проверка наличия числящихся на балансе имущества и обязательств).

3. Оценка (использование денежного измерителя для обобщения и соизмерения в учете различных объектов бухгалтерского учета).

4. Калькуляция (способ определения фактических затрат предприятия на единицу готовой продукции, выполненных работ или оказанных услуг).

5. Система счетов бухгалтерского учета (счета - это самостоятельные информационные элементы, отражающие движение строго определенных объектов бухгалтерского учета, связанные между собой в единую информационную систему).

6. Двойная запись (способ текущего учета информации, в соответствии с которым любая хозяйственная операция записывается дважды на взаимосвязанных бухгалтерских счетах, т.е. при помощи двойной записи).

7. Бухгалтерский баланс (способ отражения имущества организации на определенную дату, обычно на первое число отчетного периода и в денежном выражении).

8. Отчетность (система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составленная на основе данных бухгалтерского учета).

Что такое бухгалтерский баланс?

Бухгалтерский баланс - способ группировки имущества и обязательств предприятия на определенную дату в денежном выражении.

Баланс является важнейшей формой отчетности. Он состоит из актива, в котором отражается имущество организации, и пассива, где находят отражение обязательства. Итоги актива и пассива баланса должны быть равны. Кроме бухгалтерского баланса следует различать:

- торговый баланс - соотношение вывоза (экспорта) из страны и ввоза (импорта) товаров в страну. Активный торговый баланс - превышение ввоза над вывозом;

- платежный баланс - соотношение платежей, поступивших из-за границы в данную страну, к платежам других стран. Превышение платежей других стран делает платежный баланс активным, а превышение платежей данной страны - пассивным;

- расчетный баланс - соотношение денежных требований и обязательств данной страны по отношению к другим странам, возникших в результате внешнеэкономической деятельности;

- материальный баланс - система показателей ресурсов отдельных видов продуктов и потребностей в них, составляемый не только

на отдельных предприятиях (в агроформированиях - фуражный баланс и др.), но и в целом по стране.

Что такое актив баланса?

Актив - часть бухгалтерского баланса, отражающая стоимость имущества организации на определенную дату. В активе баланса имущество сгруппировано по разделам:

I. Внеоборотные активы.

II. Оборотные активы.

В первый раздел баланса включены: остаточная стоимость основных нематериальных активов (счета 01,03, 04), незавершенное строительство (счета 07, 08, 61), долгосрочные финансовые вложения (счета 06, 56, 82).

Во втором разделе баланса находят отражение запасы по их видам (счета 10, 15, 16, 11, 12, 13, 20, 21, 23, 29, 30, 36, 44, 40, 41, 43, 45,), налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям (счет 19), краткосрочная и долгосрочная дебиторская задолженность (счета 62, 76, 78, 75, 61), краткосрочные финансовые вложения (счета 58), денежные средства (счета 50, 51, 52, 55, 56, 57).

Что такое пассив?

Пассив - часть баланса, в которой группируются источники образования средств предприятия. Источники образования средств предприятия объединены в три группы:

IV. Капитал и резервы (уставный капитал, резервный капитал, добавочный капитал, фонды накопления и др.).

Долгосрочные пассивы (заемные средства - долгосрочные кредиты банков и долгосрочные займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты).

VI. Краткосрочные пассивы (краткосрочные кредиты банков и краткосрочные займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты, а также кредиторская задолженность, расчеты по дивидендам, доходы будущих периодов/фонды потребления и др.).

Что такое классификация балансов?

Балансы отличаются друг от друга по назначению и содержанию в зависимости от цели составления баланса.

Баланс-брутто - принцип формирования бухгалтерского баланса, при котором:

1) основные средства, нематериальные активы отражены по первоначальной стоимости;

2) суммы накопленного износа размещены в пассиве баланса и увеличивают действительную стоимость имущества;

3) товары, предназначенные для оптовой и розничной торговли, отражаются в активе баланса по продажной (розничной)

стоимости. Эту оценку регулируют данные сразу двух статей баланса: в активе - издержки обращения на остаток товаров, в пассиве - торговая наценка по нереализованным товарам;

4) наличие показателя использованной прибыли увеличивает итог баланса на сумму средств, которые уже израсходованы и не входят в состав имущества предприятия;

5) отражение в активе баланса статьи «Использование заемных средств» что приводит к двойному счету источников средств предприятия в результате долгосрочных кредитов и займов.

Баланс-нетто — принцип формирования бухгалтерского баланса без сальдо по регулирующим статьям как контрактивного, так и контрпассивного назначения.

1) Требования к балансу-нетто: переход от плано-авансируемого распределения финансовых результатов предприятий к фактическому их распределению на плано-нормативной основе;

2) оценка основных средств исходя из их остаточной стоимости;

3) упразднение счета 02 «Износ основных средств»;

4) внесистемное отражение накопленных с начала эксплуатации основных средств сумм амортизационных отчислений.

Вступительный баланс - баланс в создаваемой впервые организации, начинающей свою производственную, коммерческую, торговую или иную деятельность. В его актив на основе инвентарной описи включают основные, оборотные материальные и денежные средства, отражая в пассиве баланса источники их образования: собственные (уставный, неделимый фонды), привлеченные и заемные (кредиторская задолженность, ссуды, полученные в банке).

Заключительный баланс - завершающий этап бухгалтерского учета в данном периоде, составляется на конец хозяйственного года. Его составлению предшествует закрытие счетов. Инвентарные, денежные, фондовые счета отражаются в нем в полном составе. Калькуляционные счета входят в заключительный баланс лишь в части затрат незавершенного производства, незаконченного капитального ремонта.

В заключительном балансе не находят отражения такие счета, как 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве» и др.

Что такое счет?

Счет бухгалтерского учета - способ классификации, текущего отражения и оперативного контроля средств организации, их источников и процессов.

