

МИНИСТЕРСТВО ВНУТРЕННИХ ДЕЛ РОССИИ
Краснодарский университет
Ставропольский филиал

кафедра криминалистики

А.Н. ТОПОРКОВ

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

КУРС ЛЕКЦИЙ

Ставрополь, 2013

ББК

Рецензенты:

Старший преподаватель кафедры уголовного процесса и криминалистики
Ставропольского института им. В.Д. Чурсина
Бжезовский Ю.А.

Заместитель начальника отдела по расследованию организованных
преступлений в сфере экономики СЧ по РОПД ГСУ ГУ МВД РФ
по Ставропольскому краю, полковник юстиции
Давыденко С.А.

Составитель: **Топорков А.Н.**

Судебная бухгалтерия: курс лекций. – Ставрополь: Ставропольский филиал
Краснодарского университета МВД России. – СФ КрУ МВД России, 2013. –
200 с

Курс лекций подготовлен в соответствии с утвержденной программой учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия», включает шестнадцать лекций, охватывающие разделы: общие положения судебной бухгалтерии и основ бухучета; формы использования бухгалтерских познаний при расследовании преступлений, особенности отраслевого бухгалтерского учета и исследование экономических следов преступлений.

Настоящая работа адресована курсантам и слушателям Ставропольского филиала Краснодарского университета МВД России, а также практическим сотрудникам правоохранительных органов, специализирующимся на выявлении и расследовании правонарушений в сфере экономики.

ББК

@ Топорков А.Н. 2013.

@ Ставропольский филиал Краснодарского
университета МВД России, 2013.

СОДЕРЖАНИЕ:

Введение.....	
Лекция № 1. Предмет, задачи и методы судебной бухгалтерии.....	
Лекция № 2. Бухгалтерские документы и основы их использования при выявлении и доказывании преступлений.....	
Лекция № 3. Основы теории и техники бухгалтерского учета в России...	
Лекция № 4. Инвентаризация и ее значение в деятельности правоохранительных органов.....	
Лекция № 5. Исследование и проверка документальных данных.....	
Лекция № 6. Безналичные расчеты.....	
Лекция № 7. Экономико-правовой анализ.....	
Лекция № 8. Документальная ревизия и особенности ее проведения по заданию правоохранительных органов.....	
Лекция № 9. Судебно-бухгалтерская экспертиза.....	
Лекция № 10. Аудит в системе финансового контроля.....	
Лекция № 11. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании хищений денежных средств.....	
Лекция № 12. Исследование операций по учету основных средств, производственных запасов и готовой продукции при выявлении и расследовании преступлений.....	
Лекция № 13. Исследование товарных операций в торговле и общественном питании.....	
Лекция № 14. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании налоговых преступлений.....	
Лекция № 15. Исследование учетных операций при выявлении и расследовании преступлений в организациях сельского хозяйства.....	
Лекция № 16. Исследование учетных операций при выявлении и расследовании преступлений в строительных организациях.....	
Литература.....	

Введение

Судебная бухгалтерия как дисциплина возникла на базе ранее существовавшего в учебных заведениях МВД курса «Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы». Однако по своему содержанию данный курс складывался из двух мало взаимосвязанных разделов: в первом (который иногда именовали Общей частью) сообщались сведения из теории бухгалтерского учета, во втором (как бы Особенная часть) говорилось о ревизии и бухгалтерской экспертизе. Учебная дисциплина раскрывала деятельность бухгалтера, ревизора, эксперта-бухгалтера и почти не обращалась к задаче собственно юридической практики. Рекомендации для юристов содержались лишь в тех разделах, где говорилось о процедуре использования знаний соответствующих специалистов. При этом подчеркивалось, что под специальными знаниями понимаются положения общей бухгалтерской науки.

Тематика предлагаемого курса лекций по судебной бухгалтерии составлена таким образом, чтобы дать основы знаний не только теории бухгалтерского учета, но специальные знания прикладного характера. Представляется, что на основе знаний общих положений бухгалтерского учета, обучающиеся имеют возможность изучить приемы выявления признаков экономических преступлений, совершающихся в субъектах хозяйствования.

Рассматривая развитие бухгалтерского учета, нельзя не отметить то, что он находит все большее применение в деятельности правоохранительных органов. Это во многом обусловлено необходимостью его использования при рассмотрении значительного количества уголовных и гражданских дел, связанных с материальным ущербом.

Начиная с первых лет Советской власти органы, расследования и суды при разрешении уголовных и гражданских дел широко использовали специальные бухгалтерские познания. Декрет о судах, утвержденный СНК РСФСР в 1918 г., предоставлял судам право при рассмотрении гражданских дел, требующих специальных бухгалтерских познаний, по своему решению

приглашать специалистов в свой состав с правом совещательного голоса.

Еще до принятия первого УПК РСФСР использовалась Инструкция следователям Чрезвычайной Комиссии по борьбе с контрреволюцией и спекуляцией №188, которая регламентировала работу подразделений ЧК по экономическим преступлениям. Примечательно, что в состав следственного подразделения, согласно данному документу, входили ревизоры, которые осуществляли свою деятельность на основе специального ордера и вправе были производить допросы. Не менее значимым документом данного периода является секретная Инструкция по закрытию, запечатыванию и ревизии складов, амбаров и пакгаузов, которой регламентировалась организация деятельности ревизоров на месте проверки, вопросы, задаваемые ревизором материально-ответственному лицу, порядок проверки документов. По сути, это был один из первых документов советской власти, в котором были заложены основы документальной проверки.

На всех исторических этапах развития нашей страны использование специальных бухгалтерских познаний в уголовном судопроизводстве приобретало все большее значение

Современная социально-экономическая обстановка в России характеризуется рядом негативных явлений, среди которых особое место занимают рост экономической преступности и изменение ее структуры.

Сложившаяся ситуация обуславливает необходимость повышения качества работы правоохранительных органов. Все чаще они сталкиваются с криминализацией экономических отношений и необеспеченностью надлежащего контроля за финансовой деятельностью хозяйствующих субъектов.

Положение усугубляется снижением эффективности работы правоохранительных органов в сфере раскрытия и расследования экономических преступлений. Они крайне медленно адаптируются к новым рыночным отношениям. Наиболее часто одной из причин такого положения является неприменение ими в практической деятельности необходимого

комплекса специальных познаний. В рамках этой проблемы решающее значение приобретает овладение работниками правоохранительных органов специальными бухгалтерскими и иными экономическими познаниями для успешного их применения при расследовании дел, связанных с замаскированными хищениями, налоговыми, должностными и хозяйственными преступлениями.

В сложившейся ситуации к числу дисциплин, изучаемых юристами относится курс судебной бухгалтерии.

РАЗДЕЛ 1: ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ И ОСНОВ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

ЛЕКЦИЯ № 1. ПРЕДМЕТ, МЕТОДЫ И ЗАДАЧИ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

1. Предмет и задачи судебной бухгалтерии.
2. Виды учета хозяйственной деятельности организации. Учетные измерители.
3. Метод бухгалтерского учета и его основные элементы.
4. Защитные функции элементов метода и их взаимосвязь с преступной деятельностью, совершаемой под видом хозяйственных операций.

1. Предмет и задачи судебной бухгалтерии

Тематика курса судебной бухгалтерии построена таким образом, чтобы дать обучающимся основы знаний не только теории бухгалтерского учета, но и специальные знания прикладного характера, позволяющие эффективно выявлять признаки экономических преступлений.

Целью изучения дисциплины «Судебная бухгалтерия» является:

- познакомиться с основами бухгалтерского учета, его использованием в практике органов внутренних дел, а также со сложившимися способами преступного использования средств бухгалтерского учета и принципами их раскрытия с привлечением знаний специалистов в области учета и контроля;
- усвоить типичные механизмы документальных и учетных несоответствий как специфических признаков преступлений и возможностей использования этих несоответствий в процессе поиска, обнаружения и расследования преступлений;
- научиться использовать простейшие методы работы с учетными документами при выявлении и расследовании преступлений, а также квалифицированно готовить, назначать и организовывать проведение инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских экспертиз; грамотно оценивать полученные доказательственные материалы.

Все вышеперечисленное и составляет предмет дисциплины «Судебная бухгалтерия».

Курс «Судебная бухгалтерия» тесно взаимодействует с такими дисциплинами (отраслями права), как:

- уголовное право (т.к. любая проверка с использованием методов судебной бухгалтерии в практической деятельности правоохранительных органов преследует одну цель - найти доказательственные факты преступного деяния, содержательная часть которого определена в норма уголовного права; в нормах уголовного права также предусмотрена ответственность специалистов-экспертов, привлекаемых следователем при расследовании уголовного дела);

- уголовный процесс (например, использование специалиста-бухгалтера в уголовном судопроизводстве регламентировано нормами уголовно-процессуального кодекса, порядок и основания назначения документальной ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы, права и обязанности специалистов также регламентированы нормами УПК);

- криминалистика (некоторые исследования бухгалтерских документов проводятся с использованием криминалистической техники и методики исследования);

- оперативно-разыскная деятельность (например, исследование бухгалтерского документа при проверке хозяйственной операции проводится в хорде применения такого оперативно-разыскного мероприятия, как осмотр);

- административная деятельность (гласные действия оперативного сотрудника подразделения экономической безопасности и противодействия коррупции регламентированы нормами административного права).

Таким образом, судебная бухгалтерия, базируясь как на чисто экономических науках, так и на юридических, представляет собой самостоятельную, специальную дисциплину, призванную способствовать более успешной борьбе с экономическими преступлениями, усилению контроля государственных органов управления за деятельностью экономических субъектов всех организационно-правовых форм деятельности.

2. Виды учета хозяйственной деятельности организации. Учетные измерители

Все хозяйственные процессы в деятельности организации должны в обязательном порядке подвергаться учету. Без этого немислимо производство и управление ею. Сам процесс хозяйственной деятельности организации¹ состоит из трех основных этапов: снабжение производства сырьем и материалами, само производство (изготовление готовой продукции) и реализация (сбыт) готовой продукции. В соответствии с этим классическая структура промышленного предприятия состоит из трех основных подразделений: отдела материально-технического снабжения (ОМТС), производственного отдела и отдела сбыта.

Кроме этого, имеется ряд вспомогательных подразделений, таких как отдел главного механика(отвечает за комплектацию, исправность производственного оборудования и основных средств предприятия), отдел главного энергетика (в функции входят вопросы энергоснабжения предприятия), транспортный отдел, технологический, планово-экономический, юридический, бухгалтерская служба и др.

На всех этапах хозяйственного процесса применяется *бухгалтерский учет* – *сплошное (без пропусков), непрерывное (изо дня в день), документальное (оформленное соответствующими документами) отражение хозяйственной деятельности организации в различных измерителях*. Учет хозяйственных процессов осуществляется с помощью следующих измерителей:

¹ Имеется в виду организация, занимающаяся производственной деятельностью.

- *натуральный* (количественный) – мера, вес, длина (кг, метры, штуки, литры);

- *денежный* (ценностный) – национальная валюта (рубли, копейки), иностранная валюта;

- *трудовой* – час, день (применяется для учета времени, затраченного работниками на производство). Трудовой измеритель, в совокупности с денежным, применяется при начислении заработной платы некоторым категориям работников – так называемым «повременщикам»).

Наряду с бухгалтерским учетом, организации, в соответствии с требованиями современной практики хозяйствования, ведут *оперативный* и *статистический* учеты.

Оперативный учет (или текущий) осуществляется на местах производства работ, выполнения различных функций (участок, отдел, цех, склад), и поэтому его сведения ограничиваются рамками организации. Данные оперативного учета используются для повседневного текущего руководства и управления предприятием, в том числе и контроля (учет выработки, явка на работу, выпуск продукции, ее отгрузка, реализация, наличие материальных запасов и пр.) и могут быть получены по различным каналам связи (телефон, электронным способом, устное сообщение). Он непрерывен по времени, т.е. надобность в нем возникает по мере необходимости.

Статистический учет (или статистика) изучает явления, носящие массовый характер в различных областях, в том числе и экономики. Статистика готовит и собирает информацию о состоянии экономики, движении рабочей силы, товарной массе, складывающихся ценах на региональных рынках труда, товаров, ценных бумаг и др., о численности и составе населения с целью анализа и прогнозирования социально-экономического развития общества. Статистика широко применяет выборочный метод наблюдения и регистрации, проводит единовременный учет и переписи, использует данные оперативного и бухгалтерского учета. Например, в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», юридические лица, за исключением государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность, представляют по одному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации.

Данные статистического учета также используются в оперативной и следственной практике сотрудников правоохранительных органов.

3. Бухгалтерский учет как метод

Изучение судебной бухгалтерии в основном строится на исследовании трех методов: метода бухгалтерского анализа (бухгалтерский учет), метода документального анализа и метода экономического анализа.

Сущностью метода бухгалтерского анализа является, как уже было отмечено, совокупность способов непрерывного (изо дня в день), сплошного (без пропусков), документального (с оформлением соответствующих

документов) наблюдения за хозяйственной деятельностью организации в целях решения задач управления.

Если методы экономического и документального анализа применяются в основном контролирующими органами, то метод бухгалтерского учета используется всеми организациями независимо от организационно-правовой формы образования, так и теми же контролирующими органами в процессе документальной ревизии либо аудиторской проверки.

Метод бухгалтерского учета состоит из ряда элементов:

- документация;
- инвентаризация;
- счета и двойная запись;
- оценка и калькуляция;
- баланс.

Прием документации состоит в том, что каждая хозяйственная операция первоначально оформляется бухгалтерским документом, обладающим определенной формой и содержанием. Все последующие записи в бухгалтерских книгах, журналах (регистрах) должны производиться лишь на основании первичных документов.

Инвентаризация применяется для корректировки количества материальных ценностей (вследствие постоянного движения в процессе производства), установления их фактического (в натуре) наличия.

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки и текущего учета однородных хозяйственных операций. На каждый вид хозяйственных средств и их источников открывается отдельный счет. Записи в счетах ведутся по способу двойной записи: одна хозяйственная операция отражается в двух взаимосвязанных счетах.

Средства, отраженные в счетах, должны быть *оценены* (обладать стоимостью) и рассчитана их *калькуляция*, т.е. расшифровка затрат, из которых складывается эта цена.

Периодически в организации составляется баланс, т.е. заключительный документ, в котором отражается в денежном выражении на определенную дату состояние средств и источников их образования. Записи в балансе производятся на основе итоговых данных бухгалтерских счетов.

4. Защитные функции элементов метода бухгалтерского учета и их взаимосвязь с преступной деятельностью, совершаемой под видом хозяйственных операций

Особенностью метода бухгалтерского учета является то, что все его элементы взаимосвязаны между собой.

В случае совершения преступления либо какого-либо злоупотребления скрыть данный факт возможно лишь на одной стадии учета (например, кассир, похитивший из кассы деньги, пытается скрыть это, составив фиктивный расходный ордер на какого-либо работника данного предприятия, подделав его подпись). Проведя внезапную инвентаризацию, мы не обнаруживаем недостачу

денежных средств, т.к. на эту сумму составлен расходный кассовый ордер, якобы подтверждающий выдачу денег конкретному работнику. Однако последующий этап учетной работы требует, чтобы выданная сумма была записана на лицевой счет данного работника, как дебиторская задолженность и этот работник в итоге должен за нее отчитаться. И ВТО на этом этапе вскрывается подлог расходного кассового ордера: работник не отчитывается, при разбирательстве обнаруживается факт фальсификации.

Таким образом, при совершении экономических преступлений всегда остаются следы преступной деятельности: либо в документах (подчистки, исправления, дописки и т.д.), либо в порядке документооборота (отсутствие документа, тогда как он должен быть).

Необходимо отметить, что обязательное требование по применению системы бухгалтерского учета в деятельности хозяйствующих субъектов, его защитных функций, уже само по себе имеет значение общей профилактики преступлений, не позволяющей злоумышленникам легко завладеть материальными ценностями или совершать иные злоупотребления.

В теории судебной бухгалтерии различают следующие функции бухгалтерского учета: превентивную; охранительную (следообразующую).

Превентивная (предупредительная) функция заключается в предварительном контроле за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов и тем самым затрудняет совершение противоправных деяний.

Охранительная функция срабатывает после того, как совершено преступление. Она обеспечивается способностью системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Образующиеся следы противоправного деяния в учетных документах имеют существенное значение для поисковой деятельности и сбора доказательственной информации органами дознания и следствия. Данная функция реализуется опосредованно, путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических преступлений. При срабатывании охранительной функции появляется возможность прогнозировать способ совершения преступления, вести целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского учета. Данные функции непосредственно взаимодействуют с противоправным деянием с момента появления у субъекта умысла до момента совершения деяния. В связи с этим механизм и реализация этих функций в системе контроля включены в качестве одного из элементов предмета судебной бухгалтерии.

Таким образом, судебная бухгалтерия представляет собой комплексную прикладную дисциплину, находящуюся на стыке экономической и юридической отраслей знаний. Она изучает закономерности отражения в системе экономической информации негативных изменений в хозяйственной деятельности предприятий и организаций, вызванных различными факторами (преступлением, административным проступком, хозяйственными правонарушениями, несоблюдением плановой и бухгалтерской дисциплины), и

разрабатывает специальные приемы, методы выявления этих изменений, а также научно обосновывает методику применения специальных, экономических и бухгалтерских познаний в праве.¹

Только вооруженные знаниями судебной бухгалтерии оперативные работники, следователи, судьи могут разобраться в документах, записях, технических носителях экономической информации, в которых завуалированы незаконные хозяйственные операции, осмыслить содержание и степень отклонений, собрать доказательства, изобличающие преступников.

ЛЕКЦИЯ № 2. БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ И ОСНОВЫ ИХ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И ДОКАЗЫВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1. Общее понятие о бухгалтерских документах. Классификация первичных бухгалтерских документов
2. Реквизиты бухгалтерских документов
3. Требования к оформлению бухгалтерских документов. Способы исправления ошибок
4. Признаки недоброкачества первичных документов и счетных записей

1. Общее понятие о бухгалтерских документах. Классификация первичных бухгалтерских документов

Документация хозяйственных операций является неотъемлемым элементом метода бухгалтерского учета. Любая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета лишь после надлежащего документального оформления. Бухгалтерским документам принадлежит важная роль в обеспечении сохранности собственности и контроля за правильным осуществлением хозяйственной деятельности. Высока их встречаемость и среди доказательств по уголовным делам о хозяйственных преступлениях.

Продолжительное время под документом в бухгалтерском учете понималось письменное свидетельство законности и реальности совершенных хозяйственных операций, права их совершения или установления материальной ответственности работников за доверенные им ценности. Однако с применением механизации, компьютеризации в обработке экономической информации хозяйственные операции стали отражаться на машиночитаемых и электронных носителях информации (перфокартах, перфолентах, магнитных лентах и др.). Следовательно, *документ* — любой носитель информации, с помощью которого хозяйственные операции подвергаются первичной регистрации (необходимо отличать от понятия юридического документа, предоставляющего какие-либо права или освобождающего от обязанностей; мы рассматриваем документы бухгалтерского учета, которые лишь отражают

¹ Атанесян Г.А., Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1989. С. 11.

какую-либо хозяйственную операцию).

С появлением машинных документов сущность учета не изменялась — принцип двойной записи остался основополагающим принципом бухгалтерского учета. Согласно Федеральному закону «О бухгалтерском учете» от 21.11.96 г., первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации. В последнем случае организация обязана изготовлять за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством РФ, суда и прокуратуры.

В документе указывается характер и сущность операции, ее содержание и качественное выражение. Документ не только регистрирует и оформляет совершение операции, но зачастую служит и распоряжением или основанием для ее осуществления. Ни одна операция не может быть совершена без оформления ее документом. Например, нельзя выдать деньги из кассы, не имея оформленного письменного распоряжения (ордера) и не взяв расписку с получателя. Нельзя отпустить со склада материалы без требования на них и расписки в их получении. Нельзя отправить товары, не имея наряда и не выписав счета, и т.д. Такого рода ордера, требования, наряды, счета и т.п. и являются теми документами, при помощи которых регистрируются, контролируются, оформляются и осуществляются операции.

Чтобы облегчить изучение документов, их необходимо классифицировать. Классификация документов строится по следующим признакам: *назначению, объему содержания, способу составления*.

По назначению документы делятся на:

- а) оправдательные;
- б) бухгалтерского оформления.

К оправдательным (или *распорядительно-исполнительным*) относятся документы, удостоверяющие факт выполнения и оформления хозяйственной операции. В оправдательных документах регистрируется произведенная операция, поэтому эти документы служат средством учета операции, то есть первичными учетными документами, на основании которых ведется бухгалтерский учет. Обычно в оправдательных документах содержится и распоряжение произвести операцию, и подтверждение исполнения этой операции. Поэтому большинство оправдательных документов является одновременно *распорядительно-исполнительными*. Оправдательные документы составляются работниками тех отделов или цехов предприятия, в которых осуществлена операция. К оправдательным документам относятся счета на проданные готовые изделия, приходные ордера на поступившие на склад материалы, накладные на отпущенные со склада материальные ценности, кассовые ордера и т.п.

Документы бухгалтерского оформления — это документы, составляемые работниками бухгалтерии на основании оправдательных документов для подготовки последних к записям по счетам в целях упрощения и облегчения этих записей (например, реестр).

К числу документов бухгалтерского оформления относятся также и документы, составляемые в бухгалтерии для осуществления таких записей по счетам, которые не отражают конкретных операций, а вытекают или являются следствием записей по счетам операций, произведенных раньше. Таковыми документами являются всякого рода *расчетно-группировочные ведомости, справки* и т.п. (например, *справка* на перечисление накоплений по производственно-сбытовым операциям на счет «Прибыли и убытки», составляемая на основании записей по счету «Продажи», листок-расшифровка, применяемая при журнально-ордерной форме учета, *справка на исправление ошибки*, допущенной в записях по счетам и т.д.).

Так как документы бухгалтерского оформления составляются на основе либо оправдательных документов, либо предшествующих записей по счетам, то самостоятельного значения в оформлении хозяйственных операций они не имеют. По мере совершенствования бухгалтерской техники применение этих документов все более сужается. В настоящее время вместо составления таких документов стремятся производить записи прямо в учетные регистры на основе оправдательных документов и в них же производить соответствующие расчеты.

По объему содержания документы подразделяются на:

- а) первичные;
- б) сводные.

Первичными или *простыми*, называются документы, непосредственно оформляющие операцию в момент ее совершения. В них производится первоначальная регистрация операции, удостоверяющая факт ее совершения. Отсюда и название «первичные».

К первичным документам относятся оправдательные документы — кассовые ордера, чеки, счета, требования, накладные, приемо-сдаточные акты, квитанции и т.п.

Сводными называются документы, представляющие собой сводку данных нескольких первичных документов. К числу сводных документов относятся, например, *авансовые отчеты* подотчетных лиц, составляемые на основании ряда первичных документов на отдельные расходы; *отчеты кассира*, составляемые на основании кассовых приходных и расходных ордеров; всякого рода *реестры, сводки* первичных документов и т.п.

По способу составления документы делятся на:

- а) разовые;
- б) накопительные.

Разовыми называются документы на одну или несколько операций, составляемые и оформляемые сразу, в один рабочий прием, и сразу же после составления могущие служить основанием для бухгалтерских записей. К разовым документам относится большинство как первичных, так и сводных документов.

Накопительными называются такие документы, в которых регистрируется ряд *однородных* операций постепенно, по мере их совершения, отдельными на каждую операцию рабочими приемами, изо дня в день, в течение определенного периода (декады, месяца).

По истечении срока накопительный документ окончательно оформляется (подытоживается, подписывается) и передается в бухгалтерию, где служит основанием для бухгалтерских записей по его итогам. К накопительным документам относятся, например, *лимитно-заборные карты*, в которых регистрируется ежедневный отпуск материалов со склада в производство. В качестве примера накопительного документа приведем лимитно-заборную карту.

2. Реквизиты бухгалтерских документов

Одним из важнейшим условий правильной документации является наличие в документах всех сведений, отражающих операцию в полном соответствии с действительностью и необходимых для руководства, учета и контроля. Эти сведения должны также служить юридическим доказательством факта совершения операции.

Сведения, содержащиеся в документе и обеспечивающие правильное отражение операции и юридическую доказательную силу, называются его реквизитами.

Реквизиты документов для разных операций различны. Однако существует ряд типовых реквизитов, встречающихся в большинстве документов и являющихся для них обязательными.

К числу обязательных реквизитов относятся:

- 1) название документа (требование, лимитно-заборная карта, авансовый отчет и т.п.) и, как правило, его порядковый номер;
- 2) название и юридический адрес предприятия, в котором составлен документ (или штамп предприятия);
- 3) указание сторон, участвующих в совершении операции, оформленной документом (например, в требовании указание фамилий выдавшего и принявшего материальные ценности; в товарно-транспортной накладной указание организации-отправителя и грузополучателя);
- 4) дата составления документов (число и год цифрами, месяц прописью);
- 5) содержание операции, условия ее выполнения, основание для ее совершения (ссылка на договор, наряд, приказ и т.п.);
- 6) измерители операции, т.е. количественное и ценностное выражение ее в натуральных и денежных показателях;
- 7) подписи лиц, ответственных за совершение операции и за правильное ее оформление в документе.

Отсутствие или неправильное указание какого-либо из этих реквизитов затрудняет использование документа в качестве первичного источника учетных сведений, а в некоторых случаях и лишает документ его силы. Указанные реквизиты являются общими для всех бухгалтерских документов, оформляющих хозяйственные операции.

Кроме обязательных реквизитов, в документах могут иметь место и *дополнительные реквизиты*, содержащие те или иные специальные сведения в зависимости от особенностей операций, например, обозначение размера лимита (нормы) отпуска материалов и дата записи в накопительный документ

операции (в лимитно-заборных картах) и т.п.

В связи со все более широким внедрением механизации учета в настоящее время почти во всех документах содержатся такие реквизиты, как шифры (шифры операций, шифры затрат и т.п.) в виде цифровых обозначений каких-либо фактов, операций.

Документы различают не только по видам, но и *по форме*. Под формой документа понимается состав и расположение его реквизитов.

В зависимости от характера реквизируемых операций формы документов делятся на *типовые и специализированные*.

Типовые предназначены для регистрации однородных широко распространенных операций (требование, накладная, лимитно-заборная карта и др.).

Специализированные — документы, служащие для регистрации хозяйственных операций специального узкоотраслевого характера, имеющих место в отдельных группах предприятий той или иной отрасли (например, на фабриках текстильной промышленности — ведомость учета выработки станка; на обувных фабриках — карта закройщика и штамповочная карта и др.).

3. Требования к оформлению бухгалтерских документов. Способы исправления ошибок

Чтобы документы могли служить достоверным основанием для бухгалтерских записей и иметь юридическую силу, к их составлению предъявляются определенные требования:

1. Заполнять документ на бланке (а при отсутствии бланка на чистом листе бумаги) чернилами или химическим карандашом, либо на пишущей машинке.

2. Строго соблюдать установленную форму и реквизиты документа.

3. Точно и ясно излагать содержание документа.

4. Четко и разборчиво писать текст и цифры.

5. Незаполненные пробелы в бланке документа подчеркивать.

6. Сумму в денежных документах указывать цифрами и прописью.

7. Снабжать документ необходимыми разборчиво сделанными подписями с указанием должности подписавшего и фамилии.

8. Документы необходимо составлять *своевременно*, т.е. одновременно с совершением операции либо непосредственно вслед за совершением.

Некоторые документы составляются в нескольких экземплярах (с копиями) с использованием копировальной бумаги. Копии документов используются в различных целях. Так, при акцептной форме расчетов за отгруженную продукцию поставщик выписывает несколько экземпляров счетов - платежных требований для направления их в разные адреса (банку, покупателю). При оформлении таких документов, подписи и оттиски печатей (штампов) необходимо ставить на каждом экземпляре в оригинале.

При составлении документов могут быть допущены ошибки. Как поступают в таких случаях?

Ошибки в документах исправляются следующим образом: подлежащие исправлению ошибочные слова и числа (суммы) зачеркиваются аккуратно тонкой чертой так, чтобы можно было зачеркнутое прочесть. Над зачеркнутым делается правильная запись. При этом если в числе (сумме) неправильна только одна цифра, то нельзя ограничиваться исправлением одной этой цифры, а надо исправлять все число. О произведенном исправлении необходимо сделать на документе оговорку (например, исправлено на 127), которая должна быть заверена лицами, подписавшими документ. Это так называемый корректурный способ исправления ошибок.

В ряде документов (в кассовых ордерах, банковских документах, чеках) исправление ошибок не допускается вовсе. Если в таком документе допущена ошибка, он выписывается заново на новом бланке.

Для исправления ошибочных записей в учетных регистрах могут применяться три способа: корректурный, красное сторно, дополнительная проводка.

Корректурный способ соответствует вышеописанному способу исправлению ошибок в первичных документах. В учетных регистрах он может быть применен лишь при своевременном выявлении ошибки, когда она допущена только в проводке или при записи в один из учетных регистров. Когда же ошибка допущена при составлении проводки и повторилась в учетных регистрах, то применяется в зависимости от содержания ситуации второй или третий из названных способов исправления ошибок.

При способе красного сторно неправильная запись повторяется красными чернилами (или красным карандашом) на основе специальной исправленной проводки, тоже выполненной красными чернилами. Суммы, занесенные в регистры красными чернилами, при подсчетах не суммируются, а вычитаются, в связи с чем неправильная запись погашается исправленной.

Обычно красное сторно применяется при завышении сумм по операции. Если же проводка была составлена в заниженной сумме, то применяется способ дополнительной проводки: к первоначальной проводке составляется новая, с указанием тех же корреспондирующих счетов на сумму допущенной ошибки. Дополнительная проводка пишется обычными чернилами.

4. Признаки недоброкачества первичных документов и счетных записей

Недоброкачественным считается документ, неправильно оформленный или неверно отражающий хозяйственную операцию, или же представляющий операцию, которой в действительности не было.

Недоброкачественные документы подразделяются: по форме, по содержанию и комбинированные.

I — недооформленные или неправильно оформленные.

II — могут содержать случайные ошибки, незаконченные операции и могут быть подложными.

III - совмещающие в себе нарушения по форме и по содержанию.

Подложные - в зависимости от характера подлоги могут содержать:

материальный подлог (печать, подпись и т.д.) и *интеллектуальный подлог* (ложные сведения о характере и объеме операции). К ним относят бестоварные и безденежные документы. Например, накладная на отпуск товаров, в которой указаны материалы, фактически не отпускавшиеся.

Внешние признаки недоброкачества документов

1. Отсутствие на исполнительном документе распорядительной подписи. Например, отсутствие подписи руководителя на расходном кассовом ордере.

2. Отсутствие при распорядительном документе исполнительного документа. Встречается редко, например, распоряжение оприходовать в кассу не переданных туда денег.

3. Незаполнение реквизитов документа (номера, даты, наименование предприятия и т.д.) и его несвоевременное гашение (можно использовать дважды).

4. Взаимное несоответствие реквизитов, то есть разный текст на угловом штампе и печати и т.п.

5. Отсутствие при документах необходимых приложений. При ведомостях на зарплату отсутствуют таблицы учета рабочего времени.

6. Несоответствие приложений документу. Например, к авансовому отчету приложили документы на суммы, не совпадающие с записями в авансовом отчете.

7. Подписание документа лицами, не имеющими на это право.

8. Подчистки и исправления, не оговоренные установленным образом.

Все эти признаки не означают наличия преступления, может быть и ошибка. Но все документы с такими признаками подлежат анализу и проверке.

Анализируя все виды документации, следует обратить внимание, что в условиях научно-технического прогресса они существенно изменяются. Появляются новые типы бухгалтерских документов в виде машинных носителей информации (магнитные ленты, диски, дискеты), в этих случаях организация обязана изготовить за свой счет копии таких документов на бумажных носителях для других участников хозяйственных операций, а также по требованию органов, осуществляющих контроль в соответствии с законодательством Российской Федерации, суда и прокуратуры. Эти документы лишены традиционной письменной формы. Для своего понимания и исследования они требуют дополнительной специальной подготовки. Реквизиты выполняются кодовыми обозначениями, но других принципиальных отличий нет, и поэтому такие документы классифицируются по рассмотренным выше основаниям.

Правильная группировка учетных документов по качественным признакам позволяет наиболее полно и объективно расследовать хозяйственно-должностные преступления (по качественным признакам документы подразделяются на полноценные и неполноценные).

Сотрудники правоохранительных органов, для эффективного выявления замаскированных «хозяйственных» преступлений должны обладать навыками документального исследования хозяйственных операций, отраженных в

первичных документах и учетных регистрах. Однако основой для успешного применения приемов документального исследования, в первую очередь, является знание документооборота, а также требования, предъявляемые к оформлению бухгалтерских документов.

ЛЕКЦИЯ № 3. ОСНОВЫ ТЕОРИИ И ТЕХНИКИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В РОССИИ

- 1. Бухгалтерский баланс: понятие, виды и структура*
- 2. Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций*
- 3. Счета бухгалтерского учёта и способ двойной записи*

1. Бухгалтерский баланс: понятие, виды и структура

Предприятия, учреждения обязательно должны вести бухгалтерский учет своего имущества, обязательств и хозяйственных операций на основе натурального измерения и в денежном выражении путем сплошного, непрерывного, документального и взаимосвязанного их отражения.

Конкретными объектами бухгалтерского учета являются: хозяйственные средства и их источники; затраты труда и оплата труда; расчетно-кредитные отношения; хозяйственные операции и процессы, вызываемый ими кругооборот средств; прибыль, как результат хозяйственной деятельности предприятия.

В практической деятельности правоохранительных и контрольных органов зачастую возникает необходимость получения предварительной (ознакомительной) информации о хозяйственной деятельности предприятия, организаций, использовании средств и источников их формирования. Такую информацию можно получить из бухгалтерского баланса.

Данные бухгалтерского баланса используются внешними пользователями для оценки эффективности деятельности предприятия, а также для экономического анализа в самой организации.

Вместе с тем бухгалтерский баланс необходим для оперативного руководства хозяйственной деятельностью и служит исходной базой для последующего планирования.