Счета открывают на карточках, в книгах, на свободных листах специальной формы, гибких дисках и т.д. Записи в них в зависимости от

характера учитываемых объектов ведутся в различных измерителях - натуральных, трудовых, денежных.

Движение средств в результате хозяйственных операций показывается в учете в виде увеличения или уменьшения. Движение и состояние средств и их источников отражаются на счетах отдельно, поэтому счет представляет собой двухстороннюю таблицу, левая ее сторона называется дебетом («он должен»), правая - кредитом («он верит»).

Для каждого объекта учета открывается отдельный счет. В зависимости от учитываемых объектов, счета делятся на активные, пассивные, активно-пассивные:

- а) активные счета - учитывают средства предприятия;
- б) пассивные счета - учитывают источники образования хозяйственных средств;
- в) активно-пассивные - содержат в себе элементы как средств, так и источников.

Что означает дебет?

Дебет - термин, которым обозначается левая сторона бухгалтерского счета. На активных денежных и материальных счетах по дебетовой стороне учитываются остаток и поступление (увеличение) денежных средств в кассе, на счетах в банках, товарно-материальных ценностей на складах и в других местах хранения; на активных счетах по счету производства - остаток незавершенного производства и увеличение затрат и т.д. На пассивных счетах по учету фондов и резервов по дебетовой стороне учитывается их уменьшение, по учету расчетов с банками по ссудам - погашение полученных ссуд и начисленных процентов.

На активно-пассивных счетах при учете расчетов с организациями, лицами по дебетовой стороне учитываются остаток и увеличение дебиторской задолженности или уменьшение кредиторской задолженности, при учете финансовых результатов - убыток и т.д.

Дебетовое сальдо на счетах бухгалтерского учета находит отражение в активе баланса.

Что такое кредит?

Кредит - правая сторона бухгалтерского счета. На пассивных счетах по кредитовой стороне записывается начальное сальдо и поступление (увеличение) источников, а на активных счётах - уменьшение (выбытие) средств. Сальдо на пассивных счетах может быть только кредитовое.

На активно-пассивных счетах по учету расчетов на кредитовой стороне записывается остаток (сальдо) кредиторской задолженности, увеличение кредиторской задолженности или уменьшение дебиторской задолженности.

На активно-пассивных счетах по учету операций, связанных с реализацией (выбытием) готовой продукции, и других активов. На кредитовой стороне записывается выручка, начисленная на покупателей, износ по выбывшим основным средствам и нематериальным активам, а на счетах по учету финансовых результатов - прибыль.

Что такое двойная запись?

Двойная запись - способ отражения хозяйственных операций, с помощью которого изменения в составе имущества и обязательств предприятия показываются во взаимной связи на других счетах в одинаковых суммах: на дебете одного счета и на кредите другого

Что понимается под корреспонденцией счетов?

Корреспонденция счетов - порядок выражения, взаимосвязи между счетами, возникающей при отражении в них явлений, вызываемых хозяйственной операцией. Записи, затрагивающие два счета, называются простой, три и более счетов — сложной корреспонденцией

Что такое бухгалтерская проводка?

Бухгалтерская проводка - специальная запись, в которой указывается сумма по дебету и кредиту соответствующих счетов, отражающих содержание совершенной хозяйственной операции. Бухгалтерская проводка содержит корреспонденцию взаимосвязанных счетов (счетная формула), которая может быть простой и сложной. Простая счетная формула содержит корреспонденцию одного счета по дебету, а другого счета по кредиту обязательно в одинаковых суммах.

Например, получено в кассу с расчетного счета 21000 руб.:

Дебет счета 50 «Касса» 21000 руб.

Кредит счета 51 «Расчетный счет» 21000 руб.

При составлении сложной счетной формулы (проводки) один счет дебетуется, а два или более счетов кредитуются, или наоборот, два и более счетов дебетуются, а один счет кредитуются.

Например, по авансовому отчету подотчетного лица произведены расходы:

- командировочные расходы - 3000 руб.,

- приобретение вспомогательных материалов — 400 руб.

Дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» - 3000 руб.

10 «Материалы» - 400 руб.

Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» - 3400 руб.

Что означают синтетические счета?

Синтетические счета — счета, предназначенные для учета экономически однородных групп средств, их источников и хозяйственных процессов в денежном выражении. Они определены планом счетов бухгалтерского учета для отражения общих показателей кругооборота

средств и их источников. Синтетические счета неразрывно связаны с аналитическими счетами. Эту связь можно выразить следующими равенствами:

остаток синтетического счета = сумме остатков аналитических счетов по данному синтетическому счету;

обороты по дебету синтетического счета = сумме оборотов по дебету аналитических счетов данного синтетического счета;

обороты по кредиту синтетического счета = сумме оборотов по кредиту аналитических счетов данного синтетического счета.

Что такое аналитические счета?

Аналитические счета - способ обобщения и группировки данных, объединяемых синтетическим счетом. Система аналитических счетов детализирует содержание синтетических счетов по отдельным видам имущества, его источников и процессов, не только в денежном, но и в натуральном и трудовом измерителях. Например, на синтетическом счете 10 «Материалы» субсчет «Топливо» будут открыты аналитические счета по видам жидкого топлива с указанием количества «Бензин А-76», «Керосин осветительный» и т.д.

Между аналитическими счетами и соответствующим им синтетическим счетом должно быть полное равенство в денежном выражении, так как в аналитическом счете записываются те же остатки и хозяйственные операции, которые отражены в соответствующем синтетическом счете.

Что такое субсчет?

Субсчета - синтетические счета второго (II) порядка, составная часть информационной системы счетов бухгалтерского учета, на которых обобщается информация об укрупненных объектах учета, отражаемая в едином денежном измерителе.