В некоторых случаях, бухгалтерский баланс служит документальным доказательством по уголовным делам преступных действий должностных лиц или лиц, осуществляющих управленческие функции.

Баланс необходимо рассматривать в двух аспектах - как бухгалтерский документ и как элемент метода бухгалтерского учета.

Как документ он представляет собой типовую форму бухгалтерского отчета, являющегося завершающим этапом учетного процесса за определенный

период времени. Баланс составляется не реже, чем один раз в квартал и подписывается руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером) организации.

Организация представляет в обязательном порядке годовой бухгалтерский баланс:

- учредителям, участникам юридического лица в соответствии с учредительными документами;
- государственной налоговой инспекции (в одном экземпляре).

Представление бухгалтерского баланса (отчета) в другие адреса и с иной периодичностью проводится в случаях, предусмотренных налоговым и иным законодательством РФ или учредительными документами (например, представление баланса в банк, откуда предполагается получение кредита).

Согласно положениям Федерального закона «О бухгалтерском учете», обязанные составлять бухгалтерскую (финансовую) отчетность экономические субъекты, за исключением организаций государственного сектора и Центрального банка Российской Федерации, представляют по одному обязательному экземпляру годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности в орган государственной статистики по месту государственной регистрации. Обязательный экземпляр составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности представляется не позднее трех месяцев после окончания отчетного периода. Обязательные экземпляры бухгалтерской (финансовой) отчетности составляют государственный информационный ресурс, к которому обеспечивается доступ заинтересованных лиц.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность, одной из форм которой является баланс организации, является открытой для заинтересованных пользователей: банков, инвесторов, кредиторов, покупателей, поставщиков и др., которые могут знакомиться с годовой бухгалтерской отчетностью и получать ее копии с возмещением расходов на копирование.

В случаях, предусмотренных законодательством РФ, организация публикует годовой бухгалтерский баланс не позднее 1 июня следующего за отчетным годом и квартальную - не позднее 60 дней по окончании отчетного периода. В случае опубликования бухгалтерской (финансовой) отчетности, которая подлежит обязательному аудиту, такая бухгалтерская (финансовая) отчетность должна опубликовываться вместе с аудиторским заключением, подтверждающим ее достоверность.

Баланс составляются не только за квартал, год на первое число следующего за отчетным периодом, но и на другие даты, например, при реорганизации, ликвидации предприятий, смене руководителей и т.п. Эти балансы могут различаться номенклатурой статей и методами оценки этих статей. Существуют следующие основные виды балансов: вступительный (организационный); ликвидационный; периодический и годовой (операционные); соединительный (фузионный); разделительный; санируемый; сводный и сводно-консолидируемый.

В заново создаваемых организациях составляются ***вступительные (организационные) балансы***.

При ликвидации организации ликвидационная комиссия после выяснения всех претензий кредиторов, возможной реализации имущества и урегулирования расчетов с дебиторами с начала ликвидационного периода составляет **ликвидационный баланс**. К нему должен прилагаться проект распределения активной массы между кредиторами в очередности, установленной законодательством. Ликвидационный баланс отличается от других балансов главным образом оценкой статей. Некоторые обычные для отчетного баланса статьи в ликвидационном балансе могут отсутствовать, например статья «Расходы будущих периодов», в то же время могут появиться новые статьи, например стоимость репутации фирмы (гудвилл); стоимость патента. Для нового хозяйства, которое возникает с момента ликвидации старого, такой баланс является вступительным.

Периодический и годовой (операционные) бухгалтерские балансы по форме не отличаются друг от друга, однако в технике составления промежуточного (месячного, квартального) и годового бухгалтерских балансов имеются значительные различия. Годовой бухгалтерский баланс выступает в качестве как заключительного, являющегося завершением отчетного года, так и вступительного, служащего обоснованием для открытия счетов в новом отчетном году. Заключительный и вступительный балансы формально должны быть тождественны.

Соединительный (фузионный) баланс составляют при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо на основании заключительных (ликвидационных) балансов сливающихся организаций путем суммирования показателей.

Разделительный баланс составляется при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц или при выделении из единого баланса хозяйства некоторой доли капитала для образования новой организации.

Санируемый баланс составляется с привлечением аудитора до окончания отчетного периода с целью показать реальное состояние дел (прежде всего перед банкротством) в организации. В отличие от обычного, где отдельные статьи рассматриваются как реальные, в санируемом балансе статьи могут подвергаться значительной уценке и даже не приниматься в расчет, если будет установлено, что их данные не соответствуют действительности.

Сводный баланс формируется путем соединения отдельных заключительных балансов. При этом постатейные показатели по макету сложения исходных балансов суммируются и сводятся в отдельной колонке в виде общего итога актива и общего итога пассива. Такой баланс составляют, например, федеральные министерства.

Сводно-консолидируемый баланс представляет собой объединение балансов юридически самостоятельных, но взаимосвязанных в экономическом отношении организаций. Особенность сводно-консолидируемого баланса состоит в том, что из него, прежде всего, исключаются все внутренние обороты, а затем делается расчет по каждой статье баланса в зависимости от доли каждого участника в капитале группы. В качестве долей могут выступать,

например, обыкновенные акции, выпущенные группой.

Бухгалтерский баланс, как элемент метода бухгалтерского учета представляет собой способ обобщенного отражения и экономической группировки средств хозяйства и их источников в денежном выражении на определенную дату.

Баланс представляет собой двустороннюю таблицу, где в левой стороне показывается состав, размещение средств хозяйства, а в правой – источники образования средств по их целевому назначению.

Первая группировка, то есть состав и размещение средств хозяйства, называется активом баланса, а вторая – источники получения (или формирования) – пассивом баланса. Итоги актива и пассива баланса должны быть всегда равными, так как независимо от группировки общий размер средств остается одним и тем же. Следовательно, актив показывает где размещены средства, а пассив – откуда получены эти средства.

В зависимости от состава и размещения хозяйственные средства, отраженные в активе подразделяются на: средства **в сфере производства**, средства **в сфере обращения**, средства **непроизводственной сферы** и **отвлеченные средства** (средства предприятия отражаются в балансе в денежной оценке).

Средства в сфере производства в свою очередь подразделяются на средства и предметы труда. В отдельную группу выделяются нематериальные активы.

Средства труда многократно участвуют в процессе производства, переносят свою стоимость на готовую продукцию частями и не меняют своего первоначального вида долгое время. Прежде всего, это здания, сооружения, машины и оборудование, транспортные средства, продуктивный и рабочий скот и т.д., обладающие одновременно рядом условий:

а) использование в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг либо для управленческих нужд организации;

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

в) организацией не предполагается последующая перепродажа данных активов;

г) способность приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем.

Предметы труда потребляются в процессе производства и переносят свою стоимость на изготавливаемый продукт сразу. К ним относятся сырье, материалы, полуфабрикаты, комплектующие изделия и некоторые другие материальные ценности.

Нематериальные активы – объекты долгосрочного вложения, имеющие стоимостную оценку, но не являющиеся вещественными ценностями (имущественные права, патенты, права на пользование природными ресурсами, ноу-хау и т.д.). Нематериальные активы переносят свою первоначальную стоимость на затраты производства путем начисления износа на протяжении

нормативного срока службы этих объектов.

Средства в сфере обращения включают в себя денежные средства, средства в расчетах и средства, обслуживающие обращение (денежные средства хранятся в банках и кассе предприятия; средства в расчетах представляют собой задолженности одних хозяйствующих субъектов другим; средства, обслуживающие обращение – это здания складов, оборудование в них, весовое хозяйство и т.д.).

Средства непроеизводственной сферы – жилые здания, здания и сооружения лечебного и культурного назначения, инвентарь в них и т.д.

Отвлеченные средства – средства, направляемые на образование различных специальных и резервных фондов, платежи в бюджет и обязательные отчисления в государственные внебюджетные фонды.

Каковы же источники формирования средств предприятия?

Для осуществления своей деятельности предприятие обладает, прежде всего, источниками собственных средств, предоставляемых ему государством в постоянное пользование и закрепленных за ним (это государственный сектор экономики). Основной источник формирования средств – уставный фонд. Он представляет собой сумму основных и оборотных средств, выделенных государством предприятию для осуществления им его деятельности, регламентированной уставом (это для гос. сектора).

Если предприятие приватизированное, то есть действует на основе полной хозяйственной самостоятельности и личной собственности, то уставный фонд образует собственность акционеров, личные учредительные вклады акционеров (пример: ООО ЗИЛ учредительный взнос каждого 10 тыс. руб., всего уставной фонд – 30 тыс. руб.).

Источником собственных средств предприятия является полученная прибыль, часть которой поступает в государственный бюджет в виде налогов и служит укреплению экономической мощи нашей страны, а часть остается у предприятия и причисляется к его собственным средствам; используется для нужд организации, либо выплаты дивидендов акционерам. Например, организация за счет прибыли может приобрести дополнительные технические ресурсы, либо использовать их для поощрения работников.

Примерный баланс промышленного предприятия на 1.01. 201__ г

А к т и в	П а с с и в
Наименование статей	Наименование статей
1. Внеоборотные активы <i>Нематериальные активы</i> в том числе: патенты, лицензии, товарные знаки, организационные расходы, деловая репутация организации.	1. Капитал и резервы Уставный капитал Добавочный капитал Резервный капитал В том числе: резервы, образованные в соответствии с законодательством; резервы, образованные в соответствии с учредительными документами Фонд социальной сферы

	Целевые финансирование и поступления Нераспределенная прибыль прошлых лет Непокрытый убыток прошлых лет Нераспределенная прибыль отчетного года Непокрытый убыток отчетного года Итого по разделу:
<i>Основные средства и вложения</i> В том числе: Земельные участки и объекты природопользования; здания, машины и оборудование; незавершенное строительство, доходные вложения в материальные ценности, в том числе: Имущество для передачи в лизинг; Долгосрочные финансовые вложения; Прочие внеоборотные активы Итого по разделу:	Долгосрочные обязательства <i>Займы и кредиты</i> В том числе: Кредиты банков, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты; займы, подлежащие погашению более чем через 12 месяцев после отчетной даты <i>Прочие долгосрочные обязательства</i> Итого по разделу:
<i>Запасы</i> В том числе: Сырье, материалы и др. аналогичные ценности Животные на выращивании и откорме Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения) Готовая продукция и товары для перепродажи Товары отгруженные Расходы будущих периодов Прочие запасы и затраты <i>Налог на добавленную стоимость по приобретенным товарам</i> <i>Дебиторская задолженность,</i> В том числе: покупатели и заказчики векселя к получению задолженность дочерних и зависимых обществ авансы выданные. <i>Краткосрочные финансовые вложения,</i> В том числе: займы, предоставленные организациям на срок менее 12 месяцев собственные акции, выкупленные у акционеров <i>Денежные средства</i> В том числе: касса расчетные счета валютные счета прочие денежные средства <i>Прочие оборотные активы</i>	Краткосрочные обязательства <i>Займы и кредиты</i> В том числе: кредиты банков, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты; займы, подлежащие погашению в течение 12 месяцев после отчетной даты <i>Кредиторская задолженность</i> В том числе: поставщики и подрядчики; векселя к уплате; задолженность перед дочерними и зависимыми обществами; задолженность перед персоналом организации; задолженность перед государственными внебюджетными фондами; задолженность перед бюджетом; авансы полученные; Прочие кредиты. Задолженность участникам (учредителям) по выплате доходов Доходы будущих периодов Резервы предстоящих расходов Прочие краткосрочные обязательства

Итого по разделу:	Итого по разделу:
В с е г о:	В с е г о:

Помимо собственных средств предприятие имеет обычно и заемные (привлеченные) средства, то есть такие, которые оно обязано возвратить в установленные сроки: ссуды банка, задолженность кредиторам, рабочим и служащим по зарплате и т.п.

В балансе не учитываются средства других хозяйствующих организаций, предоставленные данному предприятию во временное пользование (например, арендованные основные средства (здания, транспорт), комиссионные товары, то есть переданные на реализацию). Эти средства учитываются за итогами баланса отдельно.

Какую информацию мы можем получить читая актив баланса ?

Актив баланса дает ответы на вопросы:

1. Какова общая сумма средств, которыми располагает предприятие;
2. Каков состав этих средств;
3. В каких целях они фактически используются.

Однако изучение лишь актива баланса не позволяет сделать выводы об имущественном состоянии предприятия, потому что из актива нельзя получить ответы на вопросы:

1. Кому принадлежат средства перечисленные в активе (то есть являются ли они собственными или заемными);
2. Каковы источники их формирования;
3. Каково целевое назначение средств, указанных в активе.

Ответы на них содержатся в пассиве баланса.

Как мы видим актив и пассив дают характеристику с различных точек зрения одних и тех же ценностей, находящихся в распоряжении предприятия, поэтому **итоги актива и пассива баланса всегда должны быть равны между собой**. Этим определяется название таблицы “Баланс”. В переводе оно означает “равенство”, “равновесие”.

При нормальной, без нарушений, хозяйственной деятельности должно наблюдаться также примерное равенство между итогами взаимосвязанных разделов актива и пассива.

На тех предприятиях, где не наблюдается такого соответствия, баланс отражает нарушения финансовой дисциплины. Нарушения могут быть установлены при изучении конкретных статей баланса.

Чтобы скрыть нарушения, хищения работники бухгалтерии могут фальсифицировать баланс, то есть необоснованно или уменьшать, или увеличивать суммы по каким-то статьям баланса.

Установить фальсификацию можно с помощью соответствующих специалистов (ревизоров) обращаясь к счетам текущего учета, то есть, проверяя регистры по первичным документам по конкретным подозрительным счетам.

2.Изменения в балансе под влиянием хозяйственных операций

Бухгалтерский баланс отражает имущественное состояние предприятия на дату его составления, то есть на какой-то определенный момент. В связи с этим создается впечатление, что средства предприятия находятся в состоянии покоя. В действительности же они постоянно изменяются, находятся в движении. Движение средств является следствием хозяйственных и финансовых операций, совершаемых на предприятии (что-то приобретается, расходуется и т.д.).

Хозяйственные операции совершаются на предприятии ежедневно и в большом количестве, но все это вызывает лишь следующие **4 типа изменений баланса:**

1. Изменения в активе баланса.

Их вызывают операции, при которых уменьшается одна и увеличивается другая статья актива. Например, поступление в кассу с расчетного счета предприятия 30 тыс. руб. изменят две статьи: статья “Расчетный счет” уменьшится, а статья “Касса” увеличится одновременно на 30 тыс. руб. Хотя и произошли изменения в статьях баланса - итог его остается прежним. Изменения затрагивают лишь активные статьи баланса, при этом равенство актива и пассива баланса сохраняется.

2. Изменения в пассиве баланса.

Увеличение одной и уменьшение другой статьи. Пример: за счет прибыли увеличен уставный фонд предприятия на 9 тыс. руб. В результате изменений, относящихся к данному типу, итог баланса остается прежним. Изменения затрагивают лишь пассивные статьи баланса (статью “Нераспределенная прибыль отчетного года” и статью “Уставный капитал”) и связаны с переходом источников из одних форм в другие. При этом равенство актива и пассива баланса сохраняется, итог остается неизменным.

3. Изменения в активе и пассиве баланса в сторону увеличения.

Их вызывают такие операции, при которых общая сумма средств предприятия увеличивается, соответственно меняется итог баланса в целом. Например, при получении на расчетный счет предприятия ссуды от Банка в сумме 50 тыс. руб. одновременно возрастает сумма денежных средств (статья “Расчетный счет” в активе) и размер задолженности предприятия перед Банком по ссудам (статья “Кредиты банка” в пассиве баланса). При этом равенство актива и пассива баланса сохраняется, итог баланса увеличивается.

2. Изменения в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения.

Такие изменения вызывают операции, связанные с выбытием собственных средств или с погашением предприятием различных форм его кредиторской задолженности. Пример: перечислено с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам 30 тыс. руб. В результате изменений, относящихся к данному типу, итог баланса уменьшается, а равенство актива и пассива сохраняется.

На основании изложенного можно сделать выводы:

- Любая хозяйственная операция затрагивает одновременно две статьи баланса и вызывает в нем один из четырех видов изменений;
- Равенство итогов актива и пассива баланса сохраняется после любой операции;
- Изменение итогов актива и пассива баланса имеет место в случаях, когда хозяйственная операция затрагивает одновременно активную и пассивную статьи баланса.

3. Счета бухгалтерского учета и способ двойной записи

Счета предназначены для группировки и текущего учета средств и источников.

Основной принцип учета на счетах состоит в том, что на каждую группу (вид) средств или источников открывается отдельный счет, в который записывается первоначальный остаток данной группы средств и все дальнейшие ее изменения, то есть увеличения или уменьшения, вызываемые операциями.

Счета ведутся в особых таблицах – на карточках или в книгах. Для каждого счета отводится отдельная таблица. В таблицу счета последовательно записываются все операции, вызывающие изменения в группе средств, для которых открыт счет.

Пример: предприятие в числе прочих средств имело остатки на 1 января 2012 года стали круглой – на 240 тыс. руб., меди красной на - 50 тыс. руб. и свинца – на 10 тыс. руб. эти предметы используются в качестве материалов. Пользуясь счетами как способом группировки, мы можем на все эти предметы открыть общий счет “Материалы”, в котором они будут сведены в одну группу материалов и выражены в своем остатке в едином денежном измерителе общей суммой 300 тыс. руб.

Далее, предприятием были произведены следующие операции, вызывающие изменения в группе материалов:

2.01. поступило на склад заготовленных материалов на 20 тыс. руб.

8.01. отпущено со склада материалов на производство – на 150 тыс. руб.

14.01. принято на склад заготовленных материалов на 380 тыс. руб.

25.01. отпущено материалов на производство на 100 тыс. руб.

Записываем эти операции в счет “Материалы” пока упрощенным способом, отмечая изменения: увеличения знаком +, а уменьшения –.

После записи операций счет “Материалы” будет иметь следующий вид:

Счет “Материалы”

Увеличение (+)			Уменьшение (-)		
Дата январь	Содержание Операций	Сумма в рублях	Дата январь	Содержание операций	Сумма в рублях
	Остаток материалов на 1.12.12 г	300 тыс.			
	Поступило	20 тыс.			

2.01.	заготовленных материалов		8.01.	Отпущено материалов на производство	150 тыс.
14.01.	Поступило заготовленных материалов	380 тыс.	25.01.	Отпущено материалов на производство	100 тыс.
	Итого:	700 тыс.		Итого:	250 тыс.
	Остаток на 26.0	450 тыс.			

Как видим из примера, на группу средств, используемых в качестве материалов, открыт отдельный счет под тем же названием, в котором при помощи денежной оценки сгруппированы и выражены общей суммой все относящиеся к материалам предметы и в текущем порядке последовательно отражены все изменения общей суммы материалов, вызванные операциями.

В этом счете сосредоточен детализированный текущий учет отдельной группы средств. Для удобства записей и подсчетов все счетные таблицы делятся на две части: одна – для записи увеличений, другая – уменьшений.

Стороны таблиц счетов обозначаются условными терминами: левая – дебет, правая – кредит. Термины эти служат для указания, в каких счетах и на какой стороне должны записываться увеличения и уменьшения. Таблицы счетов имеют ряд колонок для записи даты, № операции, названия и номеров документов, содержания операции, суммы, то есть все сведения характеризующие операцию.

В практике дебет обозначается буквой Д, а кредит – К

При помощи счетов ведется текущий учет средств и источников, а также хозяйственных процессов. Так, например, для учета процесса производства открывается счет “Основное производство”, для учета наличия и движения готовой продукции – счет “Готовая продукция” и т. п.

Таким образом, **счета, как один из основных элементов метода бухгалтерского учета, являются способом группировки текущего учета и контроля хозяйственных средств, источников и хозяйственных процессов, а также основой составления баланса.**

В соответствии с двойной группировкой средств счета делятся на два вида: для учета размещения и использования средств, или счета средств, и для учета источников и назначения средств, или счета источников.

На счетах отражаются текущие операции; счета накапливают и подготавливают учетные данные для периодического обобщения их в балансе. Иначе говоря, баланс составляется на основании записи по счетам.

В свою очередь открытие счетов на начало нового года производится на основе баланса. Поэтому счета тесно связаны с балансом. Отсюда каждой статье баланса соответствует отдельный счет под тем же наименованием.

Подобно статьям баланса счета подразделяются на: счета актива и счета пассива.

Активными называются счета средств, а пассивными – счета источников.

При открытии счетов начальные остатки средств и источников

записываются в счетах на той же стороне, на какой они показаны в балансе. Остатки средств, как суммы актива – левой стороны баланса, записываются в активных счетах на левой стороне, то есть на дебете. Остатки источников, как суммы пассива – правой стороны баланса, записываются в пассивных счетах на правой стороне, то есть на кредите.

Кроме активных счетов и пассивных существуют активно-пассивные, то есть счета которые могут быть как в активе, отражая хозяйственные операции со средствами, так и в пассиве (с источниками).

Например, счет 71 “Расчеты с подотчетными лицами”. Когда работнику выдали из кассы в подотчет на командировочные расходы деньги 1 тыс. руб. – этот счет 71 будет активным, если же работник съездил в командировку за свои средства и представил авансовый отчет, то предприятие должно ему заплатить. Так вот этот долг будет отражаться на 71 счете в пассиве.

Д Е Б Е Т И К Р Е Д И Т

Чтобы выяснить значение терминов дебет и кредит, рассмотрим, как производится запись по счетам изменений средств и источников, вызываемых операциями.

Если в ходе текущего учета открывается новый счет, которого не было на начало года, то запись по этому вновь открывшемуся счету первого (начального) остатка, образуемого первой операцией, производится аналогично записи остатков на начало года – в активных счетах на дебет, а в пассивных – на кредит. Все последующие записи по операциям в счетах производятся так: операции вызывающие увеличение остатка в активных счетах на дебет, а уменьшение на кредит. В пассивных счетах, наоборот, увеличение записывается на кредит, а уменьшение - на дебет.

Пример 1. Возьмем активный счет “Материалы” с остатком на 1 января в сумме 300 000 рублей.

Так как в активных счетах остатки помещаются в дебете, то и данный остаток, показывающий наличие материалов, запишем в дебете счета.

Далее запишем в счет “Материалы” следующие операции:

1. Поступило заготовленных материалов на сумму 20000 руб.
2. Отпущено материалов в производство на сумму 150 000 руб.

В результате первой операции произошло увеличение остатка материалов. Запишем ее как слагаемое с остатком на одну с ним сторону, то есть на дебет.

Вторая операция вызвала уменьшение остатка материалов. Запишем ее как вычитываемое из остатка на противоположную сторону, то есть на кредит.

После записей этот счет будет иметь следующий вид:

Д е б е т		К р е д и т	
Остаток на 01.01.	300 000		
1. Поступило	20 000	2. Отпущено	150 000

Пример 2: откроем вновь пассивный счет “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” и запишем в него следующие операции (схема):

1. От поставщиков получено материалов без немедленной оплаты на 350 тыс. руб.

2. Погашена часть задолженности поставщикам за материалы -50 тыс. руб.
3. От поставщиков получено материалов без немедленной оплаты на 150 тыс. руб.

Схема

Счет “Расчет с поставщиками и подрядчиками”
(пассивный)

<i>Д е б е т</i>		<i>К р е д и т</i>	
		1. Задолженность за полученные материалы	350 000
2. Погашена часть задолженности	50 000	3. Задолженность за полученные материалы	150 000

По данному счету остатка на начало года не было. В результате первой операции появился первый остаток нового источника в сумме 350 тыс. руб.

Так как в пассивных счетах остатки помещаются в кредит, то и данная первая операция, образующая первый остаток задолженности поставщиком, должна быть записана в кредит счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками”.

Вторая операция вызвала уменьшение остатка задолженности, поэтому записали ее как вычитаемое из остатка на противоположную с ним сторону, то есть на дебет этого счета.

Третья операция вызвала увеличение остатка. Запишем ее как слагаемое с остатком на одну с ним сторону, то есть на кредит счета «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Отсюда приходим к следующим выводам:

1. Дебет и кредит являются условными техническими терминами для обозначения характера изменений в счетах средств и источников (увеличение или уменьшение) под влиянием операций.

2. Дебет и кредит имеют противоположное значение в счетах актива и пассива: в активных счетах дебет означает остаток и увеличение, а кредит – уменьшение средств. В пассивных счетах, наоборот, кредит означает остаток и увеличение, а дебет – уменьшение источников.

В таблицах счетов дебет всегда помещается в левой стороне, а кредит – в правой части, поэтому выражение: **дебетовать счет** означает записать операцию на дебет счета, то есть на левую сторону счетной таблицы, а **кредитовать счет** означает записать операцию на кредит счета, то есть на правую сторону счетной таблицы.

Из изложенного вытекает следующее **правило записей в активных и пассивных счетах:**

□ В активных счетах записываются: **на дебете** – **начальный остаток учитываемых средств и операции, вызывающие увеличение этих средств, на кредите** – **операции, вызывающие уменьшение их.**

□ В пассивных счетах записываются: **на кредите** – **начальный остаток учитываемых источников и операции, вызывающие увеличение этих источников, а на дебете** – **операции, вызывающие уменьшение их.**

ОБОРОТЫ И ОСТАТКИ

Назначение счета не только отражать изменения учитываемых средств или источников, но и давать возможность вывести на любой момент остаток их или сальдо.

Новый остаток в счете выводится путем подсчета итогов дебета и кредита и вычитания меньшего итога из большего.

Итог записей одних операций (увеличений или уменьшений) без начального остатка называется оборотом счета.

Итог дебетовых записей операций называется оборотом дебета (или дебетовым оборотом), а итог кредитовых записей – кредитовым оборотом.

Остаток (сальдо) может быть дебетовым или кредитовым. Если итог дебета больше итога кредита, то есть если остаток образовался на дебете, то он будет дебетовым. Если же, наоборот, итог дебета меньше итога кредита, то есть если остаток образовался на кредитовой стороне, то он будет кредитовым.

Начальный остаток (на начало отчетного периода) записывается по счетам на своей стороне: дебетовый (в счетах актива) – на дебете, а кредитовый (в счетах пассива) – на кредите. Новый, или конечный остаток записывается аналогично начальному.

Рассмотрим подсчет оборотов и выведение остатка на примере (таблица).

Возьмем активный счет «Материалы». Так как этот счет активный, то начальный остаток помещен в дебете. После подсчета итог дебета составил 85 000 рублей (начальный остаток 30 000 + оборот дебета 55 000) и оказался больше итога кредита (25 000 рублей) на 60 000 рублей.

Эта сумма и есть новый дебетовый остаток, который записан в дебете.

Т а б л и ц а

Счет «Материалы» (активный)

Д е б е т		К р е д и т	
Остаток на 01.01.	300 000		
1. Поступило	20 000	2. Отпущено	150 000
3. Поступило	380 000	4. Отпущено	100 000
5. Поступило	150 000		
Оборот дебета	550 000	Оборот кредита	250 000

Остаток на 1.02. 600 000

В активных счетах остаток всегда дебетовый, кредитовый остаток невозможен, так как невозможно уменьшение средств (кредита) на большую сумму, чем их имелось (дебет). Или в активных счетах остатка вообще не будет, если итоги оборотов по дебету и кредиту равны.

Два правила: подсчетов оборота и выведения остатков.

1. Чтобы подсчитать обороты, следует подытожить (сложить) по каждому счету все суммы операций за данный период без начального остатка, отдельно по дебету и по кредиту. Полученный итог по дебету записать в качестве дебетового оборота на дебете счета, а по кредиту – в качестве кредитового оборота на кредите счета.

2.Правило выведения остатков в счетах: чтобы вывести новый остаток в активных счетах, необходимо к обороту дебета прибавить начальный остаток дебета, из полученной суммы вычесть оборот кредита и разность записать в качестве нового (конечного) остатка на дебете счета.

Чтобы вывести остаток в пассивных счетах нужно к обороту кредита прибавить начальный остаток кредита, из полученной суммы вычесть оборот дебета и разность записать в качестве нового (конечного) остатка на кредите счета.

Д в о й н а я з а п и с ь .

Двойная запись является третьим элементом метода бухгалтерского учета.

В чем же состоит сущность двойной записи как способа учета ?

Назначение двойной записи – это отражение на счетах изменений средств и источников, вызываемых операциями. Изменения, как мы знаем, являются двойными, взаимосвязанными. Отсюда следует, что каждая операция, вызывая двойные изменения, должна быть записана по счетам дважды – в один и другой счет.

Рассмотрим это на примерах:

Как известно, все операции в отношении вызываемых ими изменений делятся на четыре вида. Поэтому достаточно проследить, как записываются по счетам операции каждого вида.

Операции первого вида, когда средства превращаются из одной формы в другую и вызывающие уменьшение одного и увеличение другого вида средств, должны записываться в дебет одного активного счета (увеличение) и в кредит другого активного счета (уменьшение), поэтому первая операция – уплата с расчетного счета 20 тыс. руб. за материалы, вызвавшая уменьшение денежных средств на расчетном счете и увеличение материалов будет записана в дебет активного счета «Материалы» (увеличение) и в кредит активного счета «Расчетный счет» (уменьшение).

Операции второго вида, связанные с превращением источников из одной формы в другую и вызывающие уменьшение одного и увеличение другого вида источников, должны записываться в дебет одного пассивного счета (уменьшение) и в кредит другого пассивного счета (увеличение).

Так, вторая операция – получение ссуды в банке в сумме 500 тыс.. руб. и перечисление ее в погашение задолженности поставщикам, вызвавшая уменьшение задолженности по расчетам с поставщиками и увеличение задолженности по ссудам, будет записана в дебет пассивного счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (уменьшение) и в кредит пассивного счета “краткосрочных кредитов банка” (увеличение).

Операции третьего вида, связанные с поступлением в предприятие новых средств, увеличивающих общую их сумму и вызывающие увеличение и средств, и источников, должны записываться в дебет активного счета (увеличение) и в кредит пассивного счета (уменьшение).

Отсюда третья операция – получение от государства основных средств в сумме 500 тыс. руб. в порядке увеличения уставного фонда, должна быть

записана в дебет активного счета “Основные средства” (увеличение) и в кредит пассивного счета “уставной фонд” (увеличение).

Операции четвертого вида, связанные с выбытием из предприятия части его средств, уменьшающих общую сумму и вызывающих уменьшение и средств, и источников, должны записываться в дебет пассивного счета (уменьшение). Поэтому четвертая операция – перечисление с расчетного счета 30 тыс. руб. в покрытие задолженности поставщикам, вызвавшая уменьшение средств на расчетном счете и уменьшение задолженности поставщикам, должна быть записана в дебет пассивного счета “Расчеты с поставщиками и подрядчиками” (уменьшение) и в кредит активного счета “Расчетного счета” (уменьшение).

Из примеров видно, что все хозяйственные операции записываются по счетам два раза – первый раз в дебет одного счета и второй раз в кредит другого счета.

Такой способ записи на счета, когда каждая операция в соответствии с вызываемым ею двойным изменением в составе средств и источников записывается в одной и той же сумме два раза – в дебет и кредит счетов, называется двойной записью.

Без двойной записи нельзя отразить по счетам состояние средств предприятия и источников этих средств и все их изменения в результате хозяйственных операций. Если изменения средств и источников не найдут двустороннего отражения на счетах, то невозможно составить и баланс. Отсюда вытекает следующее **правило двойной записи по счетам**:

Каждая операция должна быть записана по счетам два раза – один раз в дебет одного счета (счетов) и один раз в кредит другого счета (счетов).

Формулировка двойной записи, как одного из основных элементов метода бухгалтерского учета: двойная запись является способом отражения на счетах, вызываемых операциями двойных взаимосвязанных изменений в составе средств и источников средств предприятия.

4. Корреспонденция счетов

Между счетами, в которые записана операция, возникает взаимосвязь. Эта взаимосвязь выражается в том, что дебет одного счета сочетается с кредитом другого, давая в двух взаимосвязанных изменениях отражение одной и той же операции.

Взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого счета, возникающая в результате двойной записи на них операции, называется корреспонденцией счетов, а сами эти счета – корреспондирующими счетами.

Корреспонденция счетов делится на простую и сложную.

Простой называется корреспонденция счетов, в которой участвуют два счета: один по дебету и один по кредиту (например: внесено из кассы завода на расчетный счет в банк 5 тыс. руб., корреспонденция счетов будет:

Дебет счета “Расчетный счет” – 50 тыс. руб.

Кредит счета “Касса” – 50 тыс. руб.

Сложной называется корреспонденция счетов, когда один по дебету корреспондирует с несколькими счетами по кредиту или же, наоборот, один счет по кредиту корреспондирует с несколькими счетами по дебету.

Здесь общая сумма операции записывается на один счет одной стороны (например, дебета), а частные суммы записываются на соответствующие отдельные счета другой стороны (например, кредита).

Пример: перечислено с расчетного счета в банке в погашение задолженности поставщикам 500 тыс. руб. и задолженности по срочной ссуде банку 100 тыс. руб. – всего 600 тыс. руб.

Как будет выглядеть корреспонденция счетов?

Дебет счета “Расчетов с поставщиками и подрядчиками” – 500 тыс. руб.

Дебет счета “Краткосрочные кредиты банка” – 100 тыс. руб.

Итого – 600 тыс. руб.

Рассматривая бухгалтерский баланс, как документ, отражающий финансовое и производственное состояние организации, наличие в ней средств по остаточной стоимости, и имея информацию об источниках образования этих средств, необходимо подчеркнуть, что именно достоверность отчетного баланса реализует защитные функции учета по обеспечению экономических интересов государства в части полноты поступления налоговых платежей и других (кроме налоговой службы) внешних пользователей информации. Этим объясняется появление в условиях развития рыночных отношений института финансового аудита, суть которого сводится к обязательной проверке достоверности публикуемой отчетности предприятия со стороны представителя независимой аудиторской фирмы.