Например, на счете 10 «Материалы» предусмотрено иметь субсчет 8 «Строительные материалы», на аналитических счетах которого будут учитываться строительные материалы по видам в натуральных и денежном измерителях (кирпич — тыс. шт., руб.; олифа - кг, руб. и т.д.).

Что представляет собой классификация счетов по их назначению и структуре?

Счета бухгалтерского учета делятся на основные и забалансовые.

Основные счета бухгалтерского учета предназначены для учета и контроля средств хозяйствующего субъекта и источников их образования. Основными они называются потому, что отражаемые на них объекты

бухгалтерского учета являются основой производственной (коммерческой, торгово-закупочной и т.д.) деятельности.

Основные счета подразделяются на инвентарные, фондовые и расчетные.

Инвентарные счета предназначены для учета и контроля наличия и движения материальных ценностей и денежных средств. По отношению к балансу инвентарные счета являются активными. К инвентарным счетам относятся счета 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы», 50 «Касса» и др.

Фондовые счета предназначены для учета и контроля наличия (состояния) и изменения фондов. По отношению к балансу эти счета являются пассивными. К ним относятся счета 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и др.

Расчетные счета предназначены для учета и контроля расчетных взаимоотношений организации с другими организациями, учреждениями и лицами. Расчетные взаимоотношения могут образовать задолженность в пользу данной организации (дебиторская задолженность), в пользу других организаций (кредиторская задолженность), а также переход одного вида задолженности в другую. Исходя из этого, расчетные счета по отношению к балансу подразделяются на активные, пассивные и активно-пассивные:

а) к активным счетам по учету расчетов относятся счета 61 «Расчеты по авансам выданным», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» и др.;

б) к пассивным — счета 64 «Расчеты по авансам полученным», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др.;

в) к активно-пассивным - счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др.

Забалансовые счета предназначены для учета ценностей, не принадлежащих предприятию, но находящихся в его пользовании или распоряжении (депозитно-имущественные счета 001 «Арендованные основные средства», 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение»), а также для контроля за отдельными операциями, которые не отражаются в системе балансовых счетов (контрольный счет 006 «Бланки строгой отчетности»), и для получения данных о выполнении хозяйственных договоров, нарядов и других распорядительных документов (счета условных прав и обязательств: 003 «Материалы, принятые в переработку», 005 «Оборудование, принятое для монтажа» и др.).

Таким образом, забалансовые счета отражают события и операции, не влияющие в данный момент на состояние баланса организации, возможные результаты хозяйственной деятельности, требующие специального контроля, а также материальные объекты, принятые на переработку, хранение, комиссию или полученные в аренду. Учет на забалансовых счетах ведется по простой системе (двойная запись не

применяется), т.е. записи производят на счетах с использованием двух сторон «Приход» и «Расход».

Что означают операционные счета?

Операционные счета используют для учета хозяйственных процессов. На них отражаются и обобщаются данные о хозяйственных операциях, характеризующих соответствующий процесс, выявляются результаты хозяйственных процессов. Подразделяются на подгруппы: распределительные, операционно-калькуляционные и сопоставляющие.

Распределительные счета служат для обобщения и контроля отдельных видов издержек предприятия и распределения их по отчетным периодам, центрам ответственности и носителям затрат.

Операционно-калькуляционные счета предназначены для обобщения информации об издержках в процессах снабжения, производства и реализации и получения показателей для исчисления себестоимости сырья, материалов, продукции, работ, услуг.

Сопоставляющие счета позволяют выявить результаты отдельных хозяйственных процессов и работы предприятия за определенный период.

Что такое регулирующие счета?

Регулирующие счета служат для уточнения оценки хозяйственных средств или их источников с целью повышения аналитической ценности получаемой информации. Подразделяются они на контрарные и дополняющие счета.

Контрарные счета предназначены для уточнения оценки основного счета путем вычитания из его показателя величины регулятива. Если основной счет является активным, то контрарный, его уточняющий, будет пассивным, и наоборот. Поэтому контрарные счета с кредитовым сальдо называют контрактивными, а с дебетовым - контрпассивными.

Дополняющие счета уточняют оценку показателей основных счетов по одноименной стороне с основным счетом, как правило, в сторону увеличения.

Что такое сопоставляющие счета?

Сопоставляющие счета используют для выявления результатов хозяйственных процессов. На дебете и кредите этих счетов отражаются одни и те же хозяйственные операции, но в разных оценках: на дебете — по фактической себестоимости, на кредите - по плановой себестоимости, по ценам реализации или в другой оценке. Это позволяет путем сопоставления дебетовых и кредитовых оборотов выявить результат по всем учетным операциям, который затем переносят на соответствующие счета.

Примером такого счета может служить счет 90 «Продажи», по дебету которого учитывается фактическая себестоимость реализованной продукции, выполненных работ и оказанных услуг; по кредиту - факти-

ческая выручка от реализации продукции, выполненных работ и оказанных услуг.

Путем сопоставления дебетового и кредитового оборотов определяется финансовый результат (прибыль или убыток), который отражается на счете 99 «Прибыли и убытки».

Что такое план счетов?

План счетов бухгалтерского учета - систематизированный перечень счетов бухгалтерского учета, определяющий построение всей системы бухгалтерского учета и являющийся обязательным для предприятий и отраслей народного хозяйства.

В основу группировки счетов положена классификация по экономическому содержанию. В плане счетов предусматриваются их количество, номера и наименование синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Счета располагаются в последовательности, позволяющей отражать в бухгалтерском учете средства хозяйства и их источники, а также процессы производства, обращения и распределения продукта. Они группируются в определенном порядке по разделам. В особые разделы объединены счета для учета основных средств и других долгосрочных вложений, производственных запасов, затрат на производство и т.д.

Составной частью плана счетов служит инструкция по его применению. В ней дается краткая характеристика экономического содержания объектов учета по каждому счету, раскрываются назначение и структура счетов, приводится общая схема их корреспонденции, характеризующая типичные бухгалтерские записи по счетам, взаимосвязанным содержанием хозяйственных процессов и операций.

В организациях на основе единого плана счетов составляются рабочие планы (например, для субъектов малого предпринимательства и др.), отражающие особенности хозяйственной деятельности. Рабочие планы счетов включают только те счета из единого плана счетов, которые необходимы в данной организации. Они более компактны, что облегчает пользование ими.

Что понимается под первичным учетом?

Первичный учет - система документальной регистрации первоначальных (первичных) данных о состоянии и движении имущества всех форм собственности. Первичный учет должен отвечать следующим требованиям:

- своевременное, точное и обоснованное отражение всех учитываемых объектов в документах;
- простота регистрации и обработки первичной информации, приспособленность носителей первичной информации к способам ее последующей обработки;

- рациональная организация и минимальные затраты на ведение первичного учета.

Что такое носители первичной учетной информации?

Носителями являются первичные учетные документы.

Первичные учетные документы - основа для ведения бухгалтерского учета. Все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями) предусмотрено, что первичные учетные 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 следующие обязательные реквизиты:

- а) наименование документа;
- б) дату составления документа;
- в) наименование организации, от имени которой составлен документ;
- г) содержание хозяйственной операции;
- д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- е) наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления;
- ж) личные подписи указанных лиц.

Перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операции, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных учетных документов составляются сводные учетные документы. Первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с Законодательством Российской Федерации.

Главный бухгалтер (другое должностное лицо) вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, проводящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

Что такое бухгалтерский документ?

Бухгалтерский документ - это письменное свидетельство на право совершения хозяйственных операций и доказательство действительного их совершения. Бухгалтерские документы целесообразно классифицировать по следующим признакам:

- а) по назначению:
 - распорядительные,
 - исполнительные,
 - комбинированные (распорядительно-исполнительные).
- б) по содержанию:
 - материальные,
 - денежные,
 - расчетные;
- в) по объему:
 - первичные,
 - сводные;
- г) по способу охвата и составлению:
 - разовые,
 - накопительные,
 - группировочные;
- д) по месту составления:
 - внутренние,
 - внешние;
- е) по срокам хранения:
 - текущего хранения,
 - вечного хранения.

Что такое распорядительные документы?

Распорядительные документы содержат указание на совершение хозяйственной операции (чек на получение денег со счета в банке, доверенность на получение ТМЦ от поставщиков и т.д.).

Что означают исполнительные документы?

Исполнительные документы удостоверяют факт совершения хозяйственной операции (отчеты, накладные, таблицы учета рабочего времени).

Что такое комбинированные документы?

Комбинированные документы содержат распоряжение на выполнение хозяйственной операции и подтверждение ее совершения (авансовые отчеты, лимитно-заборные карты, наряды на работы).

Документы бухгалтерского оформления предназначены для оправдания записей, не имеющих других документальных подтверждений

(справка бухгалтерии на сторнирование ошибочно сделанной записи, ведомость распределения общехозяйственных расходов и т.д.).

Что такое материальные документы?

Материальные документы предназначены для отражения операций по движению товарно-материальных ценностей (акт приема-передачи основных средств, ведомость расхода материалов, инвентаризационная опись и т.д.).

Что такое денежные документы?

Денежные документы предназначены для отражения операций по движению денежных средств в кассе и на счетах предприятия в банке (квитанции о взносе наличных денег на счет, чеки на получение денег и т.д.).

Что такое расчетные документы?

Расчетные документы предназначены для отражения операций по расчетам с организациями, работниками (счета-фактуры, расчетно-платежные ведомости и т.д.).

Что такое первичные документы?

Первичные документы впервые отражают факт хозяйственной операции в момент ее совершения или вслед за ее совершением (ведомость взвешивания животных, расчет определения привесов и т.д.).

Что такое сводные документы?

Сводные документы составляются на основе первичных для подтверждения полноты и обоснованности обобщения в них первичных документов, а также для удобства и сокращения записей в учетных регистрах (авансовый отчет, отчет о движении горючего и смазочных материалов, товарный отчет и т.д.).

Что такое разовые документы?

Разовые документы предназначены для оформления одной или нескольких однородных хозяйственных операций.

Накопительные документы предназначены для оформления ряда однородных хозяйственных операций по мере их совершения на протяжении определенного периода - недели, декады, месяца.

Что такое группировочные документы?

Группировочные документы являются одной из разновидностей накопительных документов, в которых первичные данные группируются по определенным признакам, необходимым для дальнейшей обработки

информации (ведомость распределения накладных расходов, справка бухгалтерии на списание калькуляционной разницы и т.д.).

Что такое внутренние и внешние документы?

Внутренние документы составляются и оформляются непосредственно в организации.

Внешние документы составляются вне организации и отражают хозяйственные связи с другими организациями (счета-фактуры, платежные поручения и т.д.).

Что означают документы текущего хранения?

Документы текущего хранения по истечении отчетного месяца должны быть подобраны в порядке последовательности их номеров и переплетены для хранения на предприятии. При окончании сроков хранения передаются на макулатуру, о чем делается отметка в архивной книге.

Документы вечного хранения (расчетно-платежные ведомости и другие сводные документы по учету труда и его оплаты) передаются в местный государственный архив для хранения в течение 75 лет.

Обязательными реквизитами большинства бухгалтерских документов являются:

- 1)название документа;
- 2)наименование и адрес организации, в которой составлен документ;
- 3)дата составления документа;
- 4)указание сторон, участвующих в составлении документа;
- 5)содержание хозяйственной операции;
- 6)количественные и качественные показатели операции;
- 7)денежная оценка хозяйственной операции;
- 8)подписи лиц, ответственных за совершение операции и за правильное ее оформление в документе.