Обеспечение защитных функций учета достигается, прежде всего, за счет соответствия записей в балансе содержанию обосновывающих эти записи остатков в счетах, определяемых в Главной книге. Нарушение этой связи, например составление бухгалтерского баланса без составления первичной учетной документации, при полном неиспользовании для наблюдения за хозяйственной деятельностью такого элемента бухучета, как счета текущего учета (скажем, отсутствие Главной книги за весь отчетный период), свидетельствует о грубом нарушении правил учета, за которым могут скрываться различные, в том числе и не только налоговые, преступления.

ЛЕКЦИЯ № 4. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

1. Понятие и виды инвентаризации
2. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов
3. Способы искажения результатов инвентаризации и принципы их обнаружения на основе учетных документов.

1. Понятие и виды инвентаризации

При совершении уголовных преступлений в сфере экономики возникает необходимость установления размера реально причиненного преступлением ущерба. Эта цель достигается проведением фактического контроля за состоянием материальных ценностей на определенный момент в сравнении с бухгалтерскими данными. Кроме того, оперативные подразделения органов внутренних дел, специализирующиеся в раскрытии экономических преступлений, зачастую реализацию оперативных материалов в отношении материально ответственных и должностных лиц, совершающих хищения, начинают с задержания расхитителей с поличным и одновременной инвентаризации материальных ценностей в этой организации.

Инвентаризация это проверка фактического наличия и состояния имущества организации, её финансовых обязательств на определённую дату и последующее сопоставление полученных данных с данными бухгалтерского учёта.

Инвентаризация выполняет две функции: учетную и контрольную.

Учетная функция проявляется в том, что она является элементом метода бухгалтерского учета. При проведении инвентаризации можно в натуральном измерителе сравнить правильность ведения документации всех хозяйственных организаций.

Контрольная функция инвентаризации заключается в том, что она является методом фактического контроля за деятельностью материально-ответственного лица, и ее проведение необходимо для проверки сохранности товарно-материальных ценностей, качественного состояния сырья, материалов, готовой продукции, правильного ведения складского хозяйства и текущего учёта. В ходе ее проведения выявляются изменения в составе средств, которые получают затем отражение в записях бухгалтерского учёта. Качественное проведение инвентаризации оказывает предупредительное воздействие на лиц, склонных к нарушению и запутыванию учета, а также совершающих подготовительные действия для последующего расхищения или растраты материальных ценностей.

Инвентаризации подлежит всё имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств. При этом под имуществом организации понимаются основные средства, нематериальные

активы, производственные запасы, готовая продукция, товарно-материальные ценности, незавершенное производство, денежные средства и прочие финансовые активы. Под финансовыми обязательствами кредиторская задолженность, кредиты банка, займы и резервы.

Следует различать инвентаризации товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна производиться, как правило, в местах их хранения в присутствии материально - ответственного лица путем проверки рабочей комиссией фактического наличия ценностей: их осмотр, пересчет, перевзвешивание или перемеривание.

При этом подлежат сверке счета учета товарно-материальных ценностей, отгруженных, но не оплаченных в срок покупателями, а также находящихся на складах иных организаций, с другими корреспондирующими счетами.

Инвентаризацией денежных средств проверяется в кассе фактическое наличие денежных средств, других ценностей, бланков строгой отчетности путем сверки числящихся на счете сумм:

а) при сдаче выручки с записями квитанций банка, почтового отделения и т.п.;

б) по суммам, приведенным вышестоящей организацией или другими предприятиями своей системы, сданными полученными от них извещений;

в) инвентаризация денежных средств, находящихся в банке на различных счетах, производится путем сверки остатков сумм, числящихся на соответствующих счетах в бухгалтерии предприятия, с данными по выписке банка.

Инвентаризация расчетов с банками по ссудам, с бюджетом, покупателями, поставщиками и другими дебиторами и кредиторами заключается в выявлении по соответствующим документам остатков и тщательной проверке комиссией обоснованности сумм, числящихся на счетах.

Комиссия устанавливает сроки возникновения задолженности по счетам дебиторов и кредиторов, ее реальность, лиц, виновных в пропуске сроков исковой давности.

Основным нормативным актом, регулирующим порядок проведения инвентаризации и оформление её результатов, являются методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утверждённые приказом Министерства финансов Российской Федерации от 13 июня 1995г. №49.

Основными *целями* инвентаризации являются

1. Выявление фактического наличия имущества
2. Сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учёта.
3. Проверка полноты отражения в учёте обязательств.

Кроме того, посредством проведения инвентаризации решаются такие задачи, как:

выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших своё первоначальное качество;

выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью их последующей реализации, проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств; проверка реальности стоимости учтённых на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах, на расчетных и других счетах в учреждениях банков, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершённого производства и других статей баланса.

Количество инвентаризаций в отчётном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации. Однако действующим законодательством (ст. 12 ФЗ «О бухгалтерском учёте»; п 27 Положения «По ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации»; п. 1.5 вышеобозначенных Методических указаний) предусмотрены следующие *случаи обязательного проведения инвентаризации*:

передача имущества организации в аренду, выкуп, продажа, а так же преобразование государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчётности (кроме имущества, инвентаризация которого, проводилась не ранее 1 октября отчётного года). Инвентаризация основных средств может проводиться раз в три года;

смена материально-ответственных лиц. При этом инвентаризация должна проводиться на день приёмки-передачи дел; установление фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

стихийное бедствие, пожар, авария или другие чрезвычайные ситуации, вызванные экстремальными условиями; ликвидация или реорганизация предприятия.

При наличии на предприятии коллективной (бригадной) материальной ответственности инвентаризация обязательна так же в следующих случаях:

1) при смене руководителя коллектива (бригады);

2) при выбытии из коллектива (бригады) более 50% его членов;

3) по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Инвентаризации классифицируются на виды по различным основаниям. По основаниям для проведения они делятся на *плановые* и *внеплановые*.

Плановые инвентаризации проводятся на предприятии в определённые сроки в течение всего года по календарному графику или плану, утверждаемому руководителем предприятия. Например, к плановым относятся инвентаризации, проводимые по сроку перед составлением годового отчета. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года. Кроме того, могут проводиться ежемесячные инвентаризации незавершенного производства.

К числу внеплановых относятся инвентаризации, проводимые вне графика, в том числе контрольным аппаратом вышестоящих органов и по требованию правоохранительных органов.

По объёму охватываемых проверкой видов ценностей инвентаризации подразделяют на *полные* и *неполные*.

Полные инвентаризации охватывают все виды товарно-материальных ценностей, наличных денежных средств и средств на счетах банковских учреждений, состояние расчетов с кредиторами и дебиторами. Цель полной инвентаризации обеспечить реальность бухгалтерских балансов на конец

года и тем самым реальность показанных в них финансовых результатов. Проводятся они, как правило, один раз в год. Различают инвентаризацию: основных средств; нематериальных активов; товарно-материальных ценностей; денежных средств; расчетов и др.

Неполной инвентаризацией охватываются отдельные виды принадлежащего предприятию имущества. Это может быть, например, только готовая продукция на складе, наличные деньги в кассе и т.д. Проводится она по мере необходимости.

По полноте охвата наименований проверяемых ценностей различают *сплошные* и *выборочные* инвентаризации.

Сплошная инвентаризация охватывает все разновидности наименований товарно-материальных ценностей, средств и расчётов. Например, все виды сырья, готовой продукции и т.д.

При выборочной проверяется только какая-то совокупность материальных ценностей или конкретная их разновидность.

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

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

2) правоохранительных органов при наличии конкретной информации о признаках злоупотреблений и преступлений, совершаемых на том или ином хозяйственном объекте. Наиболее часто сотрудники правоохранительных органов используют инвентаризацию в связи с фактами кражи (ст.158 УК РФ), присвоения и растраты чужого имущества (ст.160 УК РФ); грабежей (ст.161 УК РФ) и т.п.

Таким образом, инвентаризация является формой последующего финансового контроля и служит как цели обеспечения собственника необходимыми сведениями о наличии и состоянии имущества, так и средства охраны его интересов в случае противоправного посягательства на них.

2. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов

В условиях появления и развития различных форм собственности, и перехода всей экономической системы общества на рыночные отношения документальная база доказывания преступлений на многих хозяйственных объектах сужается. В связи с этим назначение инвентаризации в практике

правоохранительных органов является одним из наиболее эффективных способов собирания и закрепления фактических данных о признаках экономических преступлений, а также способствует правильному определению размера причиненного противоправным деянием ущерба.

Проведение инвентаризации по инициативе правоохранительных органов практикуется в различных отраслях хозяйства, но чаще всего организуется в целях обнаружения признаков преступления на предприятиях торговли и общественного питания, где значительная часть хозяйственных операций при продаже товаров за наличный расчет первичными документами не оформляется.

Инвентаризация всегда организуется на основании распоряжения (приказа) руководителя организации (*приложение 1*). В случае ее проведения по инициативе правоохранительных органов руководителем органа дознания направляется мотивированный документ (письмо, сообщение) на имя руководителя организации. Например, при наличии данных, влекущих уголовную или административную ответственность, нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность органы внутренних дел требуют проведения инвентаризации на основании п.25 ст. 11 Закона «О милиции».

Письменное требование о назначения инвентаризации может быть направлено по почте, нарочным, передано по телеграфу и т.п. В практической деятельности наиболее часто подобные документы передаются непосредственно сотрудником правоохранительного органа руководителю организации.

В качестве оснований проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов могут выступать данные, свидетельствующие:

1. О присвоении или растрате чужого имущества, вверенного материально-ответственному лицу (ст.160 УК РФ), либо краже имущества посторонними лицами путем проникновения в хранилище или свободного доступа (ст. 158 УК РФ).

2. О фактах обмана потребителей. С помощью обмана могут скрываться недостатки, которые пытаются покрыть с помощью указанных действий, или создаваться неучтенные излишки, которые впоследствии похищаются. Кроме того, в сфере торговли могут реализовываться товары, списанные по акту вследствие снижения их потребительских свойств, истечения срока годности.

3. Об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной продукции.

4. Об умышленном уничтожении имущества (ст.167 УК РФ). Нередко материально-ответственные лица пытаются путем инсценировки случайного возгорания или поджога посторонними лицами скрыть совершенные ими присвоения и растраты материальных ценностей.

5. О наличии информации об умышленной пересортице, документально не оформленных ценностях, приписках и др.

Оценив имеющуюся информацию, сотрудник правоохранительного

органа принимает решение о назначении инвентаризации на конкретном объекте. При этом он проводит подготовительные действия, направленные на обеспечение внезапности и эффективности предстоящей проверки.

Перед началом инвентаризации им может проводиться комплекс следующих действий:

закрытие организации, предприятия и прекращают торгово-закупочных, расчетных операций. Если товарно-материальные ценности поступают во время инвентаризации, их складывают в отдельное помещение и на них составляют специальную опись, опломбирование места хранения товарно-материальных ценностей, подсобных помещений, подвалов и других мест хранения ценностей, имеющих отдельные входы и выходы. При этом в установленном порядке составляется акт опечатывания помещения (*приложение 2*), изъятие в присутствии руководителя организации всех приходно-расходных документов, при необходимости визирование их (для исключения фактов подмены);

изъятие документов оперативно-технического учета (журналов, книг), а также черновых записей, находящихся на рабочем месте, в сейфе материально-ответственного лица.

Успешному проведению инвентаризации способствует соблюдение ряда требований:

1. Требование комиссионности. Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объёме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. При малом объёме работ и наличии в организации ревизионной комиссии проведение инвентаризации допускается возлагать на неё.

В состав постоянно действующих инвентаризационных комиссий входят:

- руководитель организации и его заместитель (председатель комиссии);
- начальники структурных подразделений (служб); главный бухгалтер.

В состав рабочих инвентаризационных комиссий включаются:

- представитель администрации организации (председатель комиссии);
- работники бухгалтерской службы; специалисты (инженеры, экономисты, техники, товароведы и т. д.).

В состав инвентаризационной комиссии должны включаться работники, хорошо знающие инвентаризируемые ценности, цены, первичный учёт. Кроме того в работе комиссии могут участвовать представители службы внутреннего аудита организации.

Обязательным условием объективности инвентаризации при проверке фактического наличия имущества является также участие в ней материально-ответственного лица (кассира, кладовщика, завхоза и т. д.). Даже в случаях нахождения лица в ИВС, СИЗО, оно под конвоем доставляется для участия в инвентаризации.

При коллективной материальной ответственности в инвентаризации могут участвовать одно или несколько лиц по поручению коллектива.

Материальная ответственность лица представляет собой основанную на нормах трудового права обязанность работника возместить ущерб,

причиненный организации, в пределах и в порядке, установленных законодательством.

Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания её результатов недействительными.

Если инвентаризация проводится по требованию органа дознания, следствия или суда, то представитель этих органов может присутствовать при её проведении, но не является членом инвентаризационной комиссии¹. Как правило, сотрудник лишь присутствует при проведении инвентаризации и осуществляет выборочный контроль за работой комиссии (пересчет отдельных наименований товара, контроль за участием всех членов комиссии в инвентаризации и др.).

Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. Документ о составе комиссии регистрируют в книге контроля за выполнением приказов о проведении инвентаризации.

2. Требование внезапности. Проведение всех видов инвентаризаций должно быть для проверяемых неожиданным. Графики проведения инвентаризаций, проверок, ревизий хранятся как документы, не подлежащие оглашению, и составляют служебную тайну, так как осведомлённость материально-ответственных лиц о дате проведения инвентаризации может значительно снизить эффективность либо привести к её полной безрезультатности (при наличии сведений о возможных злоупотреблениях).

3. Требование действительности. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подотчёту, взвешиванию, обмеру с применением заблаговременно подготовленных и проверенных технических приспособлений (весов, ёмкостей и т.д.), с соблюдением техники подсчёта ценностей, имеющих разные физические свойства (твёрдые, жидкие и т.д.). Запрещается включать в эти данные сведения о фактическом наличии ценностей со слов материально-ответственных лиц или на основе учётных (книжных) остатков.

4. Требование непрерывности. Если инвентаризация товарно-материальных ценностей не может быть закончена в течение одного дня, она должна быть закончена в течение последующих дней. В этом случае помещения, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны. Во время перерывов в работе инвентаризационной комиссии (в обеденный перерыв, в ночное время или по другим причинам) описи должны храниться в закрытом помещении, где проводится инвентаризация, (в ящике, шкафу, сейфе). При этом действует правило «ключа и пломбира». Ключ находится у материально-ответственного лица, а печать - у председателя комиссии.

Инвентаризацию товарно-материальных ценностей можно разделить на три этапа:

¹ Судебная бухгалтерия Учебник/Под ред. С.П. Голубятникова М., 1998. С. 96.

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

На *подготовительном этапе* издается приказ или распоряжение о проведении инвентаризации и назначается инвентаризационная комиссия. С этой целью в каждой организации функционирует постоянно действующая инвентаризационная комиссия. В состав комиссии включаются: представители бухгалтерии, администрации, различные специалисты, представители трудового коллектива. Отсутствие хотя бы одного из членов комиссии служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

По прибытию комиссии сотрудники правоохранительных органов представляются ей и объясняют причины проведения инвентаризации.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам, с указанием «до инвентаризации на «....» (дата)», что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным².

Прежде чем комиссия приступит к непосредственному снятию остатков, материально-ответственное лицо дает подписку, что к моменту проведения инвентаризации у него на руках нет никаких приходных и расходных документов, не приложенных к отчету. Типовая форма расписки имеется на бланках инвентаризационных описей. После этого материально-ответственное лицо составляет товарный отчет, где выводит книжный остаток.

Начинать инвентаризацию следует с кассы, где осуществляется проверка фактического наличия денег, ценных бумаг, чековых книжек, документов строгой отчетности и других ценностей, находящихся в кассе. Хранение в кассе наличных денег и других ценностей, не принадлежащих данному предприятию или являющихся личными деньгами кассира, запрещается. Наличные деньги, не оправданные кассовыми ордерами и показаниями суммирующих контрольных счетчиков, считаются излишками кассы и подлежат взносу в бюджет в 3-дневный срок. Результаты инвентаризации кассы оформляются актом.

Перед началом проверки фактического наличия имущества инвентаризационная комиссия должна провести следующие действия:

- проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения;
- получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчёты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Основной этап инвентаризации заключается в непосредственном снятии остатков, то есть установлении фактического наличия товарно-материальных ценностей в натуре.

Фактическое наличие имущества при инвентаризации определяется путём обязательного подсчёта, взвешивания, обмера. Руководитель организации обязан создать условия, обеспечивающие полную и точную

² Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств Утв приказом Минфина РФ от 13 06 1995 г №49 п. 24

проверку фактического наличия имущества в установленные сроки (обеспечить рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправным весовым хозяйством, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой).

По материалам и товарам, хранящимся в неповреждённой упаковке поставщика, количество этих ценностей может определяться на основании документов при обязательной проверке в натуре выборочно части этих ценностей.

При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов визируют отдельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально-ответственное лицо. В конце рабочего дня или по окончании проверки данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчёты и ведомости отвесов прилагают к инвентаризационной описи или акту инвентаризации, в которой записываются сведения о фактическом наличии имущества и реальности учтенных финансовых обязательств. Примерные формы описи утверждены Министерством финансов РФ и содержатся в приложениях к вышеуказанным методическим указаниям.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении.

При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально-ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения. После проверки ценностей вход в помещение не допускается (опечатывается либо пломбируется), и комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально-ответственных лиц.

Описи заполняются чернилами или шариковой ручкой чётко и ясно, без помарок и подчисток. В описях не допускается оставлять незаполненные строки, они должны быть прочеркнуты.

Наименование инвентаризируемых ценностей или объектов, их количество указывают в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учёте, и в том порядке, в котором производилось снятие остатков. Так, например, если инвентаризация проводилась во всем магазине, то не могут составляться отдельные инвентаризационные описи на каждый отдел или склад.

На каждой странице описи указывают прописью число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества в натуральных показателях, записанных на данной странице, в независимости от того, в каких единицах измерения (штуках, килограммах, метрах и т.д.) эти ценности показаны.

Исправление ошибок производится во всех экземплярах описей путём зачёркивания неправильных записей и проставления над зачёркнутыми записями новых правильных записей. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами комиссии и материально-ответственными лицами.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке

цен, таксировке и подсчёте итогов за подписями лиц производивших проверку.

Описи подписывают все члены инвентаризационной комиссии и материально-ответственные лица. В конце описи материально-ответственные лица дают расписку, подтверждающую проверку комиссией имущества в их присутствии, об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

При проверке фактического наличия имущества в случае смены материально-ответственных лиц принявший имущество расписывается в описи в получении, а сдавший - в сдаче этого имущества.

На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи

В тех случаях, когда материально-ответственные лица обнаружат после инвентаризации ошибки в описях, они должны немедленно, до открытия склада, магазина и т.д. заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Инвентаризационная комиссия осуществляет проверку указанных фактов и в случае их подтверждения производит исправление выявленных ошибок, если итог не выводился, либо ведет подсчёт заново.

На *заключительном этапе* инвентаризации осуществляется выведение ее результатов путем сравнения показателей бухгалтерского учета (книжных остатков) с данными инвентаризационной описи (фактическими остатками)

Однако в процессе инвентаризации нельзя не учитывать и негативные явления в финансово-хозяйственной деятельности предприятий хищения, бесхозяйственность, естественную убыль и др. Поэтому для правоохранительных органов существенное значение при доказывании по уголовным делам имеет документальное оформление результатов инвентаризации.

По результатам инвентаризации составляются следующие виды документов.

1. Документы, где фиксируются фактические остатки - *инвентаризационные описи*

2. Документы, на основе которых определяются результаты инвентаризации *сличительная ведомость* (при количественно-сортовом учете); *акт результатов инвентаризации* (при суммовом учете).

3. Иные документы акт контрольной проверки, проведенной инвентаризации; расчет естественной убыли; акт на испорченные товары; объяснения материально-ответственного лица; решение руководителя по результатам инвентаризации.

При проведении инвентаризации по инициативе правоохранительных органов описи составляются не менее чем в трех экземплярах как рукописно, так и с использованием средств вычислительной и другой организационной техники. Все экземпляры инвентаризационной описи считаются подлинниками. Первый экземпляр передается представителю правоохранительных органов (оперативному работнику, следователю). Необходимость получения именно первого экземпляра обусловлена тем, что при возбуждении уголовного дела необходимы оригиналы документов. Кроме того, по описям, заполненным

рукописным способом (под копирку), крайне затруднительно проводить исследования и экспертизы в случаях умышленной фальсификации записей остатков материальных ценностей. Второй экземпляр направляется в бухгалтерию предприятия, третий остаётся у материально-ответственного лица. При наличии вышестоящей организации может составляться еще один экземпляр.

В сличительных ведомостях отражается разница в показателях по данным инвентаризационных описей (фактические остатки) с показателями по данным бухгалтерского учёта. В них в обязательном порядке отражаются сведения о наименовании ценностей, по которым производится сличение (единица измерения, сорт, цена). Затем следуют учётные (книжные) остатки в натуральном и денежном выражении. Далее указываются фактические остатки (по инвентаризационной описи), данные о пересортице, естественной убыли и результатах инвентаризации.

Сличительная ведомость может быть отдельным документом либо совмещена с инвентаризационной описью как единый бланк.

Отметим, что сличительные ведомости составляются только при ведении количественно-сортового учёта (оптовые базы, склады и т.д.). В условиях количественного учёта (предприятия розничной торговли) по итогам инвентаризации составляется акт результатов инвентаризации, в котором информация о выявленных фактах излишек или недостат отражается в обезличенном суммовом выражении.

Основными результатами инвентаризации являются:

1. Равенство фактического и книжного остатков (положительный результат).

2. Превышение фактических остатков над книжными (излишки).

3. Превышение книжного остатка над фактическим (недостача).

Выявленные излишки приходятся и относятся на финансовый результат у организаций или на увеличение финансирования (фонды) с последующим установлением причин возникновения излишков и виновных лиц. Недостача или порча в пределах норм естественной убыли списывается по распоряжению руководителя организации соответственно на издержки производства и обращения у организаций или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Наличные деньги, не оправданные приходными кассовыми ордерами в государственных организациях, в трехдневный срок вносятся в бюджет.

При выявлении излишков следует также руководствоваться Письмом Минфина РФ от 8.06.1998 г. №04-02-05/11 « Об излишках, обнаруженных при инвентаризации».

Недостача материальных ценностей и другого имущества предприятия сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц. В случае, когда виновные лица не найдены или во взыскании с них отказано судом, убытки от недостат и порчи списываются на издержки производства и обращения у организаций или уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и

отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой отчетности в годовом бухгалтерском отчете³.

В материалах, представленных руководству организации для оформления списания недостачи материально-производственных запасов и порчи сверх норм естественной убыли, должны содержаться документы об обращении в соответствующие органы (МВД России, судебные органы и т.д.) по фактам недостач и решения этих органов, а также заключения о факте порчи запасов, полученных от соответствующих служб организации (отдела технического контроля, другой аналогичной службы), или специализированные организации⁴.

По всем недостачам и излишкам инвентаризационная комиссия получает письменные объяснения от соответствующих работников.

Недостатки и излишки могут быть в равной степени как следствием злоупотребления материально-ответственных лиц (обман покупателей, завоз неучтенного товара, присвоение), так и ошибок в бухгалтерском учёте либо при проведении инвентаризации, а также в результате пересортицы.

Пересортицей называется ситуация, когда какие-либо однородные товарно-материальные ценности одновременно находятся в излишке и в недостатке (одноименный товар первого и второго сорта). Пересортица может быть выявлена только в условиях количественно-сортового учёта. О допущенной пересортице материально-ответственные лица дают письменные объяснения.

Причинами образования пересортицы могут быть следующие:

1. Ошибки материально-ответственных лиц при приёмке или отпуске товарно-материальных ценностей (например, вместо масла первого сорта отпущено масло второго сорта). Данную причину образования пересортицы не следует исключать особенно в случаях, когда товары разных сортов оказавшиеся в излишках и в недостатках, мало отличаются по внешнему виду.

2. Злоупотребления материально-ответственных лиц. Искусственное создание пересортицы за счёт обмана потребителей или при отпуске получателям товара. Так, отпуская тот или иной товар худшего качества, чем указано в накладных, подозреваемые лица путем создания искусственной пересортицы, реализуют затем товары лучшего качества через розничную торговую сеть.

3. Ошибки в учетных записях, допускаемые бухгалтерскими работниками.

4. Умышленное внесение неверных записей в первичные документы и бухгалтерский учёт с целью запутать сортовой (количественный) учёт товаров.

Пересортица может быть создана за один рабочий прием, ее создание и реализация совпадают по времени. Вместе с тем встречаются сложные пересортицы, которые создаются в несколько рабочих приемов, накапливаются и в конце определенного периода реализуются.

³ Паникина О.Н. Инвентаризация (Серия «Бухгалтерский учет сегодня»). М., 1997. С.4.

⁴ П. 31 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: Утв. приказом Министерства финансов РФ от 28.12.2001 г №119н. // Росс, газета 2002 27 февр. С 4.

Возникшие в результате пересортицы несоответствия можно регулировать путём взаимного зачёта излишек и недостач. Зачет пересортицы допускается в виде исключения и только при соблюдении следующих условий: 1) за один и тот же проверяемый период; 2) у одного и того же проверяемого лица; 3) в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования; 4) в одинаковых количествах.

Решение о применении правил зачета пересортицы принимает руководитель организации.

После зачета излишков и недостач образуются так называемые суммовые разницы.

В случае, когда при зачёте недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости относится на виновных лиц отрицательная суммовая разница, если же наоборот, то соответствующая разница должна быть возвращена покупателю либо оприходована организацией. После зачета пересортицы оставшиеся излишки должны быть также полностью оприходованы.

Следует учитывать, что при хранении, перевозке и реализации пищевых продуктов их масса (вес) может уменьшаться от усушки, распыла, утечки, раскрошки и других естественных причин. Данное уменьшение называется естественной убылью⁵. После инвентаризации производится начисление естественной норм убыли при ее наличии на определенные виды товаров и в пределах выявленной недостачи. Нормы естественной убыли устанавливаются приказами министерства торговли в зависимости от видов товаров, сроков и условий их транспортировки, климатических зон. В то же время естественная убыль не может быть начислена практически по всем промышленным изделиям (различные детали, одежда, обувь и т.д.) и по некоторым, прежде всего, штучным продовольственным товарам (например, консервы).

Необходимо также учитывать, что нормы естественной убыли не могут начисляться по товарам: принимавшимся и отпускавшимся без взвешивания (счетом); списанным по актам в следствие лома, порчи; учтенным, но не хранившимся на складе (в случаях осуществления транзитных операций).

Перечень норм естественной убыли продовольственных товаров для всех организации торговли независимо от форм собственности утвержден приказом Министерства внешних экономических связей и торговли РФ от 19.12.1997г. №631.

Запрещается списание товарно-материальных ценностей в пределах норм убыли без установления факта недостачи. Убыль в пределах установленных норм относится на издержки производства или обращения, сверх норм на виновных лиц. 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, а у бюджетной организации на уменьшение финансирования (фондов) (ст. 12 ФЗ «О

⁵ Матюхина З.П., Королькова Э.Л. Товароведение пищевых продуктов Учебник. 2-е изд М, 2000. С 39.

бухгалтерском учёте»).

От естественной убыли необходимо отличать бой, лом и порчу товарно-материальных ценностей, на которые членами комиссии с участием материально-ответственного лица составляется специальный акт, в котором указывается наименование товара, сорт, артикул, цена, количество, причина списания и виновное лицо (в случае его установления). После подписания акта данные товары могут быть реализованы по сниженным ценам либо уничтожены, что также оформляется соответствующими документами.

После зачёта пересортицы, выявления суммовых разниц и начисления естественной убыли определяют окончательные суммы недостач и излишков.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учёте и отчётности того месяца, в котором закончена инвентаризация.

К пояснительной записке к годовому отчёту в качестве обязательной расшифровки раздела «инвентаризация» прилагается ведомость результатов инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств. В ведомости отражаются результаты всех инвентаризаций, проведённых в течение года.

По окончании инвентаризации её материалы рассматривают на заседании постоянно действующей инвентаризационной комиссии, выясняют причины, а так же виновников недостач и излишков, вносят предложения по улучшению учёта, условий хранения ценностей и т.д.

По окончании инвентаризации могут проводиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации. Их необходимо осуществлять с участием членов инвентаризационных комиссий и материально-ответственных лиц, обязательно до открытия склада, магазина и т.п., где проводилась инвентаризация. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом (*приложение 3*) и регистрируются в книге учёта проверок правильности проведения инвентаризаций.

Сотрудник правоохранительного органа, по инициативе которого назначена инвентаризация, проверяет правильность заполнения инвентаризационной описи (указание всех реквизитов предприятия, времени проведения и окончания инвентаризации, полное наименование материальных ценностей, их сорт, артикул, цену и т.п.), а также наличие подписей членов комиссии, отсутствие неоговоренных исправлений и недопустимость подписей через копирку.

3. Способы искажения результатов инвентаризации и принципы их обнаружения на основе учетных документов.

Материалы, оформленные по результатам инвентаризации, являются важнейшими доказательствами при расследовании хищений. В связи с этим инвентаризационные описи, сличительные ведомости, акты результатов инвентаризации и другие связанные с ними документы приобщаются к проверочным материалам и уголовным делам. На их основе устанавливается факт и сумма недостач и излишков товарно-материальных ценностей, период

их обращения и структура и др.

После приобщения материалов инвентаризации к делу сотрудниками правоохранительных органов проверяются соблюдение всех требований ее проведения и причины отступления от норм действующего законодательства. Установление причин отклонений, зафиксированных в документах по инвентаризации, производится путём опроса соответствующих лиц, сопоставлением данных инвентаризации с другими документами и материалами дела. При этом необходимо учитывать, что проверяемые лица предпринимают попытки всячески скрыть имеющиеся у них недостатки и излишки, применяя различные способы.

К основным способам сокрытия недостач при проведении инвентаризации можно отнести:

1 Внесение в инвентаризационную опись несуществующих товаров. Такого рода подлог может быть выявлен путем опроса лиц, принимавших участие в инвентаризации, а так же путём применения методов восстановления количественного учёта и контрольного сличения остатков.

2. Последующую дописку количества товаров в инвентаризационных описях. Данный подлог можно обнаружить, например, путём сопоставления различных экземпляров описей (цифр, наименований товара и др.).

3. Составление бестоварных расходных накладных. Такое бывает возможно при наличии соучастника, работающего в другой организации, которому якобы передаётся партия товара. Соучастник расписывается в накладной, хотя фактически товара не получает. После окончания инвентаризации соучастник выписывает встречную накладную на возврат этих товаров либо получает указанные бестоварной накладной ценности без всяких документов. Такие противоправные действия могут быть разоблачены путём опроса соответствующих лиц либо одновременного проведения инвентаризации в обеих организациях.

4. Несвоевременное оприходование товаров. Этот способ временного сокрытия недостачи связан с неправильным составлением товарного отчёта задень, предшествующий инвентаризации. При этом материально-ответственное лицо не отражает в отчёте поступление товаров по какой-нибудь накладной, хотя товар включается им в инвентаризационную опись. После инвентаризации товар приходится, а накладная прилагается к очередному отчёту. Перед последующей инвентаризацией действие повторяется.

Для обнаружения подобного подлога рекомендуется выяснить, какие первичные документы приложены к отчётам, составленным вскоре после инвентаризации, и какие товары по ним оприходовались. Если будет установлено, что часть этих товаров включена в инвентаризационную опись, то следует проверить, не применялся ли данный способ сокрытия недостач.

Одним из результатов инвентаризации является наличие излишков товарно-материальных ценностей. В самом общем виде излишки ценностей обнаруживаются при неполном отражении в данных бухгалтерского учёта приходных операций либо, наоборот, при отражении в учёте полностью или частично вымышленных объёмов расходных операций. Такого рода нарушения

характерны для снижения суммы учётного дохода, подлежащего налогообложению. Например, в торговых коммерческих организациях с целью сокрытия доходов поступающий товар может приходоваться не в полном объёме с последующим изъятием части выручки, что приводит к искажению суммы облагаемого налогом дохода.

Излишки также могут возникать и при поступлении неучтённых (в том числе и похищенных) ценностей, при списании сырья и материалов на фактически не выполнявшиеся объёмы работ, а так же по другим причинам.

Следует различать две группы искажений результатов инвентаризации при сокрытии излишков:

1. Сокрытие излишков путем искажения данных о фактических остатках материальных ценностей. К ним относятся:

а) невключение в опись фактически имевшихся в наличии ценностей путём обмана членов комиссии или по сговору с ними;

б) дописки штрихов, запятых и цифр в графе «количество товаров» (Например, 119кг путем дописки запятой 11,9кг и т. п.);

В данной ситуации сотруднику правоохранительных органов целесообразно взять первый экземпляр описи. Регулярно следить за своевременным проставлением итогов по натуральным показателям на каждой странице описи.

2. Подлоги, связанные с искажением книжных остатков:

а) составление из товарных приходных накладных, увеличивающих книжный остаток и соответственно уменьшающих размер излишков;

б) несвоевременное (досрочное) оприходование ценностей. Когда к товарным отчётам, составленным до инвентаризации, прилагаются приходные документы, поступившие позднее;

в) несвоевременное проведение по отчётности расходных документов. При этом расходные документы, исполненные до начала инвентаризации, прикладываются к отчётам, составленным после её окончания

Для предупреждения этих действий при проведении инвентаризации используются два приема:

а) до начала фактического снятия остатков у материально-ответственного лица берется подписка о том, что все документы приложены к отчету и у него ничего не осталось;

б) председатель инвентаризационной комиссии или представитель правоохранительного органа визирует своей подписью товарные отчеты и приложенные к ним первичные документы за несколько дней, предшествующих инвентаризации.

Кроме того, при выявлении подобных способов сокрытия излишков сотрудники правоохранительных органов должны выяснять причины подобных нарушений, проводить подробный опрос членов инвентаризационной комиссии, выявлять соучастников.

В практической деятельности встречаются случаи, когда материально-ответственные лица искажают результаты инвентаризации путем необоснованного начисления норм естественной убыли. Это может

осуществляться также с целью хищения товарно-материальных ценностей.