Что представляют собой реквизиты документов?

Реквизиты документов - обязательные сведения, без которых бухгалтерские документы не могут служить основанием или подтверждением факта хозяйственной деятельности. К ним относят: наименование документа и дату его составления; наименование организации, в которой составлен этот документ, а если нужно, то и адрес; указание сторон, участвующих в операции; содержание, основание и количественную характеристику хозяйственной операции или иного хозяйственного факта; подписи лиц, ответственных за проведение операции.

Можно ли вносить изменения в бухгалтерские документы?

Существует три способа исправления ошибочных записей в первичных документах и учетных регистрах: корректурный, дополнительной проводки, "красное сторно". Другие не оговоренные исправления в документах бухгалтерского учета не допускаются.

Как подразделяются бухгалтерские документы по качественным признакам?

По качественным признакам бухгалтерские документы подразделяются на полноценные (правильно оформленные документы, содержащие необходимые реквизиты, реально отражающие совершенную хозяйственную операцию) и неполноценные (составленные с нарушением предусмотренных форм).

На какие группы подразделяются неполноценные документы?

- **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.

Что такое документооборот?

Документооборот - организованная система составления, проверки и обработки бухгалтерских документов от момента их составления до сдачи в архив.

Всякая рационализация, приводящая к ускорению документооборота, оказывает также влияние на улучшение показателей хозяйственной деятельности организации (например, ускорение оформления платежных документов и продвижение их от поставщиков (получателей) к покупателям (платильщикам) и обратно, способствует укреплению финансового состояния, уменьшению потребности в оборотных средствах т.д.). Прогрессивная форма организации

документооборота - это сдача документов в бухгалтерию по графику в точно установленные сроки. График сдачи документов тот равномерно распределять учетные работы в течение всего рабочего времени, повышать производительность труда счетных работников и пр. Документооборот и график сдачи отчетов (документов) целесообразно применять в крупных организациях.

Что такое текущий архив учетных документов?

Архив - место хранения документов, утративших значение для текущего пользования, но имеющих ценность в качестве исторических источников или справочного материала.

Бухгалтерский архив организуется следующим образом: по истечении каждого отчетного месяца все мемориальные ордера (проводки) или журналы-ордера и ведомости вместе с относящимися к ним документами должны быть подобраны в порядке последовательности их номеров и переплетены. На переплетах-обложках указывается: название организации, название и порядковый номер папки (дела) с начала года, начальный и последний номер проводки, количество листов в папке (деле).

Бухгалтерские документы должны храниться в специальных помещениях (шкафах) в строгом порядке под ответственностью главного бухгалтера (если не предусмотрена должность архивариуса - заведующего архивом, хранителя архивных документов).

Принятые на хранение дела бухгалтерии (переплетенные папки) должны быть записаны в «Архивную книгу». Дела из бухгалтерского архива выдаются только по письменному разрешению главного бухгалтера. При изъятии документов судебными органами должно быть постановление об изъятии, сделана отметка в «Архивной книге», а на место изъятых документов в папку вкладываются копии документов, копия протокола изъятия документов.

По истечении сроков хранения часть дел передается в местный государственный архив, а часть - на макулатуру. Документы по оплате труда являются «документами вечного хранения» и хранятся 75 лет.

Что такое инвентаризация?

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.

Порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

В каких случаях проведение инвентаризации считается обязательным?

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара и других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;
- в других случаях, предусмотренных Законодательством Российской Федерации.

Какие существуют виды инвентаризации?

В теории и практике инвентаризации подразделяются на следующие виды:

- Полная инвентаризация охватывает все виды средств, как принадлежащие предприятию, так и принятые на ответственное хранение, а переработку и прочее, а также все права и обязательства предприятия. Таковую инвентаризацию проводят один раз в год перед составлением годового отчета. Ее называют годовой (обязательной) инвентаризацией.

- Частичная - это инвентаризация, охватывающая отдельные виды средств предприятия, основные средства, сельскохозяйственную продукцию, сырье, материалы, денежные средства в кассе и т.п.

- Сплошная инвентаризация подразумевает проверку всего без исключения наличного имущества, предъявленного конкретным материально ответственным лицом.

- Выборочная - это инвентаризация, при которой проверяют только некоторые (на выборку) ценности у конкретного материально ответственного лица.

- Плановая - это инвентаризация, проводимая в соответствии с планом работы бухгалтерии предприятия или ревизионной комиссии предприятия.

- Внеплановая - это такая инвентаризация, которую проводят внезапно, без предварительного плана, по инициативе администрации предприятия, по сигналам работающих о злоупотреблении материально ответственного лица и т.п.

- Необходимая инвентаризация проводится при смене материально ответственных лиц, после стихийных бедствий, при переоценке материальных ценностей, краже.

- Повторная инвентаризация проводится в случае, когда возникли сомнения не только в качестве предыдущей инвентаризации, но и в том, что материально ответственное лицо заранее знало срок начала инвентаризации и подготовилось к ней.

- Контрольно-перепроверочная инвентаризация проводится в период инвентаризации или сразу же после ее окончания. Она охватывает не менее 10% проверенных ценностей. В случае выявления расхождений руководитель предприятия требует письменные объяснения от лиц, проводивших ранее инвентаризацию, и от материально-ответственного лица. При выявлении фактов приписок, пропусков ценностей или же других злоупотреблений руководитель распускает комиссию и ставит вопрос о привлечении виновных к ответственности. Немедленно назначается инвентаризационная комиссия для проведения повторной инвентаризации.

- Перманентная (непрерывная) инвентаризация проводится в соответствии с внутренним планом работы бухгалтерии в течение календарного года по отдельным видам хозяйственных средств на различные даты.

Каков порядок проведения инвентаризации?

Ответственность за своевременное качественное проведение инвентаризаций несут руководитель и главный бухгалтер предприятия. Для руководства всей работой по проведению инвентаризации назначается центральная комиссия. В состав членов этой комиссии обязательно входит главный (старший) бухгалтер и соответствующие специалисты из числа работников предприятия.

Для непосредственного проведения инвентаризации отдельных видов средств в местах их нахождения (по материально ответственным лицам) создаются специальные инвентаризационные комиссии.

В состав этих комиссий помимо соответствующих специалистов обязательно входят работники учета, осуществляющие учет инвентаризируемых средств. Инвентаризации проводятся в присутствии материально ответственного лица, отвечающего за сохранность ценностей.

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.

Какими бывают результаты инвентаризации?

Результаты инвентаризации бывают трех видов:

- когда фактическое наличие имущества соответствует данным бухгалтерского учета;

- когда фактическое наличие имущества превышает данные бухгалтерского учета. В этом случае выявляются излишки ТМЦ;

- когда фактическое наличие имущества меньше данных бухгалтерского учета. В этом случае обнаруживается недостача ТМЦ.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета отражаются на счетах бухгалтерского учета в следующем порядке:

а) излишек имущества приходится, соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты организации, а у бюджетной организации - на увеличение финансирования (фондов):

Дебет счетов 10 «Материалы», 43 «Готовая продукция», 41 «Товары» и др. Кредит счета 99 «Прибыли и убытки»;

б) недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся на издержки производства или обращения:

Дебет счетов 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу» и др.

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»;

в) недостача имущества и его порча сверх норм естественной убыли относятся на виновных лиц:

Дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям».

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, то убытки от недостачи имущества и его порчи списываются на финансовые результаты организации:

Дебет счета 99 «Прибыли и убытки».

Кредит счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Какие известны из практики способы сокрытия недостат (излишков), выявленных в ходе инвентаризации ТМЦ?

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

При сокрытии недостат (излишков) обычно используют следующие группы приемов:

- а) создание искусственного баланса остатков на уровне учетного;
- б) создание искусственного баланса остатков на уровне фактического.

В первом случае к ним относятся:

- внесение или невнесение в инвентаризационную опись несуществующих (существующих) товаров путем дописки, а также в пустой таре или упаковке;
- внесение (невнесение) 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;
- вывоз излишков ценностей по подложным временным документам либо перемещение на другой склад (объект).
- предъявление ранее списанных ценностей как испорченных.

Во втором случае это:

- несвоевременное оприходование ценностей, т. е. непроведение приходных (расходных) документов по соответствующим регистрам и отчетам;
- оформление бестоварных (безденежных) расходных (приходных) документов при участии работника другого подразделения, предприятия. Делается отметка о якобы полученных материальных ценностях;
- составление подложных документов на гниль (порчу) или оформление подложного документа о факте нахождения посторонних ценностей на ответственном хранении.

Какие существуют формы бухгалтерского учета?

Форма бухгалтерского учета - совокупность учетных регистров, используемых в определенной последовательности и взаимосвязи для ведения учета способом двойной записи.

Обусловлена форма ведения бухгалтерского учета определенным сочетанием применяемых регистров хронологического и систематического учета, порядком ведения синтетического и аналитического учета, формами

связи между регистрами, способом и техникой учетных записей. К отличительным признакам формы бухгалтерского учета относятся:

— количество применяемых регистров, их значение, содержание, форма, внешний вид;

- последовательность и способ записей в учетные регистры;

- взаимосвязь регистров синтетического и аналитического учета.

В процессе исторического развития формы бухгалтерского учета изменялись и совершенствовались.

В Российской Федерации применяются следующие формы учета: мемориально-ордерная, журнально-ордерная, таблично-автоматизированная и компьютерная.

Мемориально-ордерная форма учета это система учета, предполагающая выписку на каждый первичный документ отдельной справки с бухгалтерской проводкой.

Такие справки получили название мемориальных ордеров (буквально памятных приказов). Бухгалтер разносит указанную корреспонденцию (проводки) в контрольно-шахматный журнал, который заменяет Главную книгу. Со временем однородные операции (факты) стали группировать в специально открываемых накопительных ведомостях, и только итоги этих ведомостей включались в мемориальные ордера. Эта форма учета органически сочетает элементы новоитальянской и шахматной форм счетоводства, творчески их развивая.

Журнально-ордерная форма учета возникла в 40-е годы текущего столетия и применяется в настоящее время.

Построение ее может быть различным. Наибольшее распространение получила единая журнально-ордерная форма учета, типовые регистры которой введены в практику Министерством финансов СССР с 1 января 1960 г.

Главная книга — основной бухгалтерский регистр, в котором все хозяйственные операции систематизируются по синтетическим счетам.

При мемориально-ордерной форме учета записи в Главную книгу производятся на основании бухгалтерских проводок, при журнально-ордерной - на основании журналов-ордеров и ведомостей.

Ежемесячно в Главной книге подсчитываются обороты за месяц и выводятся сальдо на первое число следующего месяца или оборот по всем синтетическим счетам.

Что такое учетные регистры?

Учетные регистры - это таблицы, приспособленные для регистрации и группировки в них хозяйственных операций, отражаемых в первичных носителях бухгалтерской информации.

Учетные (бухгалтерские) регистры делятся на книги, карточки, свободные листы, табуляграммы.

Книги - это прочно скрепленные (сброшюрованные) и пронумерованные листы бумаги, предназначенные для записи хозяйственных операций. Книга, как правило, открывается на год. На первой странице ее дается название счета или субсчета, записи по которым будут вестись в течение года. В счетах, открываемых по учитываемым объектам, записывают остатки на начало года, которые переносят из книг предшествующего года, где они являются остатками на конец года. По заполнении очередной страницы книги итоги последней строки переносят на следующую страницу.