При обнаружении подобных случаев сотрудники правоохранительных органов должны в полной мере учитывать признаки таких действий, вести активный поиск источников информации о них и незамедлительно проводить комплекс основных неотложных действий по документальному закреплению подобных фактов (см. схему 1.)

Схема 1.

Признаки хищения путем списания на естественную убыль	Источники информации о фактах неправомерного списания	Действия сотрудника правоохранительного органа
Наличие излишков при инвентаризации и естественной убыли на фасованные товары	1. Материалы инвентаризаций и документальных ревизий	Выемка документов в бухгалтерии
Наличие естественной убыли на выбывшие товары (списанные, отпущенные)	2 Ведомость «Расчет естественной убыли»	Изъятие заборного листа или накладной внутреннего учета, кассовой ленты и чеков, черновых записей
Наличие недостачи в пределах норм естественной убыли при предыдущей инвентаризации, отнесенной на материально-ответственное лицо	3 Кассовые отчеты, кассовые ленты, чеки	Осмотр условий хранения продовольственных товаров
	4 Черновые записи	Назначение документальной ревизии с восстановлением количественного учета товаров, списанных на естественную убыль
	5 Заявления граждан	

Заключительная проверка сотрудником правоохранительного органа качества проведенной инвентаризация состоит из двух этапов. На первом этапе проверяется, правильно ли определены остатки в ходе проведения инвентаризации (фактический остаток):

- а) полнота проверки товарно-материальных ценностей в натуре;
- б) правильность отражения в инвентаризационной описи товаров, предъявленных комиссии;
- в) правильность таксировки и подсчетов в инвентаризационной описи.

На втором этапе проверяются вопросы, связанные с определением остатка по учетным данным бухгалтерии (книжного остатка):

- а) правильно ли бухгалтерией учтен остаток на начало межинвентаризационного периода;
- б) учтены ли бухгалтерией все приходные и расходные документы;

в) полностью ли учтены нормы естественной убыли;

г) полнота проведения зачетов недостач и излишков, образовавшихся вследствие пересортицы.

В практике правоохранительных органов результаты инвентаризации являются одним из наиболее действенных способов собирания и закрепления фактических данных, с помощью которых возможно не только установить ущерб, нанесенный противоправным деянием, но и получить материалы, могущие быть доказательством по делу.

Проведение инвентаризации на высоком профессиональном уровне способствует установлению не только истинного состояния и учета материальных ценностей в организации, что имеет общепрофилактическое значение, но и является отправной точкой в сборе доказательств по изобличению преступников.

ЛЕКЦИЯ № 5. ИССЛЕДОВАНИЕ И ПРОВЕРКА ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ

1. *Общая характеристика приемов исследования и проверки документальных данных*

2. *Приемы исследования отдельного учетного документа –*

3. *Исследование несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов*

4. *Методы установления отклонений от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций*

5. Методы фактической проверки хозяйственных операций и их использование в юридической практике

1. Общая характеристика приемов исследования и проверки документальных данных

Опыт борьбы с экономическими правонарушениями свидетельствует о том, что многие замаскированные хищения, должностные и хозяйственные преступления связаны с фальсификацией данных бухгалтерского учета. При инвентаризации в таких случаях недостач и излишков обычно не обнаруживают. Преступления раскрывают с помощью специального исследования данных учета, которые представляют собой методы.

При выявлении преступлений эффективен комбинированный подход, когда оперативный работник сам (или с помощью специалиста-бухгалтера) изучает узкий круг заранее отобранных документов (например, кассовые документы и договоры, трудовые соглашения). Убедившись в каких-то фактах, найдя фальсифицированные документы, он принимает решение о назначении ревизии, формулирует вопросы, ставит перед ревизором задачу, что найти, установить и т.д. То есть, иными словами, нельзя назначать документальную ревизию, не установив способ совершения преступления, не установив хотя бы одного эпизода преступления, совершенного этим способом. При таком

подходе исключается проведение необоснованной ревизии, что в современных условиях может привести к нежелательным для инициатора последствиям (т.к. отвлекаются работники бухгалтерии и другие лица в связи с ревизией, в какой-то мере ревизия затрудняет или тем приостанавливает работу предприятия).

Самостоятельный анализ учетной документации требует, чтобы оперативные и следственные работники четко представляли главные закономерности проявления признаков преступлений в документальных данных, умели на этой основе эффективно применять соответствующие приемы документального исследования хозяйственных операций.

Методы исследования документальных данных - это различные способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте, в целях выявления несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей.

Все методы, применяемых при исследовании и проверке документальных данных подразделяются на методы **документальной** и **фактической** проверки.

Исходя из круга изучаемых объектов и возникающих несоответствий различают, три группы методов документальной проверки:

1. Методы исследования отдельного документа.

В настоящее время в судебной бухгалтерии при выявлении различных несоответствия или противоречия в содержании отдельных документов применяется формальная, арифметическая и нормативная проверки.

2. Исследование несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов.

Выявление несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряжённых) документов осуществляется с помощью двух методов встречной проверки и взаимного контроля.

3. Установление отклонений от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций

К числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших своё отражение в данных учёта, относятся: восстановление учётных записей по документам; обратная калькуляция (контрольный пересчёт готовых изделий в сырьё); хронологический и сравнительный анализы.

При осуществлении различного рода проверок используются так же методы **фактической проверки**.

К методам фактической проверки относятся:

1. выборочная инвентаризация;
2. проверка реального состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа;
3. выполнение различных контрольных операций;

4. осмотр;
5. обследование;
6. анализ качества сырья, материалов и готовой продукции;
7. получение письменных справок от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов;
8. получение письменных объяснений от лиц, подписавших проверяемый документ, либо принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций.

Выделенные методы исследования находятся во взаимосвязи между собой. Одни из них могут включать в себя элементы других методов, быть различными по содержанию, но иметь общие объекты исследования, предмет проверки и т.д. Во многих случаях достоверное установление фактов достигается лишь путём умелого сочетания различных методов.

Некоторые методы документальной и фактической проверок не представляют особой сложности и могут успешно применяться самостоятельно работниками правоохранительных органов в процессе выявления и расследования преступлений. При этом ряд методов требуют соответствующей экономической подготовки, знания специфики проверяемой отрасли хозяйства, определенного практического опыта ревизионной работы, поэтому они в полной мере доступны лишь квалифицированным специалистам в соответствующих областях знаний.

2. Приемы исследования отдельного учетного документа

Способы исследования отдельного учетного документа:

- 1) проверка документов по форме (или формальная проверка);
- 2) проверка нормативная;
- 3) проверка арифметическая.

Формальная проверка это внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и взаимное сопоставление его реквизитов.

Начальная стадия осмотра может привлечь внимание проверяющего к отдельным отклонениям от формальных требований:

1. отклонение от правил составления и оформления документов.

Первичные документы составляются по форме, содержащейся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации. Все самостоятельно разрабатываемые формы документов подлежат обязательному утверждению в составе иных документов, утверждаемых при формировании учетной политики;

2. отсутствие каких-либо реквизитов (печати, подписи, части текста и т.п.). Обязательные реквизиты документа находят закрепление в п.2 ст.9 ФЗ «О бухгалтерском учете»;

3. наличие сомнительных реквизитов, свидетельствующих о признаках материального подлога (подчисток, травления, подклеек, приписок иных изменений цифровых и текстовых записей);

4. наличие излишних реквизитов. Например, наличие излишних

реквизитов в документе может свидетельствовать, как правило, о стремлении преступника внешне придать документу наибольшую достоверность и силу. К их числу относятся различные пометки, посторонние записи на тексте документа, которые могут быть как напоминанием сущности совершенного подлога, так и сигналом для сообщников;

5. несоответствие документов реальной обстановке их составления, использования и хранения (чистые, немятые и др.);

6. противоречие между реквизитами документа. Они бывают формальные, то есть между самими реквизитами (например, несоответствие между штампом и печатью по названию предприятия), и логические, проявляющиеся в необычном их сочетании или находящиеся в противоречии с нормальной хозяйственной деятельностью предприятия вообще либо отдельно взятой хозяйственной операции в частности.

Успех применения формальной проверки при выявлении признаков преступлений находится в прямой зависимости от знания: порядка заполнения бухгалтерских документов; слабых звеньев в учётном процессе; уязвимых хозяйственных операций, используемых преступниками в своих корыстных целях; применения апробированных ревизионной практикой приёмов распознавания доброкачественности документов.

Нормативная проверка содержания отдельного документа предусматривает его изучение с точки зрения ее соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ОСТам, ТУ, нормам расхода сырья, правильности применения расценок, размера налогов и т. п., а также целесообразности отраженной в нем хозяйственной операции.

Например, материально-ответственные лица могут нарушать действующую Инструкцию (нормативы) и вести учет этилового спирта не в литрах безводного спирта (литр б/с), а в иных учетных единицах (кг, г).

Применение данного метода, позволяет установить оформленные соответствующим образом, но незаконные по своему содержанию, документы, в силу чего последние становятся недоброкачественными, дефектными. Вместе с тем, существуют объективные ограничения использования нормативной проверки работниками правоохранительных органов. Они связаны с наличием большого числа действующих правил оформления различных учетных документов. При этом наряду со знаниями бухгалтерского учета очень часто возникает необходимость изучения нормативного материала, относящегося к технологии, товароведению, экономике и др. Поэтому применение нормативной проверки характерно в основном для деятельности соответствующего специалиста в рамках ревизии или проверки.

Несоответствия между содержанием документа и правилами его заполнения можно разделить на 3 основные группы:

1) применение иных измерителей хозяйственных операций (в количественном и стоимостном выражении) в рамках действующих правил.

Например, закупка молока у населения по литрам (1030 г.), а сдача по килограммам (1000 г.), что создает изначально излишки продукции;

2) использование в качестве основания при составлении документов

иных норм и правил.

Например, средней цены для различных видов посола рыбной продукции;

3) отсутствие сведений о проведении промежуточных операций.

Например, применение норм естественной убыли по товарам, фактически не хранившимся на базе и кладовой т.е. промежуточные транзитные операции.

Арифметическая (счетная) проверка заключается в установлении правильности сделанных в документе подсчетов итоговых сумм.

С ее помощью можно выявить арифметические несоответствия между частными и итоговыми суммами. Названные несоответствия могут быть выявлены как по горизонтальным строчкам (например, при умножении или сложении), так и по вертикальным (правильность подсчета по отдельным колонкам и итоговой сумме, выраженной как в количественном, натуральном, так и стоимостном выражении). Она также позволяет установить правильность вычисления процентов, умножения количественных показателей на целостные и т.п.

Арифметически может быть проверена правильность обобщения данных первичных документов в регистрах бухгалтерского учета, а также правильность переноса данных из регистров бухгалтерского учета в бухгалтерскую отчетность.

С помощью названного приема могут быть выявлены следующие подлоги в первичных и сводных документах:

1) завышение или занижение итоговых сумм по горизонтальным и вертикальным строчкам (*интеллектуальный подлог*);

2) последующие дописки штрихов и цифр как в итоговых суммах, так и в отдельных строчках и колонках (*материальный подлог*).

Применение арифметической проверки не требует от работников правоохранительных органов специальных бухгалтерских познаний для технической (счетной) работы с документами. Вместе с тем, существуют и определенные объективные ограничения использования названного метода. Они связаны, как показывает практика, во-первых, с использованием процентов, индексов, нормативов; во-вторых, с существующими в ряде случаев правилами выведения итоговых сумм (рубежных, нарастающим итогом и т. д.) в сводных, накопительных и иных документах; в-третьих, зачастую возникает необходимость применения счетных устройств (микрокалькулятора и др.). С учетом этого очень часто техническая работа с документами при проведении счетной проверки является прерогативой специалиста.

Отличительной чертой всех трех рассмотренных методов является их простота в применении и высокая поисковая значимость при проведении проверок и ревизий. С их помощью юристы-практики и ревизоры могут из большого объема документов выявить наиболее сомнительные и подвергнуть их всесторонней и глубокой проверке.

Вместе с тем, подозреваемые лица с целью сокрытия следов хищений и иных злоупотреблений часто изготавливают подложные документы, которые

по своему внешнему виду не отличаются от подлинных и внутренних противоречий не содержат. Подобного рода несоответствия выражаются иногда в виде противоречий в содержании нескольких взаимосвязанных документов.

3. Исследование несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов

Нередко преступники, стремясь уйти от ответственности, фабрикуют подложные документы, по внешнему виду не отличающиеся от подлинных (например, бестоварная накладная). Такой документ обычно не содержит внутренних противоречий. Подобные махинации чаще всего отражаются в бухгалтерских данных в виде противоречий между содержанием нескольких взаимосвязанных документов. В этом случае подлог удастся обнаружить путем сопоставления данного документа с другими, отражающими одну и ту же операцию или взаимосвязанные хозяйственные операции.

Для обнаружения подлога в этих случаях применяются два метода проверки нескольких взаимосвязанных (сопряженных) документов:

1. встречная проверка;
2. взаимный контроль.

Встречная проверка - это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа.

Большинство первичных документов составляются в двух и более экземплярах. При совершении хозяйственных операций они попадают при внутренних операциях в разные подразделения одного предприятия, а при внешних операциях в разные организации. При этом наибольшее распространение имеют случаи неоприходования полученных в других организациях товарных и денежных средств, уменьшение количества полученных материальных ценностей путем подделки тех экземпляров документов, которые поступают в соответствующую организацию.

Применять названный метод целесообразно только в 2-х ситуациях:

- 1) когда преступники уничтожили только находящийся у них экземпляр документа, а в других организациях (подразделениях) экземпляры сохранились;
- 2) когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа. В этом случае преступники сумели сфальсифицировать не все экземпляры, но все они сохранились.

Успех применения работником правоохранительного и контролирующего органа названного метода зависит от следующих обстоятельств:

- 1) знания графика документооборота - сколько экземпляров того или иного документа составляется, кто его оформляет, проверяет, обрабатывает, дает разрешение на проведение операции, в какие подразделения или сторонние организации направляются соответствующие экземпляры, где

хранятся и в течение какого-то периода;

2) взаимодействия с работниками органов внутренних дел, находящихся в другом регионе и обслуживающих предприятия, где находятся представляющие интерес документы;

3) наличия возможного сговора между работниками данного и иных предприятий, могущего привести к уничтожению документа или утрате следов преступления в нем.

Применение встречной проверки ограничивается в следующих ситуациях:

1. бухгалтерские документы составляются в одном экземпляре (расходный кассовый ордер, карточка складского учета);

2. подозреваемыми лицами совершен подлог во всех экземплярах одного и того же документа;

3. особенности документооборота в отдельных отраслях экономики (например, на предприятиях бытового обслуживания населения - фотосалоны, ателье, прачечные один экземпляр документа (квитанции и др.) выдается на руки частным лицам безвозвратно.

Применение метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы некоторой информации о возможном событии преступления крайне затруднительно. Это предопределяет различную эффективность метода в случаях применения его ревизором по собственной инициативе или в процессе проведения им ревизии (проверки) по заданию правоохранительных органов.

В первом случае ревизор, чаще всего, подвергает встречной проверке только те документы, которые при внешнем осмотре показались ему «подозрительными». Лишь в редких случаях объектом проверки становятся другие документы, отобранные для этой цели с помощью анализа или методом случайной выборки. Во втором случае ревизор применяет встречную проверку целенаправленно, с ориентацией на материалы, полученные оперативным или следственным аппаратом.

Метод взаимного контроля - это использование в любом сочетании различных документов, прямо либо косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию.

Сопоставлению могут подвергаться различные бухгалтерские документы, а также документы оперативно-технического учета (весовой журнал, бракеражный журнал и др.).

С помощью метода взаимного контроля решаются две основные задачи:

1) выявляются подложные документы;

2) определяется круг участников преступлений;

3) позволяет восстановить подлинное содержание утраченного или искаженного документа.

О наличии в документах подлога (как интеллектуального, так и материального) могут свидетельствовать две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:

1. отсутствие необходимых взаимосвязанных документов (разрыв в «цепочке» документов);

2. противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

Данный метод является одним из наиболее эффективных, но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом плане. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов.

При осуществлении действий по проверке сведений о различных злоупотреблениях необходимо помнить о факторах, объективно влияющих на результативность метода:

1) предварительное выдвижение версий о предмете преступного посягательства и способе его изъятия;

2) ознакомление со спецификой движения ценностей в сфере материального производства или при осуществлении коммерческой, а также банковской деятельности;

3) знание специфики документального оформления хозяйственных операций по движению материальных ценностей на каждом этапе, участке производства (заготовка, транспортировка, хранение, изготовление, сбыт и т. д.);

4) реализация специфики документального оформления в виде графика документооборота на определенном предприятии (группе интересующих предприятий).

Содержание рассматриваемого метода заключается в том, что работники правоохранительного или контролирующего органа идут «по следу» движения предмета преступного посягательства, будучи вооруженными знаниями о том, как в действительности должна протекать та или иная хозяйственная операция, какие документы должны при этом оформляться, выявляя при этом указанные ранее признаки.

Соответственно этим двум признакам выделяют два вида методов взаимного контроля:

1) сквозной анализ документов (прямой и обратный), позволяющий установить разрыв в «цепочке» документов;

2) комбинированный анализ имеющихся документов (полный и локальный), позволяющий установить противоречия в содержании взаимосвязанных документов и их целесообразном (для нужд практики) сочетании.

При прямом сквозном взаимном контроле необходимо начинать свою работу от источника возникновения возможности изъятия материальных ценностей и денежных средств к факту самого преступного изъятия вверенного имущества конкретными виновными лицами.

Наиболее часто работники правоохранительных органов (прежде всего ОБЭП) используют в своей работе второй вариант метода взаимного контроля (от изъятия к источнику) документов, прямо либо косвенно отображающих ту или иную хозяйственную операцию.

Что касается комбинированного взаимного контроля, то его применение обусловлено, прежде всего, возможностью первоочередного ознакомления с той или иной группой документов, а также соответствующей подготовкой

работника ОВД в области бухгалтерского учета и контроля. Полный или сплошной комбинированный контроль предполагает поэтапный анализ всех сопряженных (непосредственно связанных друг с другом) документов, последовательно отражающих (прямо или косвенно) движение материальных ценностей на определенном этапе и позволяющих установить несоответствия по всей цепочке документов. Локальный же или выборочный взаимный контроль позволяет установить в каком-либо отдельном звене сопряжение документов.

Выбор одной из четырех разновидностей взаимного контроля либо их целесообразного сочетания зависит от конкретной практической ситуации. Локальный взаимный контроль применяется работниками правоохранительных органов и ревизионных аппаратов для выявления всего массива фактов злоупотреблений, когда установлен конкретный вид (алгоритм) несоответствий.

Следует, однако, заметить, что и сквозной, и сопряженный метод взаимного контроля документов иногда может не сработать, когда основная «цепочка» документов оказалась полностью подложной. В этом случае целесообразно исследовать «круг» документов, отражающих какую-либо одну хозяйственную операцию на определенном производственном участке, составляющем часть рабочего цикла. При этом информацию можно получить не только в учетных регистрах, но и различных документах оперативно-технологического и чернового учета.

Преимущество метода взаимного контроля документов наиболее ярко проявляется при обнаружении признаков групповой, в том числе и организованной преступности, а также носящей межрегиональный и межотраслевой характер.

В связи с общественным разделением труда и его специализацией у преступников нередко возникает необходимость обращения к определенным категориям работников с целью реализации своих корыстных замыслов. В результате происходит их вовлечение в преступную деятельность, и совершение правонарушений становится возможным в результате интеграции усилий членов преступных сообществ. В действующих довольно продолжительное время группах возникает определенная ролевая специализация, обусловленная социальным и должностным положением в обществе. Работника органов дознания и следствия должна интересовать, прежде всего, занимаемая должность, поскольку зачастую именно официальная служебная деятельность тех или иных категорий работников может оставить следы в учетном процессе, находящие свое проявление в виде материализованных (посредством совершения различных подлогов в документах) признаков правонарушений.

Взаимный контроль применяется также при обнаружении межрегиональных и межотраслевых преступлений, когда преступная деятельность связана с выполнением работниками различных предприятий, учреждений и организаций своих обязанностей в другой местности при сбыте или закупке похищенного за пределами данного региона.

Метод взаимного контроля документов решает еще одну довольно важную задачу, а именно - задачу моделирования утраченного или искаженного документа. Сопоставляя различные документы, можно построить модель документа в первоначальном (первозданном) виде, который может служить источником информации о содержащихся в нем сведениях.

Посредством создания модели документа можно установить:

- а) действительное содержание документа со всеми его реквизитами;
- б) какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;
- в) какие следы хозяйственной операции, указанной в утраченном или искаженном документе, могут найти отражение в иных носителях информации («цепочка» и «круг» документов).

В связи с этим можно проводить более целенаправленную работу по установлению фактов злоупотреблений и изучению круга лиц, причастных к их совершению.

4. Методы установления отклонений от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций

К числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценности и выполнение хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета, относятся:

1. Восстановление учетных записей на основе документов;
2. пересчет готовых изделий по документам в исходное сырье (обратная калькуляция);
3. Хронологический анализ;
4. Сравнительный анализ.

Восстановление учетных записей на основе документов целесообразно осуществлять в следующих случаях:

- 1) при запущенности бухгалтерского (синтетического или аналитического) либо оперативно-технического (чаще всего складского, объектового) учета;
- 2) при умышленном или случайном уничтожении регистров бухгалтерского и оперативного учета (разумеется, если не уничтожена первичная документация);
- 3) когда первичная документация имеется в полном объеме, однако аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (например, на производстве предприятий общественного питания) или в связи с особыми правилами и условиями документального оформления некоторых хозяйственных операций (строительство, розничная торговая сеть);
- 4) при наличии достоверных данных о подложности записей в аналитическом учете.

Частными приемами восстановления учетных записей на основе

документов являются - восстановление количественного учета и контрольное сличение остатков.

Восстановление количественного (количественно-сортового) учета может быть использовано при проведении документальной ревизии в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется на предприятиях торговли и общественного питания (склады, оптовые базы, магазины, рестораны, столовые и т.п.).

Возможно сплошное или выборочное восстановление количественного учета. В первом случае восстанавливается вся картотека, во втором - проверяется движение отдельных видов товара. На практике сплошное восстановление количественного учета требует больших затрат времени и к нему прибегают лишь в необходимых случаях.

В некоторых организациях (предприятиях общественного питания, складах) все приходные и расходные операции с материальными ценностями оформляются первичными документами, но вторичный бухгалтерский учет ведется лишь в суммарном денежном выражении. Отсутствие количественно-суммового бухгалтерского учета, т. е. учета движения товаров в количественном и денежном выражении по отдельным наименованиям и сортам, способствует сокрытию злоупотреблений, при которых в результате подлогов в первичных документах изменяются данные о реальном движении отдельных ценностей, но общая сумма стоимости товаров подгоняется под действительную.

Типичными примерами таких злоупотреблений являются: при совершении складских операций отпуск товаров низшего сорта под видом высшего, при производственных операциях в предприятиях общественного питания замена одних продуктов другими, более дешевыми. Суммарные излишки реализуются путем изъятия денежной выручки, присвоения ценных товаров, выписки бестоварных накладных.

Наиболее эффективно применение данного метода в следующих ситуациях:

1) на базе в нарушение инструкции количественный учет вообще не велся, что было использовано в целях сокрытия хищений;

2) записи в картотеке не соответствуют первичным документам и условиям осуществления операций;

3) картотека велась не достаточно детально (учет по средним ценам, пересортица по артикулам и др.).

Указанные и другие подобные злоупотребления могут быть вскрыты путем восстановления количественно-суммового учета. Практически его осуществляют следующим образом: на товар каждого наименования, сорта и цены заводится отдельная карточка, в которой отмечаются все движение и остатки этого товара за проверяемый период на основе инвентаризационных описей и приходно-расходных документов. Сравнение книжных остатков с фактическими на конец каждого инвентаризационного периода позволяет выявить излишки одних товаров и недостачу других.

При производстве ревизий непосредственную работу по восстановлению

учетных записей обычно выполняют счетные работники ревизуемой организации. Ревизор имеет право привлекать их для этих целей, но не исключается составление карточек и самим ревизором.

Представители правоохранительных органов должны требовать восстановления количественно-суммового учета только в случаях, когда это вызывается действительной необходимостью, как правило, в процессе расследования дел, а не в порядке проверки первичных материалов. При этом нужно учитывать реальную возможность восстановления количественного учета в соответствующих предприятиях. Если требуется лишь выборочная проверка, то надо указывать, по каким именно товарам, исходя из обстоятельств дела, необходимо восстановление количественного учета.

Применение метода восстановления количественного учета позволяет получить такие результаты, как недостача определенных ценностей или излишки. Следует учитывать, что причиной недостачи может быть как хищение товарно-материальных ценностей, так и пересортица или учетные ошибки. Причиной излишков может быть как поступление товаров без надлежащего документального оформления, так и пересортица.

При полном восстановлении количественного учета ревизором могут быть сделаны выводы о сумме, которая подлежит взысканию с материально-ответственного лица.

Контрольное сличение остатков. Данный метод применяют при выявлении хищений на предприятиях розничной торговли и общественного питания в том случае, когда нельзя применить метод восстановления количественного учета.

Сущность метода контрольного сличения заключается в том, что данные об остатке товара по инвентаризационной описи на конец проверяемого инвентаризационного периода сопоставляются с итоговыми данными о движении этого товара за весь период, начиная от предыдущей инвентаризации.

При контрольном сличении остатков в розничной торговле используют следующие документы:

- 1) две инвентаризационные описи (на начало и конец инвентаризационного периода);
- 2) приходные документы за проверяемый период;
- 3) расходные товарные документы (продажа товаров мелким оптом, в кредит, документы на возврат товаров, акты на списание товаров, кассовые ленты и чеки).

На основе этих документов ревизор анализирует движение какого-то конкретного товара и делает его количественную выборку. На основе выборки вычисляется максимально возможный остаток товара на день инвентаризации, который сравнивается с остатком по инвентаризационной описи.

Под максимально возможным остатком понимается остаток товара, который мог бы оказаться в наличии при очередной инвентаризации при условии, если население за весь инвентаризационный период не приобрело ни одного килограмма или наименования товара.

В результате контрольного сличения остатков может быть получено два результата: а) излишки товара; б) возможная реализация товара населению. Оба этих показателя могут использоваться при доказывании противоправной деятельности.

Например, излишек проверяемого товара может быть вызван:

- 1) поступлением неучтенных товаров (в том числе и заменой одних товаров другими при их получении от поставщиков);
- 2) приписками в описи на конец инвентаризационного периода с целью временного сокрытия недостачи;
- 3) оформлением бестоварных расходных документов;
- 4) невключением в описи на начало периода каких-либо товаров с целью сокрытия суммарных излишков;
- 5) ошибками материально-ответственных лиц и членов инвентаризационных комиссий.

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

Наиболее эффективно применение данного метода в случаях получения правоохранительными органами информации:

- 1) о реализации в торговой организации неучтенных товаров;
- 2) об оформлении бестоварных расходных документов;
- 3) о подлоге в товарных отчетах, связанные с несвоевременным проведением по учету первичных приходных и расходных документов с целью сокрытия недостач и излишков;
- 4) о включении в описи в момент проведения инвентаризации несуществующих или позаимствованных товаров с целью сокрытия недостачи;
- 5) о сокрытии суммовых излишков в период инвентаризации.

Очень часто два последних случая применяются для искажения данных инвентаризации в период изменения цен (расценок) на товары.

Вместе с тем существуют определенные ограничения применения метода контрольного сличения остатков. К их числу относится завоз товара на «свободное место», который наиболее часто используется в сфере торговли и общественного питания. Использование фактора «свободного места» можно показать на следующем примере. Продавцом на развале по накладной реализуются коржики 300 шт., кекс 100 шт., ватрушки 100 шт. После продажи 100 шт. коржиков продавец на освободившееся место может принять однородную неучтенную продукцию 100 коржиков. Подозреваемые наиболее часто используют данный фактор, когда товар реализуется за наличный расчет без использования контрольно-кассовых машин (развалы, микрорынки, ярмарки и т.п.).

Нейтрализовать подобные действия подозреваемых лиц можно путем удачного выбора времени проверки, своевременного изъятия документов и черновых записей и снятия остатков товарных и денежных средств.

Что касается второго результата применения данного метода возможная

реализация товара населению, то он может использоваться сотрудниками правоохранительных органов для анализа показателей товарооборота, изучения объема реализованного товара за ряд инвентаризационных периодов. Например, резкий спад объема товара может быть признаком поступления и реализации в данный период неучтенного товара.

Обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье). Метод обратной калькуляции является своеобразным переходным этапом для применения метода восстановления количественного учета, преследующим цель определения документированного расхода сырья и изделий, использованного при изготовлении определенного количества продукции одного либо нескольких наименований.

Суть метода заключается в том, что на предприятиях общественного питания (рестораны, кафе, столовые), где приход каких-либо ценностей указан в продуктах (вес мяса, расход готовых блюд), для восстановления количественного учета применяется пересчет готовых блюд в продукты на основе документов, содержащих цены и нормы расхода калькуляционных карточек, технологических карт, рецептурных сборников. При этом ревизором могут дополнительно использоваться и другие документы, фиксирующие расход сырья при приготовлении блюд: меню, бракеражный журнал, журнал учета вложений, приходные накладные со склада на производство и др.

На основе имеющихся документов об изготовлении и расходовании (сбыте, реализации) продукции того или иного вида определяется общее количество сырья и материалов, пошедшего на изготовление всего количества изделий.

Данный метод применяется в следующих ситуациях:

а) когда хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены одних компонентов (продуктов, полуфабрикатов, комплектующих изделий) другими, менее качественными⁶;

б) когда хищения связаны с ценообразованием. Например, одним из типичных подлогов данной группы является искажение данных о фактическом объеме реализации общих и порционных блюд. В целях хищения в пределах общей выручки за день занижается сумма выручки от порционных блюд и завышается сумма за общие блюда.

При изготовлении неучтенной продукции из неучтенного сырья возможно определение примерного количества сырья, пошедшего на изготовление такой продукции при условии, что технологический режим не нарушался.

В промышленности применение метода обратной калькуляции имеет определенные ограничения. Они вызваны, прежде всего, наличием различных методов составления калькуляции (вычисление себестоимости единицы выпускаемого изделия) простой, позаказный, пофазный, инвентарный, сводный, нормативный и т. д. Например, на многих крупных промышленных предприятиях, осуществляющих массовый выпуск продукции (мясокомбинат,

⁶ Данный метод может быть нерезультативным, если изымаются те продукты (компоненты), которые не докладываются в блюда.

молокозавод и др.), расход сырья на единицу продукции определяется инвентарным «котловым» методом. Подобная форма расчета экономична, но очень часто приводит к тому, что даже не маскируемые хищения не вызывают каких-либо недостатков в производстве.

Метод обратной калькуляции позволяет изучить направления предстоящего поиска фактов злоупотреблений при списании и расходовании сырья, помогает установить причастных к этому лиц, создает благоприятные условия для последующей работы ревизора. С помощью названных методов могут быть установлены:

а) «странные» закономерности в деятельности предприятий, которые используют в качестве поисковых признаков, а иногда и доказательств события преступления;

б) единичные отклонения от нормальной хозяйственной деятельности предприятия (скажем, превышение данных о расходе ценностей над своим максимально возможным значением), указывающие на сомнительность отдельных документов и операций.

Описанные выше приемы восстановления количественно-суммового учета и контрольного сличения дают возможность выявить расхождения в данных о движении ценностей лишь на конец проверяемого инвентаризационного периода. Между тем во многих случаях злоупотребления совершаются и вуалируются так, что расхождения возникают на другие дни инвентаризационного периода, а к концу его в итоговых результатах движения ценностей они устраняются. Обычно это бывает тогда, когда материально-ответственные лица знают, хотя бы ориентировочно, даты возможных у них инвентаризаций и принимают меры к сбалансированию прихода с расходом к соответствующему времени.

Выявление указанных расхождений производится с помощью анализа ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств или хронологического анализа.

Хронологический анализ проводится путем деления учетного периода на более короткие промежутки времени (месяц делится на декады, декада на дни и т. п.).

Под учетным периодом понимается отрезок времени, за который материально-ответственное лицо составляет свой отчет. Например, экспедитор составляет отчет за каждый день.

Посредством хронологического анализа могут быть установлены: странные закономерности в работе предприятия, которые проявляются в виде всплесков или спадов в осуществлении хозяйственных операций и касаться они могут не только количественной, но, что не менее важно, качественной их стороны. Например, могут быть резкие колебания каких-либо показателей в виде возрастающего объема реализации отдельных видов изделий в период работы конкретных материально-ответственных лиц;

- единичные отклонения от нормального оборота, указывающие на возможность подлога в отдельном документе. Наиболее простым отклонением может быть превышение расхода над приходом, на какой-то промежуток

времени, что может указывать на реализацию излишков полученной продукции.

Хронологический анализ операций может осуществляться для сужения круга поиска признаков преступлений и причастных к нему лиц. Проводимый же ревизором по инициативе правоохранительных органов хронологический анализ предполагает, прежде всего, выявление сомнительных по своему содержанию документов и информирование об этом инициатора проверки.

Сравнительный анализ заключается во взаимном сопоставлении содержания разных (но одинаковых по форме) документов, отображающих аналогичные по своему содержанию операции. В основе его лежит сопоставление сравниваемой хозяйственной операции с аналогичными с целью выявления возможных, трудно объяснимых обычными причинами, отклонений.

Названный метод применяется, в основном, для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений. Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов: количественные и качественные измерители, даты составления документов и др. При этом могут быть установлены такие отклонения содержания отдельного документа от показателей других аналогичных документов, которые обычным, нормальным хозяйственным процессом объяснены быть не могут либо вообще не имеют объективных (экономических) обоснований.

5. Методы фактической проверки хозяйственных операций и их использование в юридической практике

Методы документальной проверки в ряде случаев бывают недостаточно эффективными, и причины несоответствия некоторых документальных данных часто остаются многозначными. Так, например, если в меню школьной столовой за определенный день списаны сосиски, а в бракеражном журнале медиком за этот же день отмечен контроль качества, но уже не сосисок, а жареной рыбы, то определить, что же именно в этот день было выдано школьникам на основе документальной информации оказывается невозможным. Поэтому наряду с приемами исследования документальных данных в ревизионной и правоохранительной практике широко используется комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций. Применение методов документальной проверки может быть не всегда эффективным. Отсутствие документальных несоответствий как следов фактически совершенного преступления может быть вызвано фальсификацией всего массива взаимосвязанных документов, отсутствием контроля за материально-ответственными лицами и другими обстоятельствами, которые приводят к недостаточно четкому отражению совершенных операций. В этом случае достичь конкретных целей при исследовании учетных данных возможно путем проверки соответствия между содержанием документов и реальной действительностью. Поэтому наряду с методами документальной проверки данных в ревизионной и правоохранительной практике широко используется

комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций.

Методы фактической проверки имеют самостоятельное значение, но наиболее часто они применяются в комплексе с методами документальной проверки. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производится в ходе нее или позднее. Независимо от этого целью фактической проверки, чаще всего, является выяснение соответствия содержания документа действительному состоянию хозяйственной операции.

Рассмотрим данные методы подробнее.

1. Выборочная инвентаризация товарно-материальных ценностей и денежных средств. Выбор объекта инвентаризации чаще всего определяется содержанием сомнительного документа.

2. 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 (*приложение 1*), измерение ценностей, упомянутых в документах.

Контрольное перевзвешивание и перемеривание должны производиться только исправленными весоизмерительными приборами. Если перевзвешивание производится на весах (циферблатных, настольных, товарных, электронных и др.), где была произведена покупка товара, то эти весы должны быть внимательно осмотрены на наличие пломб, отсутствие механических повреждений, при необходимости отрегулированы по уровню и установлены точно на «О».

В случае, если весоизмерительные приборы разбалансированы или вообще непригодны для использования, они подлежат изъятию, и последующее взвешивание производится на контрольных весах.

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 незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом.

Данный прием нередко используется и для проверки материалов инвентаризации, когда сомнительные позиции описи контролируются повторным снятием остатков. И здесь (при проведении контрольных инвентаризаций) проверяется не наличие ценностей, а правильность составления документа (инвентаризационной описи или акта инвентаризации).

3. Проверка реального состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа. С помощью данного метода ревизором изучаются свойства конкретных товарно-материальных ценностей, что может осуществляться как путем осмотра, так и с помощью обследования определенных объектов.

Осмотру могут подвергаться самые различные объекты:

производственные помещения, оборудование, территории, склады, продукция и др. Проведение осмотра позволяет ознакомиться с деятельностью проверяемого объекта, выяснить где хранятся соответствующие документы, ознакомиться с условиями хранения материальных ценностей и денежных средств. При этом могут быть выявлены различные недостатки и условия совершения хищений.

К осмотру целесообразно привлекать руководителей проверяемого объекта или лиц, ответственных за те или иные участки работы и могущих дать необходимые пояснения.

В торговых организациях для проверки многих хозяйственных операций требуется проводить тщательный осмотр маркировки, товарных знаков, наличия акцизных марок, других отличительных признаков конкретных товаров. Полученные при осмотре данные сопоставляются затем с содержанием бухгалтерских документов. В тех случаях, когда для проверки документов требуется изучить свойства осматриваемых товаров, к участию в осмотре может быть привлечен специалист-товаровед.

При осмотре весового хозяйства могут быть обнаружены отсутствие клейма на весоизмерительных приборах, облегченные гири, утяжеленные чаши для взвешивания, разбалансированные весы и др. В свою очередь, осмотр торговых помещений позволит установить нарушения при использовании контрольно-кассовых машин. Все данные, полученные при осмотре сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов.

В случаях, если необходима более глубокая проверка и выяснения состояния учета и соблюдения технологического процесса, проверяющим лицом осуществляется обследование отдельных участков предприятия. В процессе обследования могут быть установлены факты нарушения правил хранения продукции, неудовлетворительная организация контрольно-пропускного режима и др. Например, ревизоры налоговой инспекции имеют право обследовать любые используемые для извлечения доходов либо связанные с содержанием объектов налогообложения независимо от места нахождения складские, торговые и иные помещения предприятий, учреждений, организаций (п.4. ст.7 Закона РФ «О налоговых органах Российской Федерации»).

4. *Выполнение контрольных операций с участием специалистов или представителей общественности*, результаты которых оформляются ревизорами отдельными актами. Здесь можно выделить целый ряд приемов: контрольный запуск сырья в производство, контрольная закупка, контрольные обмеры и др. а) *контрольный запуск сырья (материалов) в производство*. Данный метод применяется тогда, когда необходимо проверить правильность действующих или ранее действовавших в ревизуемый период на предприятии норм расхода сырья и материалов, установить фактический расход, количество отходов, выход готовой продукции. Проверить технологический процесс, производительность оборудования. Для этого проводятся соответствующие опытные действия, например, раскрой ткани, выпуск мясопродукции, выпечка хлеба. Контрольный запуск сырья и материалов в производство помогает выявить различные недостатки и нарушения в нормировании и технологии

производства, вскрыть хищения и другие злоупотребления, связанные с созданием неучтенных излишков материальных ценностей за счет применения завышенных норм расхода и необоснованного списания сверх норм, изменения технологического режима, искажения качественных показателей продукции.

Например, для проведения данного контрольного действия в колбасном цехе следует осуществить комплекс мероприятий: а) подготовить сырье (фарш) для производства (с учетом составляющих его компонентов, норм закладки); произвести контрольное взвешивание сырья с подробной фиксацией результатов; отразить количество заложенного сырья в технологической документации; под контролем комиссии, в присутствии ревизора, технолога и представителей общественности осуществить производственный цикл; взвесить готовую продукцию и отразить ее фактический выход в учетных документах; сопоставить фактический выход с нормативным, а также с показателями рецептурного журнала и ведомостями расхода сырья (ф.1); отразить результаты в соответствующем документе акте контрольного запуска сырья в производство⁷.

Необходимо, чтобы производство продукции осуществлялось в таких же условиях и в том же порядке, как осуществлялось ранее. Лишь при этом условии результаты проводимой контрольной операции могут быть использованы для установления фактического расхода сырья и материалов; выхода продукции, получения дополнительной информации о хищении и т.д. Данные об обстановке и процессе производства, существовавших ранее, ревизор получает при изучении соответствующих документов: утвержденных норм, технических условий, технологических карт, производственных журналов, документов по учету расхода сырья и материалов, выхода продукции, лабораторных анализов и др.

Важное значение имеют объяснения должностных лиц и сотрудников, работавших ранее на предприятии. В результате изучения может быть установлено, что характер и условия производства не изменились. В этих случаях в качестве контрольного может быть взят любой очередной запуск сырья и материалов. Если же данные изменились или были искажены, мероприятие должно быть организовано с учетом этих изменений путем воссоздания прежних условий. Участниками данного контрольного запуска сырья в производство должны быть, как правило, те же работники предприятия, которые до этого работали на данном производстве, в том числе должностные лица, служебная деятельность которых проверяется.

При организации и проведении контрольного запуска следует иметь в виду, что в целях сокрытия нарушений и злоупотреблений ревизуемые лица нередко подговаривают рабочих или сами пытаются обманным путем изменить те или иные существенные условия эксперимента и исказить его результаты. В

⁷ О практике применения контрольного запуска сырья в производство и использовании его результатов при расследовании хищений в мясоперерабатывающей промышленности (см.: Дубоносов Е.С. О некоторых приемах фактической проверки мясоперерабатывающих комбинатов аппаратами БЭП // Актуальные проблемы совершенствования деятельности ОВД в новых экономических и социальных условиях: Сборник научных трудов. М., 1997. С.264-268.

связи с этим для лучшего наблюдения и контроля за соблюдением условий эксперимента целесообразно, привлекать незаинтересованных лиц либо проводить эксперимент с участием группы ревизоров.

Весь ход данного мероприятия от начала до конца с необходимыми подробностями фиксируется в одном или, нескольких актах, подписываемых его участниками (*приложение 2*). Результаты отраженные в акте используются в дальнейшей ревизионной проверке и отражаются затем в общем акте ревизии.

б) *контрольная закупка* проводится самим контролером или покупателем в присутствии двух представителей общественности. Целью проверки является установление соблюдения правил торговли, ведения финансовой или предпринимательской деятельности. В результате ее проведения определяется фактический вес отпущенного товара, правильность денежных расчетов.

В процессе проверочной закупки проверяющим лицом имитируются определенные действия, поэтому она, по своей сути, является мнимой сделкой купли-продажи, совершаемой проверяющими лицами лишь для достижения определенной цели и без намерения создать соответствующие ей правовые последствия (см. ст.170 и гл.30 ГК РФ).

Наиболее часто контрольные закупки проводятся работниками Федеральной службы Роспотребнадзора (п.7 «б» Положения о государственной инспекции по торговле, качеству товаров и защите прав потребителей Комитета РФ по торговле, органов Госстандарта, налоговых органов, ревизорами и др.

В процессе контрольной закупки контролер или покупатель просит продать ему определенное количество того или иного товара. После того как товар взвешен (отмерен) продавцом, передан покупателю и произведен с ним расчет, закупка объявляется «контрольной» и вызывается заведующий торговым предприятием. В присутствии продавца, заведующего, двух покупателей осуществляется проверка фактически отпущенного товара и правильность расчетов путем перевзвешивания, перемеривания, пересчета товара.

В торговых залах продовольственных магазинов могут устанавливаться в доступном для покупателя месте контрольные весы, а в магазинах торгующих тканями контрольные метры.

Правильность налива жидкостей проверяется переливанием ее в мерный цилиндр (колбу), имеющий соответствующую маркировку и предварительно ополоснутый аналогичной жидкостью.

Правильность расфасовки товаров устанавливается путем взвешивания не менее 10 отвесов и определения среднего веса.

Отмеривание шерстяных, льняных, махровых, костюмно-одежных тканей, ватина при отпуске покупателю производится путем наложения деревянного брускового метра на ткань, лежащую на прилавке (столе, в свободном состоянии без складок).

Результаты контрольной закупки оформляются - актом контрольной закупки, который подписывается всеми участниками данного действия, (*приложение 3*);

б) *контрольные обмеры выполненных работ* наиболее часто применяются

для проверки выполнения строительно-монтажных и ремонтных работ. С их помощью устанавливается фактический объем и стоимость выполненных работ и проверяется правильность их отражения в актах приемки работ и нарядах рабочим, а также правильность списания материалов на производство этих работ.

Как правило, обмер осуществляется с привлечением специалистов-строителей. При подготовке обмера определяются конкретные объекты, конструктивные элементы и виды работ, подлежащие проверке. После чего подсчитывается количество и стоимость работ, выполненных с начала строительства и оплаченных по проверяемым актам приемки работ или нарядам. Эти данные сверяются с данными проектно-сметной документации, и выявляются отклонения в характере, количестве и стоимости работ. Если возникает необходимость проверить правильность списания материалов, то подсчитываются виды и количество списанных материалов.

К участию в обмере привлекаются заинтересованные должностные лица, исполнители, ответственные за строительство или ремонт объекта и подписавшие акты приемки работ, наряды и документы на списание материалов. Ими обычно являются прорабы, начальники участков. Кроме того, могут быть приглашены для участия в обмере представитель заказчика, сметно-проектной организации, рабочие фамилии которых указаны в нарядах на выполнение проверяемых работ, представители общественности.

Целесообразно проводить контрольные обмеры отдельных объектов, на которых выполнен относительно большой объем работ. При большом количестве объектов контрольный обмер, во-первых, малорезультативен в смысле выявления приписок и завышения объемов работ, во-вторых, требует больших затрат времени⁸.

Основным способом производства обмеров строительных работ является инструментальный замер (рулеткой, метром, геодезическим инструментом и т.п.). Проверка объемов работ по конструкциям, замер которых не вызывается необходимостью или затруднен, осуществляется по рабочим чертежам и спецификациям после установления соответствия выполненных работ рабочим чертежам и наличия конструкции в положении, предусмотренном проектом.

При производстве обмера используются следующие документы: акты на выполнение работ (КС-2), журналы учета выполненных работ, которые ведутся по каждому объекту строительства, журналы расхода строительных материалов (Ф-29), наряды работ, акты геодезических замеров, акты технического обследования зданий, данные бухгалтерского учета о списании материалов и др.

С помощью обмера проверяется: а) соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проекте и смете; б) соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренному сметными нормами, на основании которых составлены примененные при расчетах единичные расценки, калькуляции и

⁸ Орлюк С.Я. Справочник ревизора строительной организации. 2-е изд. перераб. Киев, 1973. С. 26.

прейскурантные цены, а также расценками в нарядах; в) законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей (в тех случаях, когда это имеет значение для ревизии).

Например, распространенными способами завышения объемов и стоимости работ являются: включение в акты и наряды фактически невыполненных работ; выполнение работ с отступлением от проекта; выполнение работ в меньшем объеме, чем в акте приемки; применение определенных расценок при невыполнении полностью состава предусмотренных ими работ; внесение в акты приемки ранее оплаченных работ и др.

В связи с этим ревизор еще до обмера должен тщательно изучить следующие документы: наряды, акты приемки работ, журналы учета выполненных работ, проектно-сметную документацию. Перед началом обмера у ревизора и участвующего специалиста в обязательном порядке должны иметься две таблицы. Одна - в сметных ценах (по журналу учета выполненных работ формы КС-6⁹), вторая непосредственно по нарядам. В левой части таблицы отражаются по отдельным документам наименования и объемы работ, а в правой стороне таблицы заносится все, что будет установлено в процессе обмера. Если необходимо проверить правильность списания строительных материалов, составляется схема на основе материальных отчетов производителей работ.

Результаты обмера выполненных работ отражаются в составляемом ревизором совместно со специалистом-строителем акте обмера, который подписывают все участники этого действия (*приложение 4*). Если кто-либо из них откажется подписать акт, то должна быть сделана соответствующая отметка. При несогласии с результатами обмера, указанными в акте, привлеченные к обмеру лица вправе требовать, чтобы в акте были записаны замечания и возражения.

В акте целесообразно зафиксировать лишь фактически установленный объем работ или только данные замеров. Впоследствии эти данные сопоставляются с бухгалтерскими документами и определяются объемы и стоимость работ, расход материалов и возможные их завышения. При наличии нарушений может составляться ведомость перерасчета стоимости работ (*приложение 5*).

При контрольном обмере могут быть выявлены следующие нарушения: а) приписки (указанные в акте работы не выполнены); б) завышение объема или стоимости работ.

Анализ качества сырья, материалов и готовой продукции дает возможность выявить факты использования неоплаченного сырья, замены одних материалов другими, более дешевыми, недовложения в продукцию, искажения качественных показателей принимаемой или выпускаемой продукции. Подобные факты могут свидетельствовать не только о нарушениях технологии производства, установленных правил, норм, стандартов и

⁹ Форма журнала утверждена Постановлением Госкомстатата от 30.10.1997 г. №71 а.

технических условий, но и о злоупотреблениях, связанных с созданием неучтенных излишков материальных ценностей.

Данный метод фактического контроля предусмотрен п. 13 Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов РФ, утвержденной Приказом Минфина от 14 апреля 2000 г №42н.

Проверка качества производится путем анализа сырья, материалов и продукции. В зависимости от целей проверки и характера продукции анализ ее может производиться следующими способами.

Анализ качества продукции производится обычно в период обследования состояния работы на том или ином участке деятельности ревизуемой организации. При этом необходимо стремиться к тому, чтобы брать на анализ продукцию, выпущенную до начала ревизии, или сырье, запущенное в производство к тому же времени. В противном случае проверка может оказаться неэффективной.

Если проверка качества возможна без специальных лабораторных исследований и производится прямо на месте нахождения продукции, то обязательное участие в ней должны принять лица, ответственные за данный участок работы. Кроме того, могут быть привлечены и другие ревизуемые лица.

Проверка должна оформляться соответствующим актом, если ее результаты имеют значение для ревизии. В тех случаях, когда анализ должен производиться в лаборатории, ревизор организует взятие соответствующих проб или образцов сырья, материалов, продукции. При этом необходимо соблюдать установленные правила, касающиеся методики и техники данных действий. К их исполнению целесообразно привлекать товароведов или иных специалистов.

Взятие проб или образцов осуществляется с участием ревизуемых лиц и оформляется актом за подписями всех присутствовавших. Результаты лабораторного анализа в виде соответствующего документа прилагаются позднее к акту ревизии.

Получение письменных справок от различных предприятий по поводу проверяемой хозяйственной операции или содержания проверяемых документов. Получение необходимых сведений от различных организаций может осуществляться путем направления письменного запроса (*приложение 6*). Этот прием широко используется для получения исчерпывающих доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц в ходе проведения проверки. По всем фактам нарушений, растрат, недостач, излишков, а также выявленным существенным ошибкам в бухгалтерском учете соответствующие ответственные лица обязаны по письменному запросу правоохранительных или ревизионных органов давать письменные сообщения в виде справок.

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.

Получение письменных объяснений. Ревизор имеет право требовать объяснений от любых работников ревизуемого предприятия по вопросам, возникающим в ходе ревизии (*приложение 7*). От лиц, не являющихся работниками ревизуемого предприятия, он может получать объяснения, обращаясь к ним с соответствующей просьбой.

Объяснения помогают проверить достоверность данных, отраженных в документах, выявить подлоги, установить действительно имевшие место события и их участников, а также роль других ревизуемых лиц.

При возникновении сомнений по поводу действительности документа или характера операции в нем зафиксированным незаменимым дополнительным источником информации для ревизора является получение письменных объяснений от третьих лиц.

Как правило, те объяснения, которые носят справочно-ознакомительный характер, не фиксируются. В ряде случаев, заслушав устные объяснения, он может потребовать от вызванного лица изложить их в письменной форме. Не исключается запись объяснений и самим ревизором. В этом случае после подписи лица, давшего объяснения, ревизору следует указать, что объяснения записаны им, и расписаться. Рекомендуется также, чтобы давшее объяснения лицо расписалось дополнительно в конце каждой страницы и поставило дату.

Если в представленном письменном объяснении какой-либо вопрос окажется нераскрытым или недостаточно освещенным, то ревизор может предложить соответствующему лицу дать дополнительные объяснения. В случае отказа того или иного лица дать объяснения по поводу допущенных нарушений ревизор должен затребовать их служебной запиской, копию которой необходимо приложить к акту ревизии.

Полученные объяснения позволяют глубже анализировать действия должностных и материально-ответственных лиц, выявить обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины, наметить мероприятия по их устранению.

Многие замаскированные хищения связаны с фальсификацией данных бухгалтерского учета. При инвентаризациях в таких случаях недостач или излишков обычно не обнаруживают. Преступления раскрывают с помощью специального исследования данных учета.

Самостоятельный анализ учетной документации требует, чтобы оперативно-следственные работники четко представляли главные закономерности проявления признаков преступлений в документальных данных, умели на этой основе эффективно применять соответствующие приемы документального исследования хозяйственных операций.

ЛЕКЦИЯ № 6. БЕЗНАЛИЧНЫЕ РАСЧЕТЫ

1. Формы расчетов
2. Отражение операций по расчетному счету
3. Проверка операций на расчетных счетах в банках

1. Формы расчетов

Большая часть расчетов между предприятиями в процессе их деятельности осуществляется безналичным путем, то есть перечислением денежных средств со счета плательщика на счет получателя. Посредником в этих расчетах является банк. Для хранения денежных средств и операций по расчетам предприятия в учреждениях банков открывают расчетный счет.

Расчетный счет открывается предприятием, организацией, состоящими на хозрасчете, имеющими самостоятельный баланс и наделенными собственными оборотными средствами.

Но данные предприятия в своих производственных целях могут создавать различные нехозрасчетные подразделения (филиалы, магазины, склады). В случае создания их не по месту нахождения головного предприятия подразделения могут быть открыты по ходатайству владельца основного счета расчетные субсчета в том регионе, где они действуют. При имеющемся расчетом субсчете их владельцы осуществляют операции, разрешенные головным предприятием. Обычно это: зачисление выручки в любой форме; перечисление средств владельцу расчетного счета; кроме того, возможно обязательное снятие остатка субсчета за какой-то период в пользу головного предприятия.

Текущие счета открываются предприятиям, организациям, не обладающим признаками, дающими возможность открыть расчетный счет: производственным (структурным единицам) производственных и научно-производственных объединений, другим нехозрасчетным подразделениям предприятий и организаций, расположенным вне их местонахождения, кооперативам по месту нахождения их филиалов и т.д., по просьбе головного предприятия. В отличие от расчетного субсчета, по которому совершаются только операции с безналичными средствами (за исключением зачисления выручки в наличной форме), текущий счет предназначен только для операций, связанных с выдачей наличных денег: зачисление средств с расчетного счета головного предприятия для выдачи заработной платы и командировочных расходов; их выдача; безналичные перечисления во вклады граждан, а также учреждений из заработной платы; кроме того, с разрешения банка могут быть предусмотрены факты снятия с текущего счета наличных денег для выполнения производственных задач.

Как было сказано выше, по расчетному субсчету проводятся операции, связанные с безналичными перечислениями, а по текущему счету – с выдачей наличных средств. Но с разрешения банка подразделение может

самостоятельно переводить деньги, предназначенные для выплаты заработной платы и командировочных расходов, с расчетного субсчета на текущий счет в пределах лимитов, установленных головной организацией.

Для открытия расчетного счета в банк необходимо представить следующие документы:

- заявление на открытие расчетного счета;
- свидетельство о регистрации;
- прошнурованные и пронумерованные, заверенные нотариально или регистрирующим органом копии устава и учредительного договора;
- заверенные в установленном порядке банковские карточки с образцами подписей и оттиска печати.

Требуется также решение учредителей о создании предприятия (протокол собрания), копия приказа руководителя о назначении главного бухгалтера.

Следует отметить, что банки открывают расчетные и иные счета налогоплательщикам только при предъявлении ими документа, подтверждающего постановку на учет в налоговом органе; при этом об открытии сета сообщается в этот орган.

Добавим, что если у создаваемого предприятия только один учредитель, то требуется и решение или приказ учредителя о создании предприятия.

Банковские карточки могут быть заполнены так же как и заявление на открытие счета от руки, но следует помнить, что название предприятия должно в точности соответствовать названию, отраженному в уставе и на оттиске печати, при этом сокращения не допускаются.

Право первой подписи на банковских документах принадлежит руководителю предприятия или его заместителю, второй – главному бухгалтеру или при отсутствии этой должности в штате – лицу, на которого возложено ведение бухгалтерского учета. Наличие этих двух подписей на денежно-расчетных документах – важнейшее условие, необходимое для принятия их к исполнению банком.

Наличные расчеты

После открытия расчетного счета требуется внести на расчетный счет средства в сумме половины уставного фонда, выраженного в денежной оценке.

Средства кроме безналичных перечислений могут быть внесены учредителями наличными прямо на расчетный счет. Для этого оформляется объявление на взнос наличными.

В данном случае оправдательным документом является квитанция, заполняемая вместе с объявлением, отмеченная банком. Эти же документы используются в дальнейших взаимоотношениях с банком при внесении сумм наличной выручки на расчетный счет либо оплате банковских услуг наличными деньгами (за открытие счета, выдачу чековой книжки и др.).

Кроме того, при операциях с наличными средствами используются денежные чеки, которые представляются в банк при снятии средств с расчетного счета (на заработную плату, пособия, командировочные расходы, хозяйственные нужды). Одновременно с заполнением чека его реквизиты переносятся в корешок, остающийся у предприятия в чековой книжке и

являющийся оправдательным документом.

Чеки выдаются лицам, уполномоченным на получение средств, после их полного заполнения (указания суммы, заверения подписями и печатью). При этом необходимо соблюдать правила заполнения чеков. Следует помнить, что Ф.И.О. получателя средств, сумма пишутся с заглавной буквы и обязательно с начала строки; оставшееся место в этих строках прочеркивается сплошной чертой. После принятия чека банк возвращает контрольную марку, по которой в назначенное время могут быть получены средства.

На каждую полученную в банке сумму бухгалтер выписывает приходный кассовый ордер на имя получателя с указанием номера чека. При этом квитанция прикладывается к выписке банка.

Обычно дни сдачи чека и получения денег не совпадают, поэтому об этом надо заботиться заранее.

Кроме того, следует знать, что предприятие в обязательном порядке на каждый квартал представляет в банк кассовый план, заверенный двумя подписями и печатью, согласно которому планирует выдачу наличных средств в определенные дни в фиксированной сумме. План сдается в банк заранее. При этом кроме выплаты заработной платы, пенсий, пособий планируются средства на командировочные расходы, хозяйственные нужды, которые ограничиваются.

Безналичные расчеты

Как правило, расчеты между предприятиями и организациями осуществляются в безналичном порядке путем перечисления средств со счета плательщика на счет получателя.

В случае безналичных расчетов в зависимости от характера расчетных операций, от способа организации расчетов, от финансовых отношений между предприятиями применяются различные формы, которые оговорены в договоре между сторонами:

- расчеты платежными поручениями;
- расчеты по инкассо (инкассовыми поручениями, платежными требованиями);
- аккредитивная форма;
- расчеты чеками.

Данные формы расчетов между предприятиями регулируются II частью Гражданского кодекса РФ и определены «Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации», утвержденным ЦБ РФ № 2-П от 03.10.2002 (в ред. Указания ЦБ РФ от 02.05.2007 № 1823-У)

По согласованию между предприятиями могут проводиться зачеты взаимной задолженности, минуя банки. В этом случае платежи осуществляются на незачтенную сумму.

Все безналичные расчеты производятся через банк на основании расчетных документов, которые представляют собой оформленные в письменном виде распоряжения предприятия (владельца счета) на перечисление средств; формы их должны соответствовать установленным стандартам, и они должны содержать следующие реквизиты:

- наименование расчетного документа и его код формы по ОКУД;

- номер документа, число, месяц, год его оформления. При этом число указывается цифрами, месяц прописью, год – цифрами;
- наименование и местонахождение банка плательщика, его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета;
- наименование плательщика, его идентификационный номер (ИНН), КПП (обязателен для налоговых платежей), а также номер счета в банке;
- наименование получателя средств, номер его счета в банке;
- наименование и местонахождение банка получателя (в чеке не указывается), его банковский идентификационный код (БИК), номер корреспондентского счета или субсчета. При этом допускается сокращение наименования плательщика и получателя, не затрудняющее работу банков и клиентов;
- назначение платежа (в чеке не указывается). Налог, подлежащий уплате, выделяется в расчетном документе отдельной строкой (в противном случае должно быть указание на то, что налог не уплачивается);
- сумму платежа, обозначенную цифрами и прописью;
- очередность платежа и вид операции.

На первом экземпляре независимо от способа изготовления расчетного документа проставляются подписи и оттиск печати.

Расчетные документы принимаются к исполнению независимо от суммы платежа и выписываются с использованием технических средств в один прием под копирку или путем размножения подлинников в необходимом банку количестве экземпляров для всех участвующих в расчете сторон. При этом чеки оформляются от руки чернилами или шариковыми ручками. Следует помнить, что помарки и подчистки, использование корректирующей жидкости в расчетных документах не допускаются. Списание средств со счета плательщика производится только на основании первого экземпляра расчетного документа, если иное не оговорено указаниями Центрального банка России.

Таким образом, из нескольких возможных форм расчетов плательщик и получатель средств при заключении договоров выбирают конкретную приемлемую для них форму. Банк не имеет права контролировать способ расчета или первоочередность осуществления платежей за исключением случаев, предусмотренных законодательством.

Расчеты платежными поручениями

Одной из самых распространенных форм расчетов являются расчеты платежными поручениями.

Платежное поручение представляет собой письменное распоряжение плательщика обслуживающему его учреждению банка о перечислении определенной суммы со своего счета на счет другого предприятия в том же или другом однородном или иногороднем учреждении банка.

Платежными поручениями рассчитываются с поставщиками и подрядчиками в случае предоплаты или по согласованию, с разными кредиторами, по перечислению налогов в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды, с работниками при переводе заработной платы на их счета в Сбербанк и другие банки, по распоряжениям физических лиц или в

пользу физических лиц (в т.ч. без открытия счета), в целях возврата или размещения кредитов (займов) или депозитов и уплаты процентов по ним и т.д.

Платежные поручения исполняются банками при наличии денег на счетах плательщиков, если иное не предусмотрено договором между банком и плательщиком.

В случае расчетов поручениями сокращается время совершения и документооборот операции.

Платежные поручения, представленные в банк на бланке установленной формы, действительны в течение 10 дней со дня выписки (день выписки в расчет не принимается). Они, как и другие банковские документы, заполняются на пишущей машинке либо ином печатном устройстве без исправлений и подчисток, сумма фиксируется с начала строки и пишется с заглавной буквы. При оформлении платежного поручения следует правильно указывать получателя и его банковские реквизиты (от этого зависит вероятность перечисления средств не по адресу и скорость расчетов) а также идентификационные номера плательщика и получателя. Кроме того, обязательно четкое указание назначения платежа (в случае предоплаты фиксируется номер счета, при оплате полученного товара – номер накладной), разбивка суммы (например, выделяется НДС). При этом основания, отраженные в банковских документах, должны соответствовать первичным документам во избежание дальнейших неприятностей с инспектором.

В случае требования со стороны получателя досрочного подтверждения перечисления средств плательщику в банке можно получить копию платежного поручения с исполнением. Экземпляр документа, на котором проставлена банковская печать (печать, а не штамп), является гарантией фактического перечисления денег.

Расчеты по инкассо

Расчеты по инкассо представляют собой банковскую операцию, посредством которой банк (банк-эмитент) по поручению и за счет клиента на основании расчетных документов осуществляет действия по получению от плательщика платежа, для чего банк-эмитент вправе привлекать другие банки.

Данные расчеты осуществляются на основании:

- платежных требований, оплата которых может производиться по распоряжению плательщика (с предварительным акцептом) или без его распоряжения (в безакцептном порядке);
- инкассовых поручений, оплачиваемых в бесспорном порядке.

При этом платежные требования и инкассовые поручения предъявляются взыскателем к счету плательщика через свой банк, используя реестр переданных на инкассо расчетных документов формы 0401014, составляемом в двух экземплярах.

Банк, принявший на инкассо расчетные документы, после проверки, обязуется доставить их по назначению в исполняющий банк. Данное обязательство, а также порядок и сроки возмещения затрат по доставке расчетных документов отражаются в договоре банковского счета с клиентом.

Платежное требование представляет собой расчетный документ,

содержащий требование кредитора – получателя средств (поставщика) к должнику - плательщику (покупателю) оплатить определенную денежную сумму через банк. Платежные требования применяются при расчетах за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги, а также в иных случаях, предусмотренных в договоре между плательщиком и получателем денег.

Платежное требование выписывается поставщиком на бланке (ф. 0401061) и отправляется в обслуживающий банк, а оттуда – в банк плательщика. При этом, если в договоре между сторонами установлено безакцептное списание средств (о чем в платежном требовании сделана надпись с указанием основания), то деньги списываются со счета плательщика без его согласия. Безакцептное списание на имя некоторых получателей может быть предусмотрено и в договоре банковского счета. Также без согласия и в бесспорном порядке списываются средства на основании инкассовых поручений, которые применяются для взыскания по исполнительным документам, в предусмотренных сторонами договора случаях или когда бесспорный порядок списания установлен законодательно (в т.ч. органами, выполняющими контрольные функции).

Когда сторонами предусмотрен акцепт, его срок указывается в платежном требовании (не может быть менее трех рабочих дней). В течение этого времени (без указания используется три дня) плательщик может отказаться от акцепта полностью или частично, о чем должно быть составлено в трех экземплярах заявление об отказе от акцепта. При отсутствии такого заявления по истечении трех рабочих дней с момента передачи плательщику последнего экземпляра платежного требования исполняющий банк оплачивает его.

Правила оформления данного документа аналогичны действующим при заполнении платежного поручения (заполняется на пишущей машинке или компьютере, без помарок и исправлений, первый экземпляр заверяется подписями и печатью). В нем указываются кроме условий оплаты, срока для акцепта также дата отсылки предусмотренных договором документов и наименование предмета договора, его номер и дату (в т.ч. других необходимых документов), дата и способ поставки товара (работ, услуг).

Расчеты аккредитивами

Активно применяемой предприятиями в последнее время формой расчетов являются расчеты посредством *аккредитивов*.

При расчетах аккредитивами плательщик поручает обслуживающему его банку произвести за счет депонированных своих средств или ссуды оплату товарно-материальных ценностей, выполненных работ, оказанных услуг по месту нахождения получателя на условиях, предусмотренных плательщиком в аккредитиве. Аккредитив представляет собой поручение банка плательщика (покупателя) банку получателя (поставщика) оплатить расчетные документы. При получении аккредитива банк плательщика бронирует эти средства на отдельном счете. Таким образом, депонирование денег гарантирует получателю средств (поставщику) своевременную оплату за отгруженные ценности, выполненные работы, оказанные услуги; зачисление средств производится

банком после предоставления документов, подтверждающих отгрузку или выполнение работ, услуг.

При расчетах по аккредитиву, согласно Положению о безналичных расчетах, банк, действующий по поручению плательщика об открытии аккредитива (банк-эмитент), обязуется произвести платежи в пользу получателя средств по представлению им документов, соответствующих всем условиям аккредитива, либо предоставить полномочие другому банку (исполняющему банку) произвести такие платежи. В качестве исполняющего банка может выступать банк-эмитент, банк получателя средств или иной банк. Аккредитив обособлен и независим от основного договора.

В тех случаях, когда поставщик товара сомневается в платежеспособности покупателя и требует предварительной оплаты, а покупатель сомневается в надежности поставщика и боится перечислять деньги, аккредитивная форма расчетов может стать удобным способом разрешения конфликта.

Аккредитивы могут быть покрытые (депонированные) и непокрытые (гарантированные), отзывные и безотзывные.

Покрытые (депонированные) – это аккредитивы, при открытии которых банк-эмитент перечисляет собственные средства плательщика или предоставленный ему кредит в распоряжение банка поставщика (исполняющий банк) на весь срок действия обязательств.

При установлении между банками корреспондентских отношений непокрытый (гарантированный) аккредитив может открываться в исполняющем банке путем предоставления ему права списывать всю сумму аккредитива с ведущегося у него счета банка-эмитента либо указывает в аккредитиве иной способ возмещения исполняющему банку сумм, выплаченных по аккредитиву в соответствии с его условиями.

Порядок списания денежных средств с корреспондентского счета банка-эмитента по непокрытому аккредитиву, а также возмещения средств банком-эмитентом исполняющему банку определяется соглашением между банками. Порядок возмещения средств по непокрытому аккредитиву плательщиком банку-эмитенту определяется в договоре между плательщиком и банком-эмитентом.

Наиболее распространенной формой являются расчеты покрытыми аккредитивами.

Что касается безотзывных аккредитивов, то об этом должно быть четкое указание; при отсутствии его аккредитив является отзывным.

Отзывной аккредитив может быть изменен или аннулирован банком-эмитентом без предварительного согласования с поставщиком (например, в случае несоблюдения условий, предусмотренных договором, досрочного отказа банка-эмитента гарантировать платежи по аккредитиву). Все распоряжения об изменении условий отзывного аккредитива плательщик дает поставщику через банк-эмитент, который извещает банк поставщика (исполняющий банк), а он уже в свою очередь – поставщика. В случае изменения условий или отмены отзывного аккредитива банк-эмитент направляет соответствующее

уведомление получателю средств не позже рабочего дня, следующего за днем изменения условий или отмены аккредитива.

Безотзывный аккредитив не может быть аннулирован или изменен без согласия поставщика, в пользу которого он открыт.

Условия безотзывного аккредитива считаются измененными или безотзывный аккредитив считается отмененным с момента получения исполняющим банком согласия получателя средств; при этом частичное принятие изменений условий аккредитива получателем не допускается.

При расчетах по аккредитиву плательщик представляет в банк-эмитент 2 экземпляра заявления на открытие аккредитива, в котором поручает банку-эмитенту открыть аккредитив. Форму заявления банк-эмитент разрабатывает самостоятельно.

В заявлении на открытие аккредитива указываются кроме обычных реквизитов также следующие сведения:

- наименование банка-эмитента, банка получателя средств, исполняющего банка;
- вид аккредитива (отзывный или безотзывный);
- условие оплаты аккредитива;
- перечень и характеристика документов, представляемых получателем средств, и требования к их оформлению;
- дата закрытия аккредитива, период представления документов;
- наименование товаров (работ, услуг), для оплаты которых открывается аккредитив, срок отгрузки, грузоотправитель, грузополучатель, место назначения груза.

На основании заявления банк-эмитент составляет аккредитив на бланке формы 0401063. При большом перечне документов, подлежащих указанию в аккредитиве, может составляться приложение к аккредитиву в произвольной форме, на которое делается ссылка в аккредитиве и которое является неотъемлемой частью аккредитива.

Для получения средств по аккредитиву получатель средств (поставщик), отгрузив товары, представляет в пределах срока действия аккредитива реестр счетов, отгрузочные и другие предусмотренные условиями аккредитива документы в обслуживающий банк.

При выплате по аккредитиву банк получателя средств (исполняющий банк) обязан проверить соблюдение поставщиком всех условий аккредитива, а также правильность оформления реестра счетов, соответствие подписей и печати поставщика на нем заявленным образцам.

Если условиями аккредитива предусмотрен акцепт уполномоченного покупателя, то проверяется наличие акцептной надписи и соответствие подписи уполномоченного представленному им образцу. При этом уполномоченные лица обязаны представить исполняющему банку:

- либо доверенность, выданную плательщиком (если уполномоченным является физическое лицо);
- либо копию договора (уполномоченное лицо – организация).

Уполномоченный на осуществление акцепта представитель покупателя

на реестрах счетов делает соответствующую надпись и закрепляет ее своей подписью с указанием даты акцепта.

Не принимаются к оплате реестры счетов без указания в них даты отгрузки, номеров товарно-транспортных документов, номеров почтовых квитанций при отправке товара через предприятия связи, номеров или дат приемо-сдаточных документов и вида транспорта, которым отправлен груз при приеме товара представителем покупателя на месте у поставщика.

Реестр счетов представляется поставщиком банку в четырех экземплярах, из которых первый экземпляр используется в качестве основания для списания, четвертый выдается получателю средств в качестве расписки в приеме реестра счетов, а второй с приложением товарно-транспортных документов и иных требуемых условиями аккредитива документов, а также третий экземпляр отсылаются банку-эмитенту для вручения плательщику.

Заккрытие аккредитива в исполняющем банке производится:

- по истечении срока действия аккредитива;
- при отказе получателем средств от использования аккредитива до истечения срока его действия (если это допускается условиями аккредитива), путем направления заявления о закрытии аккредитива исполняющему банку. Условиями аккредитива может быть предусмотрено получение согласия плательщика и (или) банка-эмитента на отказ от использования аккредитива получателем средств. Отказ от использования подтвержденного аккредитива возможен с согласия подтверждающего банка. При этом банку-эмитенту посылается уведомление исполняющим банком;
- при отзыве аккредитива (в полной сумме или в ее части) банком-эмитентом, в том числе по требованию плательщика либо после получения согласия получателя средств по безотзывному аккредитиву, о чем посылается сообщение банку-эмитенту.

Расчеты чеками

В платежном обороте для осуществления расчетов в безналичном порядке могут применяться чеки.

Чек - это ценная бумага, содержащая ничем не обусловленное распоряжение чекодателя банку произвести платеж указанной в ней суммы чекодержателю. Чекодателем может быть любое юридическое или физическое лицо, имеющее средства в банке, которыми оно распоряжается путем выставления чеков в пользу чекодержателя; плательщиком является банк чекодателя.

Чек очень удобен для расчетов в тех случаях, когда плательщик боится отдать деньги до того, как получит товар, а поставщик не хочет передать товар до получения гарантий платежа. Также иметь чековую книжку очень удобно при поездках в командировку в случае приобретения различных необходимых материалов, когда изначально неизвестен продавец.

В случае расчетов чеками поставщик полностью обезопасит себя от сомнений по срокам расчета с покупателем и ускорит оплату.

Чек обязательно должен содержать:

- наименование «чек», включенное в текст документа;

- поручение плательщику (банку) выплатить определенную сумму;
- наименование плательщика и номер счета, с которого производится платеж;
- указание валюты платежа, даты, места составления чека (при отсутствии считается, что подписан в месте нахождения чекодателя);
- подпись лица, выписавшего чек, - чекодателя.

Кроме обязательных чеки содержат дополнительные реквизиты. Форма чеков определяется кредитной организацией самостоятельно.

При расчетах чеками следует помнить, что чек должен быть оплачен в полной сумме, на которую он выписан, без какой-либо комиссии (при этом указание о процентах считается ненаписанным).

Чек не может быть отозван чекодателем до истечения установленного внутрибанковскими правилами срока для его предъявления к оплате (представление чека в банк чекодержателем).

Убытки, возникшие в результате оплаты утраченного или похищенного чека, несет чекодатель или плательщик в зависимости от того, по чьей вине они возникли. Лицо, оплатившее чек, может потребовать передачи ему чека с распиской в получении платежа.

. Вексельная форма расчетов

Вексельная форма расчетов представляет собой расчеты между поставщиком и плательщиком-покупателем на основе специального документа – векселя.

Вексель – ценная бумага, представляющая собой письменное долговое обязательство строго установленной формы, дающая его владельцу беспорное право требовать от должника уплаты обозначенной на векселе денежной суммы. По своей форме векселя могут быть простыми и переводными. Простой вексель регулирует взаимоотношения кредитора и заемщика. Переводной вексель является письменным распоряжением кредитора заемщику об уплате оговоренной суммы третьему лицу (ремитенту). В отличие от простого векселя, где плательщиком является векселедержатель, в переводном векселе плательщиком является особое лицо – трассат. Наименование последнего является дополнительным обязательным реквизитом переводного векселя. Обычно обозначение плательщика (трассата) производится проставлением названного лица в левом нижнем углу на лицевой стороне векселя. Вместо слов «обязуюсь оплатить», как это имеется в простом векселе, в переводном записывается приказ уплатить: «заплатите», «платите».

Вексель может оставаться у поставщика-векселедержателя, передаваться другим лицам или организациям как платежное средство и использоваться для получения кредита в банке. Для учета векселей используется субсчет 3 «Векселя полученные» сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

2. Отражение операций по расчетному счету

При осуществлении операций со средствами по расчетному счету происходит их движение, отражаемое в банковской выписке. *Выписка с расчетного счета* предприятия является банковским документом, дающим

бухгалтеру достоверную информацию о состоянии счета и движении средств по счету предприятия.

Банковские выписки, выдаваемые клиентам с расчетного счета в разных банках могут несколько отличаться по форме исполнения из-за различной обслуживающей техники, но обязательными атрибутами кадой из них являются:

- номер расчетного счета клиента;

- дата предыдущей выписки и ее исходящий остаток, который является входящим остатком для последующей выписки.

Здесь же обязательно фиксируются суммы перечислений (либо увеличивающие, либо уменьшающие сальдо счета), а также остаток средств на дату выписки.

К банковским выпискам при выдаче их клиентам на руки прилагаются оправдательные документы (отражаемые в выписке приходные или расходные документы). Бухгалтер, получив выписку, имеет возможность сверить суммы по выписке с суммами по прилагаемым к ней оправдательным документам, после чего против сумм, указанных в выписке, проставляются номера корреспондирующих счетов (фиксируется бухгалтерская проводка).

Для учета операций по счетам в банке предназначены несколько счетов: 51 «Расчетный счет»; 52 «Валютные счета»; 55 «Специальные счета в банках», на котором отражаются расчеты с помощью аккредитивов или чековых книжек.

Имеющиеся средства на счету у предприятия являются его активом, поэтому счета 51, 52, 55 являются активными, они при увеличении дебетуются, уменьшении – кредитуются. Поступление денег на счет или открытие аккредитивов, чековых книжек влечет за собой увеличение актива предприятия, а следовательно, дебетование счетов 51, 52 или 55. При этом по кредиту отражаются счета, при изменении которых произошла данная операция. То есть в корреспонденции фиксируется источник финансирования поступления средств.

В случае перечисления средств счета 51, 52, 55 кредитуются, их остаток уменьшается. По дебету же тогда фиксируется направление выбытия средств.

На основе корреспонденции счетов, проставленной на банковской выписке, перечисленные суммы разносятся в журнал-ордер или ведомость по счету 51 «расчетные счета» или по другим счетам в банке. При этом в ведомости отражается их поступление, в журнале-ордере – выбытие. Таким образом, сопоставляя дебетовые (поступление) и кредитовые (выбытие) обороты за отчетный период выводится конечный остаток по счету на определенную дату (синтетический учет), который должен совпадать с суммой средств, отраженных в банковской выписке и имеющихся на счете на эту дату (аналитический учет).

3. Приемы выявления признаков преступлений, с использованием документов при безналичных расчетах

При выявлении по документам признаков преступления необходимо знать, прежде всего, его слабые звенья. Предметом поиска избираются такие

документальные разрывы, которых преступнику при маскировке своих действий труднее всего избежать. По всем видам безналичных расчетов на стадии выявления преступлений из учетных несоответствий чаще используется разрыв между аналитическим учетом и первичными документами, из документальных – несоответствие между разными экземплярами одного и того же документа либо между разными, но взаимосвязанными первичными документами.

Например, расследуя хищение денежных средств, оперативный работник, следователь должны знать, что аналитически учет операций по лицевому счету клиента ведется в учреждении банка, а на предприятии его заменяют выписки из банковского счета. Отсюда, при выявлении хищений в сфере банковских операций следует применять такой прием выявления несоответствий, как сопоставление записей в аналитических учетах (например, в кассовой книге) с данными в банковских выписках. Если же имеются подозрения, что банковские выписки подложные, то необходимо сопоставлять выписки, находящиеся в организациях с экземпляром выписки, находящимся в банке.

На предприятиях должны вестись Журнал регистрации платежных поручений на перечисление средств с расчетного счета и Журнал регистрации поступлений на расчетный счет по платежным поручениям.

В этих журналах имеются такие реквизиты, как номер и дата поручения, реквизиты организации-контрагента, назначение и сумма платежа.

В юридической практике данные журналы могут оказаться полезными при выявлении подложных платежных поручений. Например, в журнале может быть зарегистрировано одно платежное поручение, а записи в бухгалтерском учете сделаны на основании другого. Такие ситуации встречаются, когда бухгалтер изымает платежное поручение, по которому перечислены деньги в третью организацию с целью хищения, и заменяет это платежное поручение подложным с целью замаскировать в учете следы признаков преступления.

Особенностью некоторых форм безналичных расчетов является составление нескольких экземпляров идентичных по форме и содержанию расчетных документов, например, платежные поручения либо требования. Это позволяет применить метод встречной проверки данных документов, в случаях, когда преступники фальсифицируют содержание отдельных экземпляров документа.

Наибольшую сложность вызывает обнаружение признаков преступления при операциях, связанных с вексельной формой расчетов. Распространенным способом совершения преступлений с использованием векселей является выпуск в обращение не обеспеченных активами векселей. Оперативному работнику, следователю необходимо знать, что организации, выпускающие векселя по лицензии, выданной Минфином РФ, представляют образцы векселей (шесть экземпляров) в справочно-информационный фонд Минфина; он, в свою очередь, три из них направляет в справочно-криминалистический фонд ценных бумаг экспертно-криминалистического центра МВД России. Поэтому, при необходимости, можно направить полученный вексель на исследование в данное учреждение. Бланки ценных бумаг, неучтенные в указанном порядке,

являются недействительными¹.

Кроме того, необходимо знать источники, из которых можно получить информацию о финансовом положении эмитентов векселей, условиях их выпуска и обращения, о внешнем виде и реквизитах самого векселя. Это:

- справочно-информационный фонд Минфина РФ;
- специалисты региональных филиалов Сбербанка РФ;
- «Финансовая газета» и другие печатные издания узкой направленности;
- сама организация, выпустившая вексель (в случае, если векселедателю вручили переводной вексель, необходимо знать, что на бланке подлинной ценной бумаги указывается организация, его отпечатавшая).

Операции учета (дисконта) векселей и иных долговых обязательств отражаются организацией-векселедержателем по кредиту счета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» (номинальная стоимость векселя) и дебету счетов 51 «Расчетные счета» или 52 «Валютные счета» (фактически полученная сумма денежных средств) и 91 «Прочие доходы и расходы» (учетный процент, уплаченный кредитной организацией).

В практической деятельности правоохранительным органам в последнее время все чаще приходится сталкиваться с хищениями денежных средств с использованием безналичных форм расчетов. Как правило, участники таких преступлений глубоко замаскировывают механизм хищения, представляя его другими, вполне законными на первый взгляд, бухгалтерскими операциями.

Поэтому у контролирующих органов, следователей, оперативных работников правоохранительных органов вызывает затруднение нахождение именно способов маскировки хищений денежных средств или материальных ценностей.

Необходимо выделить ряд особенностей, которые присущи хищениям денежных средств, в том числе с использованием расчетного счета организаций:

во-первых, хищения ценностей с использованием расчетного счета совершаются ограниченным кругом лиц, как правило, это те лица, которые правомочны подписывать денежные документы (исключение составляют хищения денежных средств с помощью электронных расчетов, так называемыми «хакерами»).

во-вторых, при хищениях денежных средств используется ограниченный круг бухгалтерских документов. Это позволяет более целенаправленно и оперативно изучить сомнительные операции

В- третьих: хотя в целом в сфере экономики достаточно много способов маскировки хищений материальных и денежных ценностей, но как показывает практика, с учетом специфики деятельности конкретной организации, приемы маскировки хищений денежных средств характеризуются однообразием, повторяемостью. Поэтому при выявлении хотя бы одного-двух фактов фиктивных операций, можно утверждать, что способ (прием) маскировки за

¹ Постановление Правительства РФ № 78 от 24.01.1995 г «О неотложных мерах по предотвращению подделки ценных бумаг, применяемых в Российской Федерации»// Собрание законодательства РФ. – 1995. - №5 - ст. 425

весь проверяемый период будет идентичен обнаруженному.

Для того, чтобы эффективно выявлять замаскированные хищения денежных средств, в том числе с использованием расчетного счета, необходимо кроме преступных способов маскировки хищений, четко знать механизм проведения расчетных операций и документооборот в этой сфере.

ЛЕКЦИЯ №7. ЭКОНОМИКО-ПРАВОВОЙ АНАЛИЗ

1. Понятие и содержание экономического анализа, его задачи
2. Виды экономического анализа
3. Источники информации для экономического анализа
4. Способы (приемы) экономического анализа

1. Понятие и содержание экономического анализа, его задачи

Экономический анализ широко применяется в юридической практике, а также для оценки самых различных показателей хозяйственной деятельности: производительность труда, себестоимость и качество продукции, фондоотдача, наличие финансовых и трудовых ресурсов предприятия, неиспользованных внутренних резервов.

Экономический анализ позволяет вскрыть находящиеся в сфере хозяйствования причины отклонений от нормальной производственной деятельности и дать им объективную оценку. Этот метод основан на взаимосвязи и взаимообусловленности различных экономических показателей. Взаимосвязь показателей имеет четкие, хорошо изученные характеристики и обусловлена взаимодействием реальных процессов, образующих хозяйственную деятельность предприятия. Например, объем производства продукции зависит от величины материально-технических и трудовых ресурсов, от эффективности их использования. Отсюда и складывается себестоимость продукции, результат деятельности — прибыль. При совершении экономических преступлений взаимосвязь и обусловленность показателей нарушаются, и эти экономические несоответствия бывают достаточно характерными.

В качестве примера рассмотрим такой случай: работники перерабатывающего предприятия (скажем, хлопкоочистительной фабрики) по сговору с поставщиками приходят, а затем списывают на производство завышенное, по сравнению с фактически поступившим, количество сырья, то есть приходят бестоварную или частично бестоварную накладную на поступление хлопка-сырца. Этот «воздушный» хлопок списывается затем на производство. По мере роста таких хищений связь показателей «объем расхода

сырья» и «объем производства продукции» может оказаться нарушенной, то есть будет несоответствие объема расходуемого на производство сырья (хлопка-сырца) с количеством изготовленной продукции или с фактическим выходом очищенного волокна.

Таким образом, экономический анализ помогает в юридической практике своевременно выявлять и пресекать хищения имущества, сырья, должностные и хозяйственные преступления.

Экономический анализ как метод судебной бухгалтерии представляет собой системное исследование экономических показателей различных сторон хозяйственной деятельности для выявления экономических несоответствий, отклонений в хозяйственной деятельности.

Интенсивное его внедрение в деятельность аппаратов БЭП потребовало разработки теоретических аспектов их использования. Это нашло свое выражение в публикации монографических исследований по теории, методологии, методике и организации использования средств и методов экономического анализа в борьбе с преступными посягательствами на собственность.

Сравнивая анализ хозяйственной деятельности, проводимый на различных предприятиях, в организациях, учреждениях, многие авторы пришли к выводу, что экономический анализ в народном хозяйстве не идентичен экономическому анализу, применяемому аппаратами БЭП.

Так, Г.М. Карлов, проводя разграничение экономического анализа, применяемого подразделениями аппаратов БХСС и контрольно-ревизионными органами, отмечает, что, в отличие от последних, служба БХСС «... проводит комплексное исследование работы предприятия, исследуя для этого все источники информации как официального характера, так и оперативные возможности, на основе этого делает определенные выводы и вырабатывает рекомендации инспекторскому составу БХСС..., чего не может сделать ни одна контролирующая организация»¹⁰.

Чтобы показать отличие в терминах, экономический анализ, применяемый в деятельности аппаратов БХСС (БЭП), стали называть «оперативно-экономическим», как целиком относящийся к сфере оперативно-розыскной деятельности, хотя трактовка такого названия породила в научных кругах дискуссию.¹

Некоторые ученые-юристы называют данный анализ экономике правовым, подчеркивая, что он охватывает решение целей и задач не только оперативно-розыскных (криминалистических), но и криминологических, и потому базируется на их основе¹¹.

Представляется, что термин «оперативно-экономический» анализ вся же глубже отражает сущность данного метода при применении его в деятельности

¹⁰ Карлов Г.М. Опыт исследований УБХСС УВД Леноблгорисполкомов системы экономического анализа для планирования и проведения предупредительно - профилактических и оперативных мероприятий// Информационный бюллетень. — Л., 1973, №24.

¹¹ Синилов Г.К.; Корнева З.И. Применение экономико-правового анализа в деятельности аппаратов БХСС: Учебное пособие - М.: ВНИИ МВД СССР, 1990.

оперативных аппаратов БЭП и налоговой полиции.

Таким образом, можно сформулировать общее понятие *оперативно-экономического анализа (ОЭА)*, который представляет собой метод оперативно-розыскной деятельности ОВД, применяемые работниками аппаратов БЭП с привлечением специалистов по экономике, бухгалтерскому учету и сочетающий в себе анализ основных показателей производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, находящихся в оперативном обслуживании, с оперативно-розыскной и иной информацией, получаемой из разных источников и направленной как на предотвращение, обнаружение и раскрытие замаскированных экономических преступлений, так и на совершенствование деятельности аппаратов БЭП по обеспечению оперативного обслуживания объектов всех организационно-правовых форм хозяйствования.

Задачи оперативно-экономического анализа в деятельности аппаратов БЭП:

1. Выявление по материалам отчетности предприятий, представляющих оперативный интерес для наиболее эффективного использования специфических возможностей аппаратов БЭП.

2. Конкретизация (уточнение) оперативных данных о злоупотреблениях на объекте и собирание доказательств.

3. Разработка методик использования приемов экономического анализа для выявления хищений.

4. Разработка мероприятий по предупреждению, раскрытию хищений и определение эффективности внедрения профилактических мер.

Процесс использования оперативно-экономического анализа происходит в период оперативного обслуживания или разработки объекта с применением оперативно-розыскных сил, средств и методов; поэтому ОЭА приобретает характер оперативно-розыскного метода, а полученные с его помощью сведения становятся оперативно-розыскной информацией.

Как уже отмечалось, экономический анализ в самом общем виде представляет изучение (исследование) системы показателей, характеризующих хозяйственную деятельность предприятий, учреждений и организаций.

Показатели хозяйственной деятельности подразделяются на *количественные (объемные) и качественные.*

К первым (количественным) относятся, например, объем технических, сырьевых, трудовых, финансовых ресурсов предприятий; объем произведенной и реализованной продукции.

Вторую группу образуют фондоотдача, производительность труда, себестоимость и качество продукции, некоторые другие показатели.

2. Виды экономического анализа

С точки зрения потребностей юридической практики, большое значение имеет разграничение экономического анализа на *предварительный, текущий и последующий.*

Предварительный осуществляется при составлении производственно-

финансовых планов. Его задача - определение оптимальных размеров производственных показателей (выпуск продукции, реализация, себестоимость).

Текущий экономический анализ проводится на предприятии с целью повседневного контроля за ходом выполнения плановых заданий. Его осуществляют служба главного экономиста предприятия; работники планового и других отделов: бухгалтерии, финансового, производственного; экономисты цехов; мастера, начальники смен, участков. Текущий экономический анализ в основном касается лишь отдельных сторон хозяйственной деятельности и осуществляется в рамках управления конкретным предприятием.

Более значительную роль играет *последующий* экономический анализ. Его исходными данными являются прежде всего периодические бухгалтерские отчеты и балансы. Наиболее полно последующий экономический анализ проводится экономическими службами самого предприятия или организации, где также остается экземпляр материалов периодической отчетности. Он может также базироваться на готовых результатах текущих анализов, на дополнительно привлеченных данных первичного учета.

В отличие от текущего, последующий анализ на этом уровне управления опирается на более широкий комплекс исходных данных прежде всего, на совокупность отчетных экономических показателей функционирования всей системы предприятия.

3. Источники информации для экономического анализа

Исходная информация для анализа хозяйственной деятельности может быть подразделена на 3 группы:

1) данные о работе предприятия (материалы ревизий и обследований; заключения финансово-кредитных и других контролирующих органов (налоговая инспекция) по отчету предприятия; выводы и предложения вышестоящих хозяйственных органов; сведения из прессы);

2) данные самого предприятия: техпромфинплан и другие плановые документы, содержащие расчеты и обоснования намеченных мероприятий по внедрению новой техники, прогрессивной технологии; первичная учетная документация; регистры бухучета; отчетность - годовая, текущая;

3) дополнительные данные: материалы производственных совещаний, собраний коллективов; материалы многотиражных и стенных газет; информация, почерпнутая в беседах с работниками предприятия, и др.

При анализе экономических показателей могут быть замечены признаки нарушений плановой, сметно-финансовой и бюджетной дисциплины, факты нерационального, неэкономного расходования средств и иные обстоятельства. Все это находит свое проявление в так называемых экономических несоответствиях. Например, нарушение связей в системе показателей предприятия (расход сырья и выпуск готовой продукции) или нарушения экономических связей показателей предприятия и внешней среды.

Для выявления подобных несоответствий могут применяться как методы, распространенные в обычной практике экономического анализа, так и методы

анализа, используемые при расследовании экономических преступлений.

Одним из широко известных приемов анализа является сравнение отчетных показателей с плановыми, с отчетными за предшествующие периоды, с аналогичными показателями других, родственных предприятий.

Любые правонарушения, причиняющие ущерб собственности, как и действия по их маскировке, неизбежно оставляют свои следы в системе экономических показателей. Такие следы иногда проявляются в виде особой динамики показателей или несоответствий в экономических показателях. Эти проявления, в широком смысле слова, можно рассматривать в качестве признаков преступления. Однако поскольку анализ остается экономическим, признаки преступлений скрыты под видом конкретных экономических факторов (например, хищение материалов проявляется под видом увеличения материалоемкости изделий), что необходимо учитывать при их поиске и оценке.

На предприятиях, осуществляющих производственную деятельность, значительная часть хищений маскируется под вид производственных затрат и потому вызывает удорожание фактической себестоимости продукции и услуг.

Для правоохранительных органов особый интерес представляют результаты анализа себестоимости, проведенного экономическими службами вышестоящих организаций и самих предприятий.

Например, по данным отчета ф-2с строительной организации, проводившей работы по асфальтированию дорог в сельской местности, было замечено удорожание себестоимости единицы продукции — 1 м² асфальтового покрытия дорог. Изменение себестоимости произошло по статье «Основные материалы» за счет фактора цен, то есть удорожание материалов (асфальта).

Вместе с тем цены, уплачиваемые за асфальт, как было установлено, не изменялись. Увеличение себестоимости списанного на производство асфальта произошло в связи с ростом транспортных расходов.

Причина этого сначала не была ясна, так как условия перевозок также остались неизменными. Путем изучения первичных документов установили, что строительная организация из своей кассы (помимо безналичного расчета) выплачивала значительные суммы шоферам за доставку асфальта, что и привело к увеличению себестоимости. Большая часть этих ведомостей оказалась подложной, а деньги, якобы выплаченные по ним, в действительности были похищены.

4. Способы (приемы) экономического анализа

Выше были рассмотрены наиболее общие моменты применения метода экономического анализа как в обычной практике хозяйственной деятельности, так и в работе юристов. Однако для полного уяснения возможностей этого метода необходимо раскрыть содержание способов и приемов, характеризующих его суть, особенно те из них которые специально предназначены для выявления отклонений в хозяйственной практике.

Одним из таких способов является *метод сопряженных сопоставлений*.

Предпосылкой к созданию такого метода явилась гипотеза

(предположение) о том, что при каких-либо отклонениях в экономической системе предприятия, его процессах неизбежно нарушается взаимосвязь между сопряженными (взаимозависимыми) показателями.

Метод сопряженных сопоставлений включает в себя отбор показателей, характеризующих использование средств производства, конструирование блоков сопряженных пар показателей (то есть выбираются два показателя, которые взаимосвязаны, и сопоставляются, анализируются). В качестве сопряженных выбираются пары показателей, динамика изменений которых при нормальной работе предприятий должна быть взаимозависимой. Скажем, при увеличении выпуска продукции (при сдельной форме оплаты) в определенной степени должен возрастать и расход фонда заработной платы основных производственных рабочих.

Противоречия могут быть обнаружены в изменении *следующих пар показателей*:

- потребление электроэнергии на технологические нужды и выпуск продукции;
- объем прибыли и выпуск продукции;
- поступление сырья и объем изготовленной продукции.

Есть пары показателей, которые можно назвать как возможно сопряженные: то есть при обычной работе предприятия какой-то зависимости не просматривается, а обнаружение предполагаемой связи свидетельствует, что на предприятии имеются скрытые потери от недостат и хищений, размер которых имеет устойчивую тенденцию к нарастанию либо к уменьшению. Такими парами будут, например, объем расхода сырья и отклонения от нормы расхода сырья на единицу продукции, потребление электроэнергии на технологические нужды и выпуск продукции в расчете на 1 кВт/ч потребленной энергии и т.п. Здесь мы имеем в виду влияние скрытых потерь от недостат, хищений материальных ценностей.

Кроме того, в ходе хозяйственных процессов с помощью метода сопряженных сопоставлений устанавливаются несоответствия, вызванные нарушением информационных процессов, например: приписками и другими искажениями отчетности о выполнении плана. В них случаях при конструировании пар сопряженных показателей в состав каждой пары включается хотя бы один итоговый показатель деятельности предприятия (например, показатель выполнения плана по снижению себестоимости продукции), который влияет на выплату премиальных вознаграждений.

Метод расчетных показателей

Данный метод применяется при общих схемах анализа для оптимального планирования, максимального учета имеющихся внутренних резервов предприятия или объединения. Специальные же расчетные показатели в юридической практике используются только для борьбы с преступностью и всегда нацелены на выявление признаков определенного способа совершения преступления.

Специальными расчетными показателями называют аналитические показатели, найденные на основе отчетных данных или других источников

экономической информации именно с целью исключить или уменьшить влияние факторов, не связанных с преступлением.

Необходимой предпосылкой для применения данного метода является предварительное выделение в системе отчетности такого показателя, который неизбежно изменяется под влиянием события преступления.

Другая предпосылка состоит в объективной возможности рассчитать значения этого показателя для условий нормально работающего предприятия.

Такой, заново рассчитанный на основе плановых данных, а также найденных с помощью других материалов учета и отчетности экономических факторов, аналитический показатель и называется *специальным расчетным*. Переводимое же с его помощью выделение интересных для нас факторов хозяйственной деятельности сводится к сопоставлению специально найденного расчетного показателя с соответствующим отчетным показателем. Сумма разрыва рассматривается как характеристика изменений экономического показателя, несоразмерных с результатами обычной хозяйственной деятельности и поэтому связывается с возможным событием преступления.

Сопоставление специально найденного расчетного показателя с отчетным, предположительно измененным в результате события преступления, определяет сущность рассматриваемого метода.

Например, сопоставление по отчетности автоколонны данных об общем пробеге автомашин с количеством потребленного бензина иногда вызывает диспропорции в динамике этих показателей, которые могут быть найдены при общих схемах анализа. Количественная же характеристика диспропорции будет получена при использовании расчетного показателя — максимального объема дальности перевозок, вычисленного из фактически потребленного количества бензина.

Например, списано в расход 500 л бензина. Мы производим расчет: автомашинка расходует в среднем 10 литров на 100 км, поэтому чтобы израсходовать 500 л бензина, необходимо проехать

$$\frac{500 \text{ л} \times 100 \text{ км}}{10 \text{ л}} = 5000 \text{ км.}$$

По отчетным же данным пробег составил 4000 км. Таким образом мы устанавливаем расхождение между показателями израсходованного бензина и количеством пробега автомобиля согласно записям в путевом листе. Факт незаконного списания бензина по расчетам километража в путевых листах может указывать на признаки хищения бензина (или денежных средств, предназначенных для его приобретения).

Для выявления приписок на грузовом автотранспорте предельные расчетные показатели объема перевозок могут быть получены на основе отчетности этих же организаций об имеющихся транспортных средствах, их грузоподъемности и др. технических характеристик.

Метод стереотипов

Если метод специальных расчетных показателей основан на познании экономических связей, которые могут оказаться нарушенными в результате события преступления, то в отличие от него метод стереотипов базируется на

выявлении алогичных связей (т. е. связь события преступления с окружающей его средой), которые получили отражение в экономических показателях.

Рассмотрим общую схему анализа производственной деятельности предприятия. Как оно работает? Ритмично? Неритмично?

Рассмотрим показатели о выпуске продукции за квартал. Для определения ритмичности необходимо проанализировать, как же работало производство по месяцам, декадам. И если обнаружим, что производство в первые два месяца простаивало или работало вполсилы, в последний месяц работало усиленно, в две смены, — это говорит о, плохой организации производства.

Если мы будем проводить анализ показателей ритмичности производства, когда рассматриваем в качестве исходного пункта особенности события преступления (то есть нам известно событие или способ преступления), то группировка показателей выпуска (или реализации) продукции проводится тогда не по отчетным периодам, а по отрезкам времени, избранным по другим специальным признакам.

Например, анализируя записи журналов учета депонированных сумм, мы видим, что некоторые суммы, находящиеся на депоненте течение 2—3-х лет, выплачиваются работникам по расходным кассовым ордерам в конце срока хранения. Как правило, расходные кассовые ордера являются фиктивными, подписи получателей - поддельные, деньги похищаются, то есть здесь прослеживается характерный «ритм» события преступления, который и проявляется в экономических показателях.

Или, например, при заключении договора какой-нибудь сервисной фирмы с гражданином на техническое обслуживание какого-либо оборудования, причем на гарантийный срок. В этот срок лицо, обслуживающее данное оборудование (например, телевизор), может раз или два оформить выполнение каких-либо работ, хотя фактически эти работы не выполнялись, и списать запчасти на якобы произведенный ремонт. Как правило, преступники такие «операции» производят в конце срока соглашения (гарантии). Эти приемы надо учитывать, особенно при осуществлении проверок на СТО.

Алогичная связь в экономических показателях, отображающая в известной мере особенности определенного способа преступления, и обозначается термином «стереотип». Метод стереотипов сводится к использованию этих связей как для первичного поиска признаков преступления, так и для собирания документов при расследовании уголовного дела.

Метод корректирующих показателей

Метод корректирующих показателей заключается в сопоставлении экономических показателей (уже имеющих в отчетности или специально найденных) с факторами внешней сферы, в которой функционирует данное предприятие.

Частные приемы исследования многообразны и зависят от определенных способов преступления.

Различают корректирующие показатели ущерба и корректирующие

показатели вымышленной хозяйственной деятельности.

При построении конкретного показателя ущерба исходят из таких явлений, которые, будучи связаны с событием преступления, в обычных условиях не оказывают влияния на результаты хозяйственной деятельности предприятий. Например, зависимости между отклонениями от норм расхода тканей и степенью модности их расцветки; зависимость показателей рационального использования материалов от конкретных условий охраны различных строительных площадок и т.д.

Вторая группа рассматриваемых частных приемов — это корректирующие показатели вымышленной хозяйственной деятельности. Она (это группа) базируется на изучении связей, существующих у нормально функционирующего предприятия, с условиями окружающей среды.

Вымышленная хозяйственная деятельность, представленная экономических показателях, в одних ситуациях порождается отображением в учете фиктивных (фактически не выполнявшихся), в других — неполным отображением (частично утаиванием) объемов действительно выполненных хозяйственных операций. Вымышленную хозяйственную деятельность можно выявить как «на входе» экономической системы предприятия, так и «на выходе».

«На входе»: например, соотношение между объемом закупок у населения мяса в каком-то районе и количеством реальных ресурсов на данной территории (например, по отчетам израсходовали 300 тыс. рублей, закупили 30 т. мяса - 60 голов крупного рогатого скота, а по данным статистических органов - в районе всего 50 голов КРС).

«На выходе»: в качестве примера назовем частный прием определения соотношений между объемом реализованных товаров (услуг), по казанным в отчетности предприятия (организации), и количественно измеренными потребностями в этих товарах и услугах со стороны населения. В отдельных случаях видимость нарушения данной связи может быть вызвана событием преступления. Например: диспропорция в объеме реализации бензина определенных марок на АЗС данного района (области) и количество автомашин, находящихся в индивидуальном владении на этой территории будет указывать на признак хищения бензина;

Объективность существования экономических несоответствий предопределяет возможность их использования не только в обычной юридической практике, но и при доказывании преступлений.

Исходным пунктом для анализа, проводимого самим следователем или оперуполномоченным ОБЭП или по их инициативе соответствующими специалистами, является не только хозяйственная деятельности какого-либо предприятия, но и конкретные характеристики событие преступления, которые могли проявиться в виде особенностей этой деятельности, получивших отражение в экономической информации.

Рассматривая оперативно-экономический анализ с позиций оперативно-розыскной деятельности, можно отметить его ярко выраженный поисковый характер, возможность применения его специально уполномоченными лицами

и аппаратами как гласно, так и негласно, Полученную с его помощью информацию об умышленно скрытых экономических потерях и нарушениях в хозяйственной деятельности можно использовать в целях предупреждения и раскрытия преступлений сфере экономики. В связи с этим оперативно-экономический (экономико-правовой) анализ как практическое направление может быть использован в оперативно-розыскной деятельности наряду с ее традиционными методами.

РАЗДЕЛ 2. ФОРМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ БУХГАЛТЕРСКИХ ПОЗНАНИЙ ПРИ РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

ЛЕКЦИЯ № 8. ДОКУМЕНТАЛЬНАЯ РЕВИЗИЯ И ОСОБЕННОСТИ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ ПО ЗАДАНИЮ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

- 1. Понятие и виды документальной ревизии*
- 2. Организация и проведение ревизии по инициативе правоохранительных органов*
- 3. Оценка и использование материалов ревизии на стадии предварительного расследования*

1. Понятие и виды документальной ревизии

Документальная ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершения в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организации, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными актами установлена ответственность за их осуществление

Цель ревизии - осуществление контроля за соблюдением законодательства Российской Федерации при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

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

соответствие осуществляемой деятельности организации учредительным

документам;

обоснованность расчетов сметных назначений и исполнение смет;

использование бюджетных средств по целевому назначению;

обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;

обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;

соблюдение финансовой дисциплины и правильность ведения бухгалтерского учета и составления отчетности; обоснованность операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;

полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;

операции с основными средствами, нематериальными активами и связанные с инвестициями;

расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;

обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;

формирование финансовых результатов и их распределение.

Документальные ревизии проводят:

а) Федеральная служба финансово-бюджетного надзора Минфина России и его местные органы;

б) органы внутриведомственного финансового контроля;

в) ревизионные комиссии общественных организаций и акционерных обществ (ст.85 ФЗ «Об акционерных обществах»).

Осуществляя документальную ревизию, указанные органы руководствуются: Инструкцией «О порядке проведения ревизий и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации», утвержденной приказом Минфина России от 14 апреля 2000 г. №42.

Для проведения ревизии выделяется конкретное лицо - **ревизор** (или группа ревизоров). Ревизор должен быть высококвалифицированным специалистом, имеющим, как правило, высшее экономическое образование и практический стаж учетной работы. Он должен знать законодательство, постановления, иные нормативные акты, а также методические материалы по организации бухгалтерского учета и составления отчетности, формы и методы бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности, порядок проведения документальных ревизий и проверок, порядок организации документооборота, документального оформления и отражения в бухгалтерском учете хозяйственных средств и их движения, план и корреспонденцию счетов, основы экономики, организации производства, труда и управления, трудовое, хозяйственное и налоговое законодательство.

Работа ревизора предполагает определение его прав и обязанностей, границ контрольной деятельности, правовой ответственности и наличие у него методик проверки соответствующих объектов.

Ревизор обязан:

разработать конкретную программу на каждую ревизию с указанием основных вопросов и сроков их выполнения. При подготовке программы следует использовать сметы расходов, штатные расписания, бухгалтерские отчеты и заключения по ним, приказы, оперативные и статистические данные, имеющиеся в других управлениях и отделах, акты предыдущих ревизий и заключения по ним. Программа составляется председателем комиссии (ревизором), утверждается руководителем или заместителем руководителя министерства;

проводить документальные ревизии в строгом соответствии с действующим законодательством, инструкциями, положениями, относящимися к финансовой деятельности и бухгалтерскому учету;

по прибытии в ревизуемую организацию предъявить полномочия (приказ или распоряжение) на проведение ревизии;

добиваться, чтобы все нарушения по мере их обнаружения были устранены. Если это невозможно, то ревизор на основании акта, с учетом объяснений составляет проект предложений по устранению выявленных недостатков в ходе ревизии и представляет его вместе со всеми материалами по ревизии на рассмотрение руководителю, назначившему ревизию;

при ревизии централизованной бухгалтерии проводить проверки в службах судебных приставов и нотариальных конторах по вопросам достоверности предоставления соответствующих документов и др.

Ревизор несет ответственность

за невыполнение задания, предусмотренного утвержденной программой;
за неполноту и необоснованность фактов, изложенных в акте ревизии;
сокрытие обнаруженных нарушений и злоупотреблений.

При сокрытии в процессе ревизии фактов хищения имущества и денежных средств путем внесения в акт ревизии ложных сведений или исправлений, искажающих содержание документов ревизор может нести уголовную ответственность (например, ст.292 УК РФ - служебный подлог и др.).

Ревизор имеет право:

проверять в ревизуемых организациях денежные, бухгалтерские и другие документы, относящиеся к проверке, фактическое наличие и правильность использования денежных средств, ценных бумаг и материальных ценностей;

запрашивать у органов исполнительной власти данные, необходимые для осуществления своих функций;

получать от должностных и материально-ответственных и других лиц ревизуемых организаций объяснения (в т. ч. письменные) по вопросам, возникающим в ходе ревизии;

требовать от руководителей ревизуемых организаций обязательного проведения инвентаризации имущества и обязательств при выявлении фактов хищений и злоупотреблений, порчи имущества, а при обнаружении подлогов, подделок и других злоупотреблений ставить вопрос перед правоохранительными органами об изъятии документов, подтверждающих эти факты;

привлекать в установленном порядке для участия в проведении ревизий и проверок специалистов других организаций;

принимать в процессе ревизий и проверок совместно с руководителями ревизуемых организаций меры по устранению выявленных нарушений финансовой деятельности и неэффективного использования средств, а также давать обязательные указания об устранении этих нарушений, о возмещении причиненного ущерба и привлечении к ответственности виновных лиц;

направлять предложения об ограничении, приостановлении или прекращении финансировании ревизуемых организаций при выявлении нецелевого использования бюджетных средств, а также в случае непредставления или бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием этих средств; вносить по результатам ревизии и проверки предложения о взыскании с организаций бюджетных средств, израсходованных не по целевому назначению, и доходов от их использования;

в случаях выявления нарушения законодательства, фактов хищения денежных средств и материальных ценностей, а также злоупотреблений ставить вопрос об отстранении от работ должностных лиц, виновных в этих нарушениях, передавать материалы ревизий и проверок в правоохранительные органы;

информировать вышестоящие органы ревизуемых организаций о выявленных в ходе ревизий и проверок нарушениях и ставить вопрос о принятии мер по устранению этих нарушений и их последствий, а также наказанию виновных лиц.

Необходимым условием проведения ревизии является постоянное взаимодействие правоохранительных и контрольно-ревизионных органов. Реализация этого взаимодействия осуществляется путем взаимного информирования по фактам выявленных нарушений в сфере экономики, осуществления рабочих контактов и оказания взаимопомощи по проводимым ревизиям (проверкам), а также путем создания в субъектах Федерации межведомственных рабочих групп на постоянной основе, основной задачей которых является оперативное рассмотрение всех вопросов совместных действий.

Документальные ревизии как формы последующего финансового контроля имеют одно общее для всех видов контроля основание своей классификации. Все ревизии различаются **на виды** в зависимости от органов, осуществляющих проверку на вневедомственные, ведомственные и внутрихозяйственные.

Вневедомственные ревизии осуществляются государственными органами и направлены, в основном, на защиту государственных интересов в сфере финансовых отношений. Наиболее часто такой вид ревизий осуществляется КРУ, налоговыми службами. Ряд факторов: отсутствие ведомственной заинтересованности, хозяйственных связей, а также финансовой и должностной зависимости ревизоров - существенно повышает эффективность данного вида ревизий.

Если ревизия проводилась вневедомственными органами, то акт

подписывает только ревизор, а руководитель и главный бухгалтер предприятия только знакомятся с актом и подтверждают данный факт своими подписями.

Ведомственные ревизии осуществляются вышестоящими организациями, а *внутрихозяйственные* проводятся крайне редко и, чаще всего, на крупных промышленных объектах.

К числу недостатков ведомственных ревизий можно отнести:

- 1) проведение ревизии одним и тем же ревизором (или группой ревизоров);
- 2) ведомственную заинтересованность ревизоров;
- 3) отсутствие внезапности при ее проведении;
- 4) не использование при проведении ревизии возможности предварительного экономического анализа;
- 5) слишком обширные программы документальных ревизий и др.

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

По основаниям назначения ревизии делятся на плановые и внеплановые.

Плановые ревизии осуществляются по заранее утвержденному руководителем плану (графику) для организации проверки подконтрольных организаций в течение определенного срока (1 раз в течение одного или двух лет). В частности, акционерное общество обязано (ст.85 ФЗ «Об акционерных обществах») проводить ревизию своей финансово-хозяйственной деятельности не реже одного раза в год. Ревизии подразделений, состоящих на республиканском бюджете - не реже одного раза в два года.

Плановые ревизии характерны, прежде всего, для вышестоящих организаций, которые планируют ревизионную работу в подчиненных организациях. Перед ними стоят задачи проверки законности хозяйственных операций, соблюдения финансовой дисциплины, правильности постановки бухгалтерского учета, его достоверности, качества документов. При назначении плановой ревизии руководитель исходит из хозяйственной целесообразности, а также из стремления оказать помощь ревизуемой организации. Плановые ревизии назначаются также в связи с обязанностью вышестоящей организации регулярно контролировать деятельность подчиненных предприятий.

Внеплановые ревизии осуществляются внезапно. Наиболее часто такой вид ревизии проводится контрольно-ревизионными органами при наличии фактов о злоупотреблениях и нарушениях финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при чрезвычайных обстоятельствах.

Следует отметить, что плановые ведомственные ревизии отличаются низкой эффективностью, они, как правило, редко выявляют серьезные злоупотребления в проверяемой организации, и в основном, ограничиваются констатацией незначительных недостатков. В большинстве случаев это объясняется совместной работой ревизора и ревизуемых лиц, хозяйственными связями и др.

По объему ревизии могут быть *полными*, когда проверяются все стороны хозяйственной деятельности и *неполные*, если проверке подвергаются отдельные виды хозяйственных операций. Например, только кассовые или

кредитные операции.

В зависимости от полноты охвата проверяемой документации различают *сплошные, выборочные и комбинированные ревизии*.

При сплошной ревизии проверяется каждый документ, касающийся проверяемой хозяйственной операции. При выборочной - проверяются отдельные

документы. На практике наиболее часто проводят именно выборочные ревизии. Комбинированный способ предусматривает проверку отдельных групп документов сплошным методом, а некоторых - выборочным.

По составу ревизионной группы ревизии могут быть *бухгалтерскими* и *комплексными*, т.е., когда привлекаются в случае необходимости другие специалисты (товароведы, технологи, экономисты и др.)

По повторяемости контрольных действий ревизии подразделяются на *первичные, дополнительные и повторные*.

Дополнительная ревизия может быть осуществлена при наличии сведений, что первичной ревизией была охвачена только часть документов, которые несут на себе следы преступления либо могут свидетельствовать о нём; или же есть обоснованные данные о том, что объектом преступного посягательства стали иные, ранее не проверявшиеся, виды хозяйственных операций. Например, проведение дополнительной ревизии может потребоваться в случаях, когда:

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

б) ревизия по отдельным вопросам проведена поверхностно или выборочным методом в то время, как требовалась сплошная проверка;

в) в ходе расследования появилась необходимость расширить объем проверки деятельности предприятия и подвергнуть ревизии другие участки или деятельность других должностных лиц;

г) первоначальная ревизия проведена без привлечения специалиста из другой области знаний, и это могло повлиять на ее результаты;

д) когда в акте первичной ревизии имеются противоречия и их устранение возможно путем проведения дополнительной ревизии;

е) когда выводы ревизора противоречат материалам дела и для проверки их правильности требуется проведение дополнительной ревизии.

При этом дополнительную ревизию может провести тот же ревизор, который проводил первоначальную ревизию.

Повторная ревизия проводится по инициативе органов дознания или следователя в двух ситуациях:

а) когда установлен общий низкий методический уровень проведения первичной ревизии;

б) когда выявлена недобросовестность ревизора по любым мотивам.

Повторная ревизия назначается в случаях, когда следователь признает проведенную проверку некачественной из-за некомпетентности, недобросовестности ревизора. Недобросовестность ревизора может выражаться его заинтересованности в исходе дела или в неприменении им необходимых

приемов и методов проверки, в умышленном искажении данных учета и т. д.

На проведение каждой ревизии участвующим в ней работникам выдается специальное удостоверение, которое подписывается руководителем контрольно-ревизионного органа, назначившего ревизию, или лицом, им уполномоченным, и заверяется печатью указанного органа.

Работники контрольно-ревизионного органа должны также иметь постоянные служебные удостоверения установленного образца. Если они постоянно проживают и осуществляют свои служебные обязанности вне места нахождения этого органа, в исключительных случаях (значительная удаленность, неблагоприятные погодные условия и др.) по согласованию с органом, обратившимся с просьбой провести ревизию, допускается ее проведение по их служебным удостоверениям с последующим оформлением в установленном порядке.

Сроки проведения ревизии, состав ревизионной группы и ее руководитель (контролер-ревизор) определяются руководителем контрольно-ревизионного органа с учетом объема предстоящих работ, вытекающих из конкретных задач ревизии и особенностей ревизуемой организации, и, как правило, не могут превышать 45 календарных дней.

Продление первоначально установленного срока ревизии осуществляется руководителем контрольно-ревизионного органа по мотивированному представлению руководителя ревизионной группы (контролера-ревизора).

Конкретные вопросы ревизии определяются программой или перечнем основных вопросов ревизии.

Программа ревизии включает в себя ее тему, период, который должна охватить ревизия, перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии, и утверждается руководителем контрольно-ревизионного органа.

Составлению программы ревизии и ее проведению должен предшествовать подготовительный период, в ходе которого участники ревизии обязаны изучить необходимые законодательные и другие нормативные правовые акты, отчетные и статистические данные, другие имеющиеся материалы, характеризующие финансово-хозяйственную деятельность подлежащей ревизии организации.

Руководитель ревизионной группы до начала ревизии знакомит ее участников с содержанием программы ревизии и распределяет вопросы и участки работы между ее исполнителями.

Программа ревизии в ходе ее проведения с учетом изучения необходимых документов, отчетных и статистических данных, других материалов, характеризующих ревизуемую организацию, может быть изменена и дополнена

Руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) должен предъявить руководителю ревизуемой организации удостоверение на право проведения ревизии, ознакомить его с основными задачами, представить участвующих в ревизии работников, решить организационно-технические вопросы проведения ревизии и составить рабочий план.

По требованию руководителя ревизионной группы (контролера-ревизора)

при выявлении фактов злоупотребления или порчи имущества руководитель ревизируемой организации в соответствии с действующим законодательством обязан организовать проведение инвентаризации денежных средств и материальных ценностей. Дата проведения и участки (объем) инвентаризации устанавливаются руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) по согласованию с руководителем ревизируемой организации.

Участники ревизионной группы (контролер-ревизор) исходя из программы ревизии, определяют необходимость и возможность применения тех или иных ревизионных действий, приемов и способов получения информации, аналитических процедур, объема выборки данных из проверяемой совокупности, обеспечивающего надежную возможность сбора требуемых сведений и доказательств.

Руководитель ревизируемой организации обязан создавать надлежащие условия для проведения участниками ревизионной группы (контролером-ревизором) ревизии - предоставить необходимое помещение, оргтехнику, услуги связи, канцелярские принадлежности, обеспечить машинописными работами и т.п.

В случае отказа работниками ревизируемой организации предоставить необходимые документы либо возникновения иных препятствий, не позволяющих провести ревизию, руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор), а в необходимых случаях руководитель контрольно-ревизионного органа сообщает об этих фактах в орган, по поручению которого проводится ревизия.

При отсутствии или запущенности бухгалтерского учета в ревизируемой организации руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) составляется об этом соответствующий акт и докладывается руководителю контрольно-ревизионного органа. Последний направляет руководителю ревизируемой организации и (или) в вышестоящую организацию либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизируемой организации, письменное предписание о восстановлении бухгалтерского учета в проверяемой организации. Дальнейшее проведение ревизии возможно только после восстановления в ревизируемой организации бухгалтерского учета.

Руководитель контрольно-ревизионного органа по предоставлению материалов ревизии в срок не более 10 календарных дней определяет порядок их реализации. По результатам проведенной ревизии проверенной организации направляется *представление* для принятия мер по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечения к ответственности виновных лиц.

На практике выработаны следующие способы контроля за выполнением представления по результатам документальной ревизии:

- 1) затребование у ревизируемой организации письменной информации об устранении отмеченных в акте ревизии недостатков и принятии соответствующих мер к виновным;

- 2) направление в организацию, где осуществлялась ревизия, проверяющего, который докладывает инициатору ревизии о результатах по

устранению отмеченных ревизией недостатков письменным актом или служебной запиской.

Организация контроля за выполнением представления по результатам ревизии, проводимой в рамках финансового контроля, не только заключительный этап проверочных мероприятий, но и важный участок контрольно-ревизионной работы, который способствует своевременному устранению выявленных недостатков и способствует эффективности хозяйственной деятельности.

2. Организация и проведение ревизии по инициативе правоохранительных органов

При решении вопроса об организации ревизии сотрудник правоохранительных органов (оперативный работник, следователь и др.) должен чётко определить, какие обстоятельства подлежат выяснению с ее помощью, к деятельности какого предприятия или отдельных должностных лиц они относятся, какой период деятельности необходимо охватить проверкой, возможно ли проведение проверки ревизионными методами.

При необходимости могут быть осуществлены подготовительные действия: а) проведение опросов, осмотров, а также оперативно-розыскных мероприятий; б) изучение нормативного материала об особенностях производства ревизии в системе того ведомства, в котором находится организация, подлежащая проверке; в) консультация со специалистами (бухгалтерами, экономистами, товароведом, строителями, технологами и др.).

По делам о хищениях ревизии и документальные проверки должны проводиться правоохранительными органами, как правило, до возбуждения уголовного дела.¹²

Правовым основанием назначения ревизии правоохранительными органами являются: ч.1 ст. 86 УПК РФ, регламентирующей собирание доказательств в ходе уголовного судопроизводства, ст. 144 УПК РФ, устанавливающей право органа дознания, дознавателя, следователя и прокурора при проверке сообщения о преступлении требовать производства документальных проверок, ревизий и привлекать к их участию специалистов.

Ревизия может быть назначена до возбуждения уголовного дела и после его возбуждения.

1. Назначение ревизии *до возбуждения уголовного дела* оформляется письмом на имя соответствующего руководителя контрольно-ревизионного органа, которое подписывается руководителем правоохранительного органа.

В письме указываются правовые и фактические основания для назначения ревизии, признаки нарушений, перечень конкретных вопросов, на которые ревизору необходимо дать ответ в результате изучения необходимых материалов.

Фактическими основаниями для проведения первичной ревизии до возбуждения уголовного дела могут быть:

¹² П. 4 1 9 Инструкции по организации взаимодействия подразделений и служб органов внутренних дел в расследовании и раскрытии преступлений Утв. Приказом МВД России от 20 06 1996 г №334.

наличие проверенной информации о конкретных фактах хищений и злоупотреблений должностных и материально-ответственных лиц, требующей проверки всей деятельности организации или её структурных подразделений;

обнаружение органом дознания таких документальных и фактических несоответствия, которые могут быть установлены только ревизионными методами;

выявление при инвентаризации крупных недостатков или излишков, а материалы инвентаризации ревизионным путем не проверялись; задержание с поличным при хищении материально-ответственных или должностных лиц.

Важной частью письма является задание ревизору, состоящее из конкретных вопросов, на которые ему предстоит дать ответ в результате исследования необходимых документов. Совершенно недопустима постановка общих, расплывчатых вопросов, не позволяющих достаточно чётко уяснить, что именно работник органа дознания хочет проверить ревизионным путём.

Отметим, что при назначении ревизии на закрытых (режимных) объектах или производственных участках, где может быть секретная документация, лица из числа ревизоров в обязательном порядке должны иметь для работы с документами допуск, оформленный в соответствии с положениями Инструкции «О порядке допуска должностных лиц и граждан РФ к государственной тайне», утвержденной Постановлением Правительства РФ от 28 октября 1995г. №1050.

2. При назначении ревизии *после возбуждения уголовного дела* основанием для её проведения чаще всего являются:

- наличие в материалах дела отдельных фактов противоправной деятельности, из которых усматривается необходимость проверки по первичным документам всей деятельности организации, если за этот период плановая ревизия не проводилась; обоснованное ходатайство подозреваемого (обвиняемого) о проведении документальной ревизии;

- установление в процессе расследования факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности; обнаружение в процессе расследования преступных связей подозреваемого (обвиняемого) с работниками других организаций, включенных в сферу расследования;

- сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дачи заключения по конкретно поставленным вопросам без предварительного проведения ревизии.

Требование о производстве ревизии после возбуждения уголовного дела представляет собой определённое решение следователя по делу. Согласно действующему законодательству данное решение должно быть выражено в форме постановления (п.25 ст. 5 УПК). Именно в таком виде и при условии соответствия закону по своему содержанию оно является обязательным для исполнения. Соответственно, руководствуясь п.7 вышеуказанного приказа и требованиями ч.1 ст.86 УПК РФ следователь выносит постановление о производстве документальной ревизии.

В тексте постановления выделяются описательная и резолютивная части. В описательной части приводится мотивировка требования. Она должна быть, как правило, сравнительно краткой, без излишних подробностей, но вместе с тем содержать необходимые обоснования требования. Основную часть

постановления (его резолютивную часть) составляет задание, которое следователь считает необходимым поставить перед ревизором. Оно должно вытекать из конкретных обстоятельств уголовного дела и быть направлено на выяснение конкретных вопросов, имеющих значение для этого дела.

Перед началом ревизии следователь совместно с ревизором решает следующие вопросы:

какие специалисты должны войти в состав ревизионной группы; кто из материально-ответственных лиц должен принять участие в ревизионных действиях;

какие методы документальной и фактической проверок следует использовать для большей эффективности ревизии и на каком участке.

Существенное значение имеет указание в постановлении следователя срока, в течение которого необходимо закончить ревизию и представить ее материалы. При этом надо исходить из обстоятельств дела и объема предстоящей ревизионной проверки. Здесь также может быть полезна консультация специалиста. В необходимых случаях следует требовать выделения такого количества ревизоров, которое обеспечило бы окончание ревизии в требуемый срок.

После назначения ревизора необходимо также убедиться в его личной не заинтересованности в исходе проводимой ревизии. Если имеются данные о причастности его к злоупотреблениям или иной личной заинтересованности, могущей отразиться на объективности проверки, оперативный работник (следователь) должен принять меры к тому, чтобы этот ревизор был отстранен, а производство ревизии поручено другим лицам.

Ревизия проводится в несколько этапов.

1 этап *подготовительный*. Он включает издание приказа о назначении ревизии, в котором определяется состав ревизионной группы и сроки проведения проверки. На данном этапе ревизоры знакомятся с содержанием материалов предыдущих ревизий, анализируют отчетность проверяемой организации, составляют план предстоящей ревизии.

На данном этапе сотруднику правоохранительного органа целесообразно предпринимать действия, способствующие обеспечению:

сохранности бухгалтерских документов путем их изъятия или опечатывания мест хранения;

объективности ревизора путем устранения каких-либо давлений на него со стороны проверяемых лиц;

взаимодействия с ревизором и координацию его действий путем использования (в допустимых пределах) информации о проверяемых лицах и их деятельности, полученной в ходе оперативно-розыскных мероприятий и следственных действий.

Эффективность документальной ревизии существенно повысится, если органы дознания, следствия будут осуществлять изъятие документов целенаправленно, с учетом специфики предстоящей ревизии и объектов предстоящей проверки (*приложение 3,4*).

2 этап *неотложные контрольные действия ревизора*.

На данном этапе ревизор опечатывает места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения. Одновременно он предъявляет руководителю ревизуемой организации документы о назначении ревизии и знакомит его с составом ревизионной группы.

В начале ревизии сотрудник правоохранительного органа строит свои отношения с ревизором таким образом, чтобы последний систематически информировал его о ходе дальнейших ревизионных действиях и немедленно сообщал о выявлении фактов злоупотреблений.

3 этап проведение контрольных действий.

Данный этап состоит из двух стадий.

На первоначальной стадии осуществляется общая проверка хозяйственной деятельности. Ревизор первоначально знакомится со сводной документацией, с отчетностью отдельных структурных подразделений, применяет методы экономического анализа и уточняет методы проверки и виды операций, бухгалтерских документов, которые следует подвергнуть более глубокому изучению. Таким образом, основная цель данного этапа - выделение участков хозяйственной деятельности и конкретных операций требующих детальной проверки.

Вторая стадия работы ревизора на данном этапе предусматривает детальное исследование хозяйственной операции, предусматривает работу ревизора с первичными документами и выполнение ряда конкретных действий, таких, как встречная проверка, метод взаимного контроля и др.

Не дожидаясь окончания ревизии, следователь должен сам активно вести расследование преступлений, в том числе и связанных с ними обстоятельств, которые являются предметом ревизионной проверки. Приостанавливать, задерживать расследование по делу на период производства ревизии не допускается.

В процессе проведения ревизии оперативный сотрудник, следователь должен:

а) сочетать использование ревизионных методов с применением других средств доказывания в целях быстрого расследования преступления;

б) на основе полученных по расследуемому делу материалов своевременно направлять деятельность ревизора на наиболее криминогенные участки хозяйственной деятельности ревизуемой организации;

в) не дожидаясь окончания ревизии, осуществлять необходимую проверку выявляемых в процессе ревизии обстоятельств.

Перечисленные задачи тесно взаимосвязаны, и их выполнение должно осуществляться одновременно. Следя за работой ревизора и реально оценивая его возможности, следователь сам может сделать многое для выявления и доказывания новых фактов преступлений и иных связанных с ними обстоятельств. Для этого он использует: допрос обвиняемых и свидетелей, производство осмотров, обысков, оперативно-розыскных мероприятий и т. д. Следует сказать, что в тех случаях, когда в ходе расследования следователь приходит к выводу о необходимости существенно расширить или изменить задание ревизии, он должен вынести дополнительно постановление по этому

поводу и направить его тому же должностному лицу, которому было адресовано первое постановление с требованием произвести ревизию.

Ревизор в процессе проведения проверочных действий обеспечивает их объективность. С этой целью ревизуемым лицам предоставляется возможность: давать объяснения по ходу ревизии и представлять необходимые документы;

просить о дополнительной проверке обстоятельств, имеющих отношение к делу;

принимать участие в проведении ревизии;

знакомиться с актом документальной ревизии и давать по нему соответствующие объяснения.

4 этап *составление документов о результатах ревизии*. Результаты ревизии оформляются актом.

Акт документ, обобщающий результаты ревизии, в котором фиксируется состояние производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации, отражаются как выявленные недостатки, нарушения действующих законов, положений, инструкций и случаи злоупотреблений, хищений и недостач, так и положительные стороны производственной деятельности проверяемого объекта.

Структурно акт ревизии имеет 3 основные части: вводную, основную (описательную), заключительную (приложение 5):

а) вводная часть включает в себя 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;

б) основная (описательная) часть состоит из данных бухгалтерского учета; методов ревизии; установленных фактов нарушений; наименования нормативного акта, регулирующего деятельность лиц по проверяемым вопросам;

в) заключительная (итоговая часть), т.е. мотивированных ответов ревизора на поставленные перед ним вопросы

Записи в акте ревизии излагаются на основе: проверенных документов и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизуемой организации материалов; актов о результатах произведенных встречных проверок; фактических проверок действительности совершения операций, а также сведений, вытекающих из заключений специальных экспертиз. В содержание акта входит изложение установленных фактов.

Все факты в акте ревизии излагаются таким образом, чтобы по каждому из них имелись документально обоснованные ответы на следующие вопросы:

объект нарушения (инструкция, приказ, постановление и т.д. с указанием пункта, параграфа и содержания нарушения); нарушитель (с указанием должностных или материально-ответственных лиц);

время нарушения (дата или период совершения нарушения или злоупотреблений); способ нарушения;

чем вызвано нарушение (причины и условия, способствующие

нарушениям); размер причиненного ущерба¹³.

Не допускается включение в акт сведений из следственных материалов, а также юридическая и нравственная оценка ревизором выявленных фактов.

Возможно составление промежуточных актов, отображающих факты проверки конкретных участков хозяйственной деятельности (производств, подразделений) и выявление злоупотреблений. Промежуточными актами могут оформлять результаты ревизии денежных средств, расчетов с поставщиками и заказчиками и т.п. При этом данные, отраженные в промежуточном акте должны найти обязательное отражение в основном акте ревизии.

Акт документальной ревизии составляется в 2-3 экземплярах, при этом один экземпляр направляется в вышестоящую организацию, второй - в ревизуемую организацию, третий передается непосредственно в правоохранительные органы.

Передаваемые в правоохранительные органы материалы должны содержать: а) письменное сообщение за подписью руководителя (заместителя) контрольно-ревизионного органа, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства; б) подлинник акта ревизии, оформленный и подписанный надлежащим образом; другие ревизионные материалы (приложения к акту), подтверждающие выявленные нарушения; в) объяснения и возражения должностных лиц по акту ревизии (проверки); письменные заключения проверяющих (при наличии возражений по акту)¹⁴.

В подтверждение результатов ревизии могут быть приложены зафиксированные путем видеосъемки факты хищений, бесхозяйственности в хранении сырья и материалов, строительных деталей и конструкций, оборудования и др. Фотоснимки и видеозапись наглядно показывают факты нарушений законодательства. Кроме того, данные материалы могут впоследствии использоваться в рамках уголовного дела, поскольку ч.2 ст.84 УПК РФ относит к документам материалы фотосъемки и видеозаписи.

Проверяющий в рабочем порядке информирует правоохранительный орган о результатах ревизии (проверки) по ранее согласованным вопросам, которые не были исследованы либо проверены не в полном объеме, с указанием причин.

Акт ревизии проводимой по инициативе правоохранительных органов, подписывается ревизором, проводившим проверку, и направляется для ознакомления и подписания руководителю ревизуемой организации, главному бухгалтеру, а при необходимости материально ответственным лицам. В течение 5 дней указанные лица должны ознакомиться с содержанием акта и подписать его. Указанные лица вправе дать письменные возражения, замечания и объяснения по представленному акту. Ревизор обязан проверить обоснованность изложенных в письменных возражениях, замечаниях и объяснениях фактов и в течение 10 рабочих дней дать по ним соответствующее

¹³ Шадрин В.В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. М, 2000. С 362.

¹⁴ П. 32 Приказа Министерства финансов РФ, МВД России, ФСБ России «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Минфина РФ с Генеральной прокуратурой РФ, МВД РФ, ФСБ РФ при назначении и проведении ревизий (проверок)» от 7 декабря 1999 г. №89н/1033/717.

письменное заключение.

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

После ознакомления с актом руководства контрольно-ревизионного органа акт ревизии (проверки) с приложениями в 5-дневный срок направляется по описи правоохранительному органу, по поручению которого производилась ревизия (проверка).

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

К моменту окончания ревизии сотрудник правоохранительного органа, поддерживавший необходимый контакт с ревизором, обычно знает о тех предварительных результатах, которые получены в ходе ревизионной проверки. Для него небезразлично, каким образом будут оформлены эти результаты. Поэтому, исходя из потребностей дальнейшего расследования, дознаватель, следователь может высказать ревизору определенные рекомендации, касающиеся составления акта и оформления материалов ревизии.

3. Оценка и использование материалов ревизии на стадии предварительного расследования

Материалы ревизии, чаще всего, используются в расследовании тем же лицом, которое вынесло постановление о ее назначении. Но в отдельных случаях к следователю могут поступать акты ревизий от контрольно-ревизионных органов, которые осуществляли проверку в рамках финансового контроля и выявили различные злоупотребления. Работа органов предварительного расследования с материалами документальных ревизий имеет ряд особенностей, свойственных, главным образом, начальному этапу расследования.

Анализ материалов ревизии по существу начинается с выяснения того, какие конкретные факты установлены ревизором, содержат ли они признаки преступления и какого именно. Нередко вскрытые ревизором факты указывают лишь на правонарушения или обстоятельства, за которыми могут скрываться преступления (например, крупная недостача или излишки материальных ценностей, происхождение которых материально-ответственное лицо не может объяснить; завышенная оплата рабочим за выполненные работы; выявленные контрольным сличением факты отпуска неоприходованных товаров и т. п.).

При анализе таких материалов важно знать типичные способы и признаки совершения хищений имущества и иных преступлений в сфере производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций.

После получения акта ревизии с приложениями перед следователем встает задача ознакомиться с поступившими материалами, проанализировать и правильно оценить их с учетом других материалов дела, а затем наметить план

действию, вытекающих из произведенного анализа.

Получив акт документальной ревизии, следователь анализирует его:

а) с точки зрения доброкачественности проведенной проверки;

При оценке материалов ревизии с точки зрения их доброкачественности большое значение имеет проведение ревизии в соответствии с правовыми нормами, регламентирующими порядок ее производства, права ревизора и ревизуемых лиц. В необходимых случаях следователь должен принять меры к тому, чтобы ревизуемые лица имели возможность участвовать в инвентаризациях, обмерах выполненных работ и других ревизионных действиях, давать объяснения ревизору, знакомиться с соответствующими документами и материалами ревизии. В практике наиболее типичными нарушениями являются проведение ревизии без участия указанных лиц и составление акта без проверки и учета их объяснений.

б) с точки зрения доказательственного значения полученных материалов.

Существенное значение имеет изучение материалов ревизии с точки зрения их доказательственного значения. Оно имеет свои особенности, которые определяются более широким кругом задач, подлежащих разрешению в стадии расследования. Если ранее эти материалы рассматривались лишь с позиций обнаружения фактических данных, указывающих на признаки преступления, то на данном этапе следователю необходимо установить:

а) какие факты (эпизоды) преступлений выявлены ревизией,

б) какие собраны сведения о способах и обстоятельствах совершения преступления, все ли они известны;

в) какие конкретно лица подозреваются в совершении преступления;

г) определен ли размер материального ущерба, причиненного преступлением, нуждается ли он в уточнении, возмещен ли ущерб;

д) выяснены ли обстоятельства, способствовавшие совершению преступления, что в этом направлении еще требуется установить;

е) имеются ли данные, ставящие под сомнение доброкачественность ревизионных материалов;

ж) обоснованы ли выводы ревизии, каким образом выявлены и чем подтверждаются конкретные факты, какие из них можно считать установленными, а какие требуют дополнительной проверки и подтверждения.

Выясняя перечисленные вопросы, следователь не только анализирует, но и оценивает материалы ревизии. Одновременно он строит версии о событии и других обстоятельствах преступления и определяет обстоятельства, подлежащие доказыванию.

Оценивая материалы документальной ревизии, проведенной по инициативе правоохранительных органов, следователь обязан выяснить:

✓ в полном ли объеме выполнено задание (программа проверки);

✓ применены ли ревизором все необходимые в данной ситуации приемы проверки документальных данных;

✓ правильно ли с точки зрения действующего законодательства оформлены отдельные ревизионные действия;

✓ на каком этапе к участию в ревизии привлекались должностные и материально-ответственные лица, дали ли они объяснения и как эти объяснения учтены ревизором;

✓ не имеются ли в акте противоречия между содержанием исследования и выводами ревизора;

✓ все ли необходимые документы приобщены к акту; какие факты преступных деяний установлены в ходе ревизии, были ли они известны ранее, и не противоречат ли эти данные материалам дела;

✓ достаточно ли полно установлены и документально подтверждены факты нарушений, указанные в акте ревизии, какие из фактов требуют дополнительной проверки и каким путем.

После изучения акта ревизии следователь принимает следующие решения:

❖ признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;

❖ при наличии существенных недостатков в материалах ревизии возратить их органу, проводившему ревизию, для доработки;

❖ признать первичную ревизию (по различным мотивам) недостаточной, потребовать ее повторного производства.

На основе анализа материалов проведенной ревизии, а также с учетом новых данных, появившихся в уголовном деле, следователь может прийти к выводу о назначении *дополнительной* или *повторной* ревизии.

На основе анализа и оценки материалов ревизии и других данных, собранных к моменту возбуждения уголовного дела, следователь выясняет, как они могут быть использованы в рамках уголовного дела. При этом им учитывается, что факты, которые устанавливает ревизор, часто могут являться следствием не только преступлений, но и других различных причин. Поэтому окончательный вывод о преступлении и его обстоятельствах можно сделать лишь после проведения соответствующего расследования.

Материалы документальной ревизии (акты с соответствующими приложениями) уголовно-процессуальным законодательством относятся к «иным документам» (ст.84 УПК РФ) и допускаются в качестве доказательств, если они имеют значение для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию. Таким образом, материалы ревизии являются доказательствами (п.б ч.2 ст.74 УПК РФ) после вовлечения их соответствующим образом следователем в сферу уголовного судопроизводства. Дальнейшая оценка этих доказательств осуществляется в процессе расследования в соответствии с требованиями уголовно - процессуального кодекса (ст.88 УПК РФ).

Дальнейшее использование материалов ревизии при расследовании уголовного дела обязательно должно сочетаться с проверкой этих материалов путем проведения соответствующих следственных действий (допросы, осмотры, очные ставки, назначение экспертизы и др.).

Материалы ревизии наиболее часто приобщаются к уголовным делам о преступлениях и могут эффективно использоваться при расследовании преступлений экономической направленности.

Внешний контроль со стороны государства преследует в основном фискальные цели, обеспечивая полноту поступления в бюджет налоговых платежей. В тоже время он способствует выявлению злоупотреблений, приносящих ущерб имущественным интересам, а также здоровью граждан.

Трудно переоценить значение для сотрудников правоохранительных органов умений квалифицированно подготовить, назначить и организовать проведение документальной ревизии. Именно эти вопросы особенно часто встречаются в практической деятельности оперативных работников ОЭП и следователей, поскольку ни одно из преступлений, связанных с хозяйственной деятельностью, не обходится без назначения ревизии.

Акт ревизий как источник доказательств относится к иным документам. С его помощью следователь устанавливает фактические данные, имеющие значение для дела, которые используют при доказывании фактов преступной деятельности.

ЛЕКЦИЯ № 9. СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

1. Понятие, предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы
2. Компетенция эксперта-бухгалтера
3. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы
4. Заключение эксперта-бухгалтера и его оценка следователем, судом

1. Понятие, предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством собирания доказательств по уголовным и гражданским делам. Знание ее сущности и порядка назначения является одним из условий успешного решения стоящих перед правоохранительными органами задач. Вместе с тем, установление объективной истины по делу путем использования судебно-бухгалтерской экспертизы является одной из процессуальных гарантий, обеспечивающих защиту интересов государства и каждого гражданина.

Судебно-бухгалтерская экспертиза это процессуальное действие лица, обладающего специальными учетно-экономическими познаниями по разрешению вопросов, поставленным перед ним следователем или судом с целью установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела.

Правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности являются: Федеральный закон от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" (далее Закон № 73-ФЗ)¹⁵, ГПК РФ, АПК РФ, УПК РФ, Кодекс РФ об административных

¹⁵ Российская газета 2001. 5 июня.

правонарушениях, Таможенный, Налоговый кодексы РФ, другие федеральные законы, а также нормативно-правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие организацию и производство судебной экспертизы.

Судебно-экспертная деятельность направлена, прежде всего, на оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла.

Государственные судебно-экспертные учреждения, действуют в системе исполнительной власти Российской Федерации и созданы для обеспечения исполнения полномочий судов, судей, органов дознания, лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров посредством организации и производства экспертизы. Судебно-бухгалтерские экспертизы наиболее часто проводятся подразделениями НИЛСЭ Минюста РФ, ЭКЦ МВД РФ, отделениями судебно-бухгалтерских экспертиз ЭКУ УВД. Данные государственные судебно-экспертные учреждения в обязательном порядке производят экспертизы для правоохранительных органов. В случае невозможности производства экспертизы в государственном судебно-экспертном учреждении, обслуживающем указанную территорию (в связи с отсутствием эксперта конкретной специальности, необходимой материально-технической базы либо специальных условий для проведения исследований), экспертиза для органов дознания, органов предварительного следствия и судов может быть произведена государственными экспертными учреждениями, обслуживающими другие территории.

Деятельность государственных судебно-экспертных учреждений по организации и производству экспертизы для других государств осуществляется в соответствии с международными договорами РФ.

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет свой предмет и метод.

К предмету судебно-бухгалтерской экспертизы относятся явления, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:

- а) они связаны с хозяйственной деятельностью;
- б) они нашли отражение в бухгалтерском учете;
- в) пределы их определяются вопросами, поставленными следователем (судом);
- г) заключение по ним дается специалистом в области бухгалтерского учета.

Вместе с тем, деятельность эксперта-бухгалтера регламентируется процессуальным законодательством. Ряд процессуальных норм гарантирует осуществление обвиняемыми их прав при производстве экспертизы.

Если нарушаются процессуальные условия назначения и проведения бухгалтерской экспертизы, то она теряет характер процессуального способа собирания доказательств. Работа эксперта-бухгалтера состоит из двух самостоятельных, но взаимосвязанных частей. Первая часть - это исследование

документов и других материалов дела, представленных эксперту-бухгалтеру следователем или судом. Для этого эксперт-бухгалтер применяет свои специальные познания в области бухгалтерского учета, отраслевых видов учета и анализа хозяйственной деятельности. Вторая часть - составление заключения, которое является результатом исследования и передается следователю или суду. При этом заключение представляет собой новый источник доказательств и содержит факты, являющиеся доказательствами по делу.

Таким образом, *предметом судебно-бухгалтерской экспертизы* являются хозяйственные операции, отражённые в первичных документах и учётных регистрах, ставшие объектом исследования предварительного расследования или судебного рассмотрения и относительно которых эксперт-бухгалтер даёт заключение по вопросам, поставленным следователем, прокурором или судом.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы конкретизируется объектами, которые детализируют параметры исследования и определяют их характеристику. Ее объектами являются вещественные (станки, оборудование инструменты и т.д.), документальные (акты ревизий, первичные учетные документы, учетные регистры, отчетность) и другие доказательства, а также протоколы следствия, судебного и арбитражного рассмотрения, в которых зафиксированы исследуемые обстоятельства дела.

Объекты рассматриваемой судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть классифицированы на общие и специальные.

К общим объектам исследования эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; документы бухгалтерского оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости), записи в регистрах аналитического и синтетического учетов; документы и записи оперативного и неофициального учетов.

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

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы является также качество проведенной ревизии хозяйственных операций, которые стали объектами расследования правоохранительных органов; достоверность информации, представленной на исследование экспертизы; соответствие хозяйственных операций действующему законодательству; размер причиненного ущерба сторонами, которые принимали участие в юридических правоотношениях; методология бухгалтерского учета и отчетности¹⁶.

Методом судебно-бухгалтерской экспертизы является совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела.

Эти приемы можно разделить на два самостоятельных, но

¹⁶ Подробнее см.- Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза М, 1993 С 36-39

взаимосвязанных раздела, объединяющих приемы общей и частной методик производства судебно-бухгалтерских экспертиз.

Приемы общей методики применяются экспертом-бухгалтером при исследовании материалов различных дел, независимо от характера расследуемого преступления, отрасли экономики и специфики того предприятия, в котором совершено данное преступление. Следует иметь в виду, что ряд злоупотреблений, где бы они ни были совершены, одинаково отражается в бухгалтерском учете. Так, хищение наличных денег, товаров или материалов, как правило, получает идентичное отражение в учете как явная или скрытая недостача денежных или товарно-материальных ценностей. Поэтому при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы по таким делам применяются приемы общей методики (анализ, моделирование, экономический и функционально стоимостной анализ, статистические расчеты и др.) независимо от того, где совершены указанные преступления.

Наряду с этим многие способы совершения преступлений в отдельных отраслях хозяйства имеют специфику и своеобразно отражаются в учете. Например, хищения на предприятиях общественного питания и хищения в агропромышленном секторе отличаются между собой способами совершения. Поэтому эксперт-бухгалтер в процессе экспертизы наряду с общими приемами исследования применяет также частные приемы в зависимости от особенностей преступлений, места их совершения, документирования и учета операций, применяемых в данном предприятии или организации. Совокупность частных приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании материалов конкретных уголовных дел, составляет содержание частной методики экспертных исследований. Применение общих приёмов исследования данных бухгалтерского учёта экспертом-бухгалтером связано, прежде всего, с использованием приёмов детальной проверки документов. Методы судебно-бухгалтерской экспертизы, в целом, аналогичны рассмотренным методам производства документальной ревизии, аудита, носящим, как отмечалось, универсальный характер. Так, эксперт-бухгалтер при исследовании материалов по любому делу осуществляет:

- а) формальную, арифметическую и нормативную проверку документов;
- б) сопоставление документов;
- в) встречную проверку;
- г) контрольное сличение;
- д) моделирование;
- е) восстановление количественно-суммового учета.

При необходимости используются и другие приемы исследования на основе рассмотренных в предыдущей теме принципов экспертной деятельности.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы в следственной и судебной практике решаются следующие *основные* задачи:

1. Проверка и установление факта и размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также времени и места возникновения недостачи. Определяя период и место образования недостачи

или излишков эксперт-бухгалтер может определить и материально-ответственное лицо за ценности на данном предприятии, что имеет большое значение для правильного разрешения уголовного или гражданского дела.

В ряде случаев размер недостачи товаров на складе или в магазине, установленный проведенной документальной ревизией, может быть изменен экспертом-бухгалтером в результате экспертного исследования. Эксперт-бухгалтер может уточнить время образования недостач и излишков, их состав, а в отдельных случаях - место их возникновения. Последнее возможно в случае когда, например, недостающие в кладовой столовой продукты списаны по подложной накладной на буфет, где и образовалась их недостача. Путем анализа документальных данных буфета и кладовой эксперт-бухгалтер может установить, что в действительности недостача была не в буфете, а в кладовой.

2. Проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершённых нарушений и злоупотреблений. Обычно злоупотребления на предприятиях приводят к материальному ущербу, выражающемуся в потере средств, в неполных взносах платежей в бюджет и т. п. Размер материального ущерба, его характер, организацию, которой он причинен, устанавливает эксперт-бухгалтер путем исследования отдельных хозяйственных операций.

3. Проверка документальной обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров. При этом может быть выявлено списание на производство сырья и материалов, в действительности похищенных со складов. Эксперт-бухгалтер определит это путем исследований операций производства, случая отпуска готовой продукции не по назначению, указанному в документах поставщика, анализа документов у получателя.

4. Определение случаев нарушения финансовой дисциплины. К подобным нарушениям финансовой дисциплины, по существу которых эксперт может дать заключение, относятся: перерасход фонда заработной платы и сметных ассигнований, неправильное использование банковских ссуд, неправильное исчисление налогов, нарушения кассовой дисциплины и т. п.

5. Проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в данных бухгалтерского учета. Так, экспертом-бухгалтером может быть установлен отпуск со склада товарно-материальных ценностей больше, чем указано в накладной.

6. Определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности. В ряде случаев обвиняемые - материально ответственные лица дают объяснения о том, что инкриминируемые им недостачи товарно-материальных ценностей или денежных средств нереальны и образовались в результате ошибок в учете. Эксперт-бухгалтер должен проверить объяснения и установить действительные размеры недостач, с одной стороны, и состояние бухгалтерского учёта - с другой. Так как нарушения правил бухгалтерского учета и отчетности нередко способствуют совершению злоупотреблений и вуалированию их последствий, то выявление подобных нарушений - одна из важнейших задач эксперта-бухгалтера.

7. Определение правильности (или ошибочности) методики проведения

документальной ревизии и выявление недостатков при осуществлении предварительного, текущего и последующего финансового контроля.

Качество документальной ревизии, проведенной по уголовному делу, имеет большое значение. Известны случаи, когда вследствие недоброкачественно проведенной ревизии не выявлялись имевшие место злоупотребления или выводы ревизора о якобы выявленных им нарушениях документально не подтверждались. Иногда вследствие применения двумя ревизорами различных методик акты двух ревизий, проведенных по одному делу, противоречат один другому. В подобных случаях эти вопросы могут разрешаться экспертом-бухгалтером. Им также определяется наличие или отсутствие финансовых злоупотреблений, описанных ревизором, правильность или порочность примененных ревизором методик ревизии.

Следует учитывать, что согласно ст. 57 УПК эксперт вправе указывать в заключении установленные им при производстве экспертизы обстоятельства, имеющие значение для дела. В связи с этим в процессе исследования материалов он может выявить условия, которые способствовали совершению злоупотреблений. К ним могут быть отнесены несвоевременное проведение документальных ревизий, недоброкачественное их проведение, неудовлетворительная система документации и документооборота в данной организации и т. и. Выявить такие условия в пределах компетенции эксперта-бухгалтера.

Если выявленные злоупотребления вызваны неудовлетворительным состоянием учета, неправильным документальным оформлением операций или иными причинами, то эксперт-бухгалтер в пределах своей компетенции должен разработать предложения, направленные на их ликвидацию.

2. Компетенция эксперта - бухгалтера.

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы предусматривает наличие конкретного лица, обладающего специальными познаниями эксперта, привлекаемого органами следствия и судом для проведения экспертиз. Нормативно участие эксперта предусмотрено во всех видах процесса: уголовном, гражданском, арбитражном и даже в административном в качестве полноценного участника судопроизводства.

Эксперт должен обладать соответствующей квалификацией. В связи с этим, в развитие положений Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» Приказом Минюста России от 23.01.2002 г. утверждено Положение об аттестации работников на право самостоятельного производства судебной экспертизы в судебно-экспертных учреждениях Минюста России¹⁷.

Для аттестации образуются Центральная экспертно-квалификационная комиссия в Российском федеральном центре судебной экспертизы при

¹⁷ Российская газета 2002 12 февраля

Минюсте России (РЦСЭ) и Зональные комиссии в региональных центрах и центральных лабораториях судебной экспертизы.

Право самостоятельного производства экспертизы присваивается работникам судебно-экспертных учреждений, имеющим высшее профессиональное образование, прошедшим подготовку по конкретной экспертной специальности и обладающим специальными познаниями, необходимыми для производства конкретных родов (видов) судебных экспертиз.

Он должен знать действующее законодательство по вопросам судебной экспертизы, ведомственные нормативные акты, регулирующие экспертную деятельность, теоретические основы судебной экспертизы в целом и конкретного ее рода (вида), современные методы и методики производства экспертиз по своей экспертной специальности и владеть ими.

Право самостоятельного производства экспертизы в системе судебно-экспертных учреждений Минюста России присваивается сроком на пять лет. Через каждые пять лет экспертно-квалификационной комиссией рассматривается вопрос о его продлении.

В юридической литературе под *компетенцией* обычно понимается совокупность установленных нормативными правовыми актами прав и обязанностей (полномочий) организаций, органов, должностных лиц, уполномоченных осуществлять данную функцию¹⁸.

Для успешного, полного выполнения возлагаемых на эксперта обязанностей процессуальное законодательство наделяет его определенными полномочиями. В процессе производства экспертизы *эксперт имеет право*:

1) знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;

2) ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, если имеющиеся материалы недостаточны для дачи заключения или привлечении к производству экспертизы других экспертов;

3) участвовать с разрешения следователя при производстве допросов и других следственных действий и задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;

4) давать заключения в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не поставленным в постановлении о назначении экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;

5) обжаловать в установленном законом порядке действия и решения следователя, прокурора, суда, ограничивающие его права.

6) отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы его специальных познаний или если предоставленные материалы недостаточны для дачи заключения.

В соответствии с ФЗ «О государственной экспертной деятельности в РФ», *эксперт обязан*:

принять к производству порученную ему руководителем

¹⁸ Тихомиров Л.В, Тихомиров М.Ю. Юридическая энциклопедия /Под ред. М.Ю.Тихомирова М.,1998 С.526.

соответствующего государственного судебно-экспертного учреждения судебную экспертизу;

провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела, дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;

составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение в орган или лицу, которое назначило экспертизу, если поставленные вопросы: а) выходят за пределы специальных знаний эксперта; б) объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении; в) современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы;

не разглашать сведений, ставших ему известными в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведений, составляющих государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну;

обеспечить сохранность представленных объектов исследования и материалов дела.

В соответствии с ч.4 ст.57 УПК РФ эксперт-бухгалтер *не вправе*.

1. Без ведома следователя вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством экспертизы.

2. Самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;

3. Проводить без разрешения следователя исследование, могущие повлечь полное или частичное уничтожение объектов либо изменение их внешнего вида или основных свойств.

4. Давать ложные заключения.

5. Разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта.

Закон предусматривает производство экспертизы на предварительном следствии в экспертном учреждении (ч.2,3 ст. 199 УПК РФ) или вне его (ч.4. ст. 199 УПК РФ). Место проведения экспертизы определяет следователь с учётом мнения эксперта и обстоятельств дела. Независимо от того, где производилась экспертиза, эксперт даёт заключение от своего имени на основании произведенных исследований и несёт за данное заключение личную ответственность. При этом он предварительно предупреждается об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения (ст.307 УК РФ), за разглашение данных предварительного следствия (ст.310 УК РФ), о чём у него берётся подписка.

Эксперт привлекается к уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения независимо от наступления отрицательного результата и принятия судом заключения в качестве источника доказательств. Ложность заключения может выражаться: в искажении исследования, в неправильном описании признаков исследуемого объекта, в заведомо неправильной оценке установленных при исследовании фактов.

Мотивы дачи экспертом заведомо ложного заключения различны:

корыстная заинтересованность, зависть, карьеризм, дружеские и родственные отношения и др.

Если в результате исследования эксперт приходит к неправильному выводу вследствие добросовестного заблуждения, отсутствия практического опыта, некомпетентности, несовершенства используемой экспертной методики, то в подобных случаях имеет место не наличие ложного заключения, а экспертной ошибки¹⁹.

Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной, т.е. у него не должно быть предвзятого мнения, убеждения, заинтересованности в исходе дела, не основанного на исследовании документальных данных.

Не заинтересованность эксперта-бухгалтера в исходе дела гарантируется соблюдением процессуальных норм о его отводе. В соответствии со ст.70 УПК РФ эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу, если он находится или находился в служебной или иной зависимости от сторон и их представителей или обнаружится его некомпетентность. Его отвод предусмотрен законодательством также в случаях: 1) если он является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или свидетелем по данному уголовному делу; 2) участвовал в качестве присяжного заседателя, понятого секретаря судебного заседания, защитника, законного представителя подозреваемого, обвиняемого, представителя потерпевшего, гражданского истца и ответчика, 3) является близким родственником или родственником любого из участников производства по данному уголовному делу. При этом предыдущее его участие в производстве по уголовному делу в качестве эксперта или специалиста не является основанием для самоотвода (п.1 ч.2 ст.70 УПК РФ). Аналогичные основания отвода эксперта содержатся в ст. 17 АПК РФ, ст. 18 ГПК РФ.

Следователь может контролировать работу эксперта-бухгалтера и оказывать ему содействие с тем, чтобы обеспечить ему всестороннее и полное исследование всех материалов, необходимых для дачи правильного и обоснованного заключения с соблюдением установленных процессуальных норм. Для этого целесообразно: знакомиться с планом работы эксперта; согласовывать сроки проведения экспертизы и вопросы, подлежащие рассмотрению в первую очередь; контролировать выполнение намеченного плана; обеспечить сбор дополнительных материалов; разрешить эксперту присутствовать на допросах и задавать вопросы, относящиеся к предмету экспертизы;

немедленно проводить следственные действия, необходимость в которых появляется по ходу проведения экспертизы (обыск, допрос, выемку, другие виды экспертизы); знакомить эксперта с имеющейся информацией по расследуемому делу; присутствовать при производстве экспертизы и знакомиться со всеми установленными фактами, высказывать своё мнение; ставить перед экспертом дополнительные вопросы по собственной инициативе, ходатайству обвиняемого или по обстоятельствам дела, выявленным в ходе

¹⁹ Об экспертных ошибках в процессе проведения экспертизы (см : Белкин Р.С. Криминалистика проблемы, тенденции, перспективы От теории к практике. М, 1988 С 83-86)

производства экспертизы.

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

Отметим, что при осуществлении взаимодействия следователя с экспертом-бухгалтером должно полностью исключаться какое бы то ни было вмешательство в деятельность эксперта по существу, недопустимы попытки следователя влиять на содержание заключения эксперта.

Не допускается воздействие на эксперта со стороны государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

3. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза является одной из процессуальных форм применения специальных познаний для использования по делу собранных материалов и, прежде всего, документов и записей в регистрах бухгалтерского учета. Она может назначаться на предварительном расследовании дел, а также при рассмотрении их в суде (ст. 195, 283 УПК РФ). Чаще всего, она назначается при расследовании экономических преступлений и, прежде всего, хищений, совершённых должностными и материально-ответственными лицами, когда выводов документальной ревизии финансово-хозяйственной деятельности бывает недостаточно для доказывания.

Вместе с тем, проведение судебно-бухгалтерской экспертизы не является обязательным и должно вытекать из конкретных обстоятельств дела, материалов ревизии, бухгалтерских и иных документов. В связи с этим невозможно дать исчерпывающий перечень случаев, когда по делу необходимо провести судебно-бухгалтерскую экспертизу. Наиболее часто судебно-бухгалтерская экспертиза назначается, когда:

- имеются противоречия между выводами ревизии и материалами дела;
- имеются противоречия между выводами первоначальной и повторной ревизий;
- ревизор не принял к учёту предъявленные должностными и материально-ответственными лицами документы; отсутствует документальное подтверждение выводов ревизора о недостатке, которая не дифференцирована по материально-ответственным лицам;
- ревизия проведена без участия должностных и материально-ответственных лиц или в неполном объёме: без освещения отдельных эпизодов преступной деятельности, без использования черновых записей изъятых у должностных лиц;
- возникло сомнение в правильности исчисления размера ущерба или когда применяемые ревизором методы определения ущерба вызывают

сомнения;

- имеются обоснованные ходатайства обвиняемого, оспаривающего выводы ревизии;

- такая необходимость вытекает из заключения эксперта другой специальности.

Говоря об основаниях назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, нельзя забывать, что по делам о хищениях, хозяйственных преступлениях и др. один и тот же вопрос может освещаться и в документах, и в показаниях свидетелей и обвиняемых, и в протоколах осмотра и др. Поэтому нередко аналогичные по характеру вопросы в разных делах в зависимости от конкретных обстоятельств, разрешаются с помощью различных источников доказательств. Таким образом, основания для назначения бухгалтерской экспертизы определяются конкретными обстоятельствами дела.

Прежде чем назначить бухгалтерскую экспертизу, следователь должен тщательно изучить имеющиеся в деле материалы (особенно ревизии) и лишь после этого решить вопрос о необходимости допроса обвиняемого (подозреваемого), свидетелей, особенно из числа счетных работников, по поводу операции, подлежащей исследованию экспертом-бухгалтером. Одновременно он изучает систему учета и отчетности в организации, в которой имело место хищение, истребует дополнительные документы и т. д. Если ревизия не проводилась, рекомендуется обсудить вопрос о необходимости ее проведения.

Во время подготовки материалов иногда возникает необходимость в проведении специальных следственных действий для выяснения вопросов о происхождении документов, месте их хранения и т. д. Их целесообразно выполнить до назначения экспертизы. В частности, если она назначается для разрешения вопросов, связанных с установлением суммы недостачи, необходимо предварительно допросить лиц, материально-ответственных за недостачу.

Особое значение при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы имеет грамотная постановка вопросов на разрешение эксперта. При этом следователю недостаточно только хорошо знать материалы дела и ориентироваться в общих вопросах бухгалтерской экспертизы - нужно, прежде всего, ясно представлять себе ее возможности по данному делу, а также особенности учета в той или иной организации. Вот почему по сложным делам рекомендуется консультироваться с квалифицированным бухгалтером по поводу постановки вопросов. Консультантом может быть, в частности, и будущий эксперт по делу. Такого рода непроцессуальная консультация часто является необходимой, поскольку от правильности поставленных вопросов зависит полнота исследования и соблюдение сроков проведения экспертизы. Кроме того, содержанием вопросов, предлагаемых на разрешение эксперта-бухгалтера, определяется конкретное использование при расследовании и судебном рассмотрении уголовного дела его специальных знаний. Правильная постановка их зависит от предмета и задач бухгалтерской экспертизы и компетенции эксперта. В свою очередь, результаты работы эксперта-бухгалтера

во многом определяются поставленными вопросами.

При постановке вопросов на решение экспертизы правоохранительным органам следует придерживаться таких требований:

необходимо четко формулировать вопросы, избегая необоснованных обобщений (например, какие нарушения нормативно-правовых актов допущены в бухгалтерском учете);

содержание вопросов должно вызывать необходимость экспертного исследования, а не носить справочный характер (например, какими документами оформляется выдача денег из кассы; кто должен следить за своевременностью предоставления отпусков материально-ответственным лицам);

постановка вопросов должна быть логичной и последовательной, короткой и четкой²⁰.

В практической деятельности необходимо избегать большого числа вопросов. Целесообразно ставить перед экспертом узловые вопросы, относящиеся к определенным обстоятельствам расследуемого дела. Например, вопросы о качестве документальной ревизии; о размере и периоде образования материального ущерба, о правильности постановки бухгалтерского учета, определенных хозяйственных операций в данной организации, достоверности этого учета и т.п.

Формулировки вопросов должны отвечать указанным требованиям и могут быть, например, следующими²¹:

а) соответствует ли организация учета и отчетности на данном предприятии (учреждении) требованиям бухгалтерского учета; если нет, то какие имеются отступления в ведении учета от нормативных документов, регламентирующих постановку учета и отчетности;

б) каким образом должно быть оформлено списание сырья;

в) правильно ли оформлено списание товаров из-за их порчи и на какую сумму списаны товары;

г) возможно ли путем анализа документов проверить законность совершения данной финансово-хозяйственной операции;

д) как должен быть оформлен расход денежных средств в определенный период и какие допущены отступления;

е) каким образом недостача товарно-материальных ценностей должна быть отражена в учете;

ж) определить реальность валюты баланса конкретного предприятия (ООО) на момент выхода участников из состава учредителей;

з) по данным бухгалтерского учета дать оценку действительной стоимости имущества общества, подлежащей выплате участникам на момент их выхода из состава учредителей;

и) дать оценку показателю прибыли общества на конкретный момент;

к) определить часть прибыли, подлежащей выплате выбывшим

²⁰ Белуха Н.Т. Указ.раб. С.54.

²¹ Подробнее см.: Судебно-бухгалтерская экспертиза // Судебные экспертизы / Отв. ред. Н.А. Селиванов. М.,1980.

учредителям и т.п.

В настоящее время следственной практикой выработан ряд требований по формулировке вопросов при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, которые находит отражение в специальной литературе²².

Процедуры назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по гражданским и арбитражным делам в целом совпадают и несколько отличается от практики уголовного производства.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается судом в порядке подготовки дела к судебному разбирательству в соответствии со ст. 79 ТК РФ или ст. 82 АПК РФ. Она может быть инициирована судом непосредственно либо по ходатайству сторон: истцов, ответчиков, третьих лиц, прокурора.

Суд вправе назначить экспертизу по своей инициативе в любой стадии рассмотрения дела до вынесения по нему решения, а также определить о назначении дополнительной или повторной экспертизах

Согласно процессуальному законодательству, окончательное определение задания (круга вопросов) эксперту принадлежит суду. Суд рассматривает все вопросы, представленные лицами, участвующими в деле; исключает из них те, которые не относятся к данному делу или выходят за пределы компетенции эксперта, формулирует вопросы по своей инициативе.

Признав необходимым производство экспертизы следователь выносит постановление, в котором указывает основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, фамилию, имя, отчество эксперта или наименование экспертного учреждения, которое должно провести экспертизу, вопросы поставленные перед экспертом и материалы (акты ревизии, первичные учетные документы, учетные регистры и др.), предоставленные *в его* распоряжение.

Действующий уголовно-процессуальный закон определяет форму постановления (*приложении 1*), которое состоит из трёх частей: вводной, описательно-мотивировочной и резолютивной.

Во вводной части указываются время и место составления постановления, звание, фамилия лица, его вынесшего, номер уголовного дела, по которому вынесено постановление.

В описательно-мотивировочной части даётся краткое описание эпизодов совершённых хищений или других преступлений, выводы документальной ревизии, обстоятельства, обусловившие назначение судебно-бухгалтерской экспертизы.

В резолютивной части отражается решение следователя о назначении экспертизы, кому поручается её проведение, вопросы, которые ставятся на разрешение эксперта, перечень предоставленных эксперту материалов.

Иногда в постановлении следователи не указывают те материалы, которые предоставляются в распоряжение эксперта-бухгалтера, ограничиваясь общим указанием на то, что ему предоставлено дело в определенном количестве томов. При несоблюдении следователем требований ч. 1 ст. 195

²² Подробнее см.: Обзор практики подготовки и назначения судебно-бухгалтерских и судебно-экономических экспертиз в судебных экспертных учреждениях Министерства юстиции РФ// Информационный бюллетень следственного комитета МВД РФ. М., 1999 №1 С.73-81.

УПК руководители экспертных учреждений не всегда могут определить необходимый профиль эксперта и срок производства экспертизы, что иногда ведет к затяжке следствия.

В соответствии с ч.1 ст. 199 УПК РФ следователь, поручая производство экспертизы