Карточки представляют собой нескрепленные страницы книг одинакового формата. Карточки хранятся в особых ящиках и составляют картотеки. Преимущество карточек перед книгами - в их подвижности, что обеспечивает:

— широкое разделение учетного труда (с картотеккой может работать несколько человек);

- любую систематизацию путем перегруппировки;

- простоту и легкость записи;

- возможность применения счетных и счетно-пишущих машин;

- экономию бумаги.

На карточки, размещенные в картотеке, составляется специальный реестр.

Свободные листы отличаются от карточек своими размерами и способом хранения. Свободные листы обычно большего размера, хранятся в папках, имеющих специальное устройство, при помощи которого листы можно изымать и вкладывать в папку.

Табуляграммы представляют собой специальные регистры, полученные в результате машинной обработки информации. Содержащиеся в них сведения группируются по определенным признакам с подразделением на итоги разных степеней: частные, промежуточные, общие и сводные. Табуляграммы содержат все необходимые сведения для учета и управления.

Каковы права и обязанности главного бухгалтера?

Главный бухгалтер осуществляет свою деятельность в соответствии с Законом Российской Федерации «О бухгалтерском учете», назначается на должность и освобождается от нее руководителем организации.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций Законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера по документальному оформлению хозяйственных операций и представлению в бухгалтерию необходимых документов и сведений обязательны для всех работников организации. Без его подписи денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций.

- В обязанности главного бухгалтера входят: обеспечение полного достоверного учета поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, а также своевременное отражение в бухгалтерском учете операций, связанных с их движением;

- точный учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, реализации продукции, результатов хозяйственно-финансовой деятельности;

- составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ и услуг;

- правильное начисление и своевременное перечисление платежей в государственный бюджет, взносов на государственное социальное страхование, погашение в установленные сроки задолженности банкам по ссудам, отчисление средств в фонды и резервы;

- составление достоверной бухгалтерской отчетности на основе первичных документов и бухгалтерских записей и представление ее в установленные сроки соответствующим органам.

В чем заключается сущность отчетности?

Отчетность — система показателей, характеризующая деятельность организаций, учреждений за определенный период. В соответствии с федеральным Законом «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ (с последующими изменениями и дополнениями) все организации обязаны составлять на основе данных синтетического и аналитического учета бухгалтерскую отчетность.

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

- а) бухгалтерского баланса;
- б) отчета о прибылях и убытках;
- в) приложений к ним, предусмотренных нормативными актами;

г) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;

д) пояснительной записки. Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином РФ.

Формы бухгалтерской отчетности организаций, а также инструкции о порядке их заполнения утверждаются Минфином РФ.

Другие органы, осуществляющие регулирование бухгалтерского учета, утверждают в пределах своей компетенции формы бухгалтерской отчетности банков, страховых и других организаций, и инструкции о порядке их заполнения, не противоречащие нормативным актам Минфина РФ.

Бухгалтерскую отчетность подписывают руководитель и главный бухгалтер (бухгалтер) организации.

В цивилизованных странах отчетность подлежит публикации, кроме показателей, содержащих коммерческую, производственную и финансовую тайну. Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую - в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено Законодательством Российской Федерации.

Что такое учетная политика предприятия?

Учетная политика — это совокупность методики, техники ведения бухгалтерского учета и организации бухгалтерской службы, объявляемая предприятием исходя из общепринятых правил и особенностей своей деятельности.

Составляющие учетной политики:

1. Методика бухгалтерского учета.

1.1. Критерий отнесения объектов к основным средствам.

1.2. Методика начисления амортизации основных средств.

1.3. Порядок учета и финансирования ремонта основных средств.

1.4. Порядок начисления амортизации по нематериальным активам.

1.5. Формирование учетных групп материально-производственных запасов.

1.6. Способ отражения на счетах операций заготовления, приобретения, оценки материальных ценностей.

1.7. Методика группировки и списания затрат на производство. Способы распределения косвенных расходов. Сроки погашения расходов будущих периодов. Оценка незавершенного производства. Метод калькулирования себестоимости продукции.

1.8. Способ учета выпуска продукции (работ, услуг).

1.9. Метод определения выручки от реализации продукции (работ, услуг).

- 1.10.Порядок создания оценочных резервов.
- 1.11.Отражение в учете процентов по кредитам и займам,
- 1.12.Способ учета курсовых разниц.
- 1.13.Создание резервов и фондов специального на значения.
- 1.14.Начисление дивидендов.
- 2. Техника ведения бухгалтерского учета.
 - 2.1.Разработка рабочего плана счетов.
 - 2.2.Выбор формы бухгалтерского учета.
 - 2.3.Технология обработки учетной информации (ручная, автоматизированная, компьютерная).
 - 2.4.Организация внутрипроизводственного контроля и отчетности.
 - 2.5.Определение количества и сроков проведения инвентаризации имущества и обязательств.
- 3. Организация бухгалтерской службы.
 - 3.1.Права и обязанности главного бухгалтера.
 - 3.2.Порядок взаимодействия бухгалтерской службы с другими подразделениями.
 - 3.3.Организационное построение бухгалтерского аппарата.
 - 3.4. Состав и соподчиненность отдельных учетных групп, подразделений и работников.
 - 3.5.Разработка должностных инструкций работников учетного аппарата.

Как должна быть оформлена учетная политика?

Учетная политика предприятия должна быть оформлена приказом руководителя предприятия до начала календарного года. Изменения в учетной политике не могут производиться в течение года. В случае изменений законодательства и в нормативном регулировании бухгалтерского учета в РФ, смены собственников или реорганизации предприятия в учетную политику могут быть внесены изменения. Они оформляются приказом руководителя до начала нового отчетного года и применяются с 1 января следующего года.

Таким образом, в современных условиях регламентация бухгалтерского учета осуществляется только основными нормативными предписаниями. Централизованно устанавливаются общие правила ведения учета, а их конкретизация и механизм выполнения разрабатываются на каждом предприятии и отражаются в учетной политике.

Раздел III. 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.

Какие существуют 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.

Какие существуют методы исследования отдельного документа?

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.

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.

При осмотре 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.

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.

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").

Какие существуют 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.

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 составляют всего в одном экземпляре (например, платежная ведомость, закупочная ведомость, табель и т.п.).

Какие существуют методы проверки документов, отображающих однородные операции?

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.

Что такое контрольное сличение остатков?

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).

Какие существуют методы 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, 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.

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.).

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.

Раздел IV. Документальная ревизия.

В Российской Федерации сложилась система государственного контроля за законностью в процессе ведения организациями учетной политики и организации бухгалтерского учета. Курсанты, студенты, слушатели должны усвоить, что 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. Документальный контроль заключается в проверке хозяйственной деятельности по данным первичных документов, учетных записей (регистров) и отчетности. К данному виду контроля относится документальная ревизия.

Что такое 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.

На какие виды подразделяется документальная ревизия?

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.

Какими полномочиями обладает ревизор?

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) опечатывать 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.

Что из себя представляет акт 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.

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.

Что должно прилагаться к акту документальной ревизии?

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.

Раздел V. Сущность и содержание аудита.

Изучение данного раздела курсанту, студенту, 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, внутриведомственный 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 Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001г. № 119-ФЗ.

Что такое аудит?

Аудит (аудиторская деятельность) представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских фирм) по осуществлению независимых вневедомственных проверок бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, платежно-расчетной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

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.

Под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании её данных делать правильные выводы о

результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Что относится к иным аудиторским услугам?

К иным аудиторским услугам относятся:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского (финансового) учета;
- составление деклараций о доходах и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
- налоговое консультирование;
- анализ хозяйственно-финансовой деятельности;
- оценка активов и пассивов экономического субъекта, оценка стоимости имущества, предпринимательских рисков;
- управленческое консультирование;
- правовое консультирование, представительство в судебных и налоговых органах по налоговым и таможенным спорам;
- консультирование по вопросам финансового, банковского и иного законодательства РФ;
- проведение маркетинговых исследований;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в области, связанной с аудиторской деятельностью и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение и другие услуги по профилю своей деятельности.

Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам запрещается заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг.

Кто такие аудиторы?

Аудиторами могут быть лица, имеющие экономическое или юридическое (высшее) 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. 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.

Что такое аудиторское заключение?

Аудиторское заключение – официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц, составленный в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Заключение аудитора (аудиторской фирмы) может быть выражено в форме безусловно положительного, условно положительного, отрицательного аудиторского заключения либо отказа в аудиторском заключении от выражения своего мнения.

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 VI. Судебно-бухгалтерская экспертиза.

При изучении предмета и метода судебно-бухгалтерской экспертизы курсанту, студенту слушателю следует обратить внимание на следующие вопросы: правовая природа судебно-бухгалтерской экспертизы, ее предмет, объекты и методы проведения. Для этого нужно обратиться к учебнику Голубятникова С.П. Судебная бухгалтерия – М: Юрид.лит.,1998, или к работе Белуха Н.Т. «Судебно-бухгалтерская экспертиза» Учебное пособие.-М.: “Дело”, 1993.

Особое внимание курсанту, студенту, 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 классификацию исследуемых документов, получив ясное представление о их подлинности или подложности, подразделении на документы материального и интеллектуального подлога.

Что такое судебно-бухгалтерская экспертиза?

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.)

Какие задачи решает судебно-бухгалтерская экспертиза?

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.

Что такое метод судебно-бухгалтерской экспертизы?

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность приёмов и способов, с помощью которых эксперт отвечает на поставленные перед ним вопросы следователем или судом. К таким способам можно отнести документальную проверку, сопоставление документов, моделирование. К специальным приемам относятся контрольное сличение, встречную проверку, проверку документа по форме, арифметическую проверку, нормативную проверку, восстановление количественно-суммового учета, проверку восстановления утраченных или уничтоженных документов.

Что является объектами судебно-бухгалтерской экспертизы?

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы можно классифицировать по двум направлениям: это бухгалтерские документы и иные материалы дела.

К бухгалтерским документам относятся первичные и сводные документы, учетные регистры, документы бухгалтерской отчетности.

К иным материалам можно отнести: справки, выписки, протоколы обыска, выемки документов, акты ревизий и документальных проверок, показания обвиняемых, свидетелей, заключения экспертов других специальностей.

Что является основанием 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.

Какой круг вопросов решает судебно-бухгалтерская экспертиза?

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 недостач 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?

Какие требования существуют при постановке вопросов эксперту-бухгалтеру?

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.).

В каких случаях эксперт-бухгалтер не может дать заключение по поставленным вопросам?

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.

Из чего состоит заключение эксперта-бухгалтера?

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.

В каких случаях назначается дополнительная судебно-бухгалтерская экспертиза?

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 неполнота или неясность заключения нельзя устранить путём допроса эксперта.

Когда назначается повторная судебно-бухгалтерская экспертиза?

Проведение повторной экспертизы регулируется ст. ст. 195-205, 207 УПК РФ. 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.

Какие общие сходства усматриваются в документальной ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизе:

- 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).

Какие различия усматриваются 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.

Учебно-методическое пособие в вопросах и ответах

Судебная бухгалтерия

Составитель: **Зуйко Елена Аркадьевна**

Свидетельство о государственной аккредитации
Рег. № 0440 от 22.12.06 г.

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

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

Орловский юридический институт МВД РФ
302027, Орел, Игнатова, 2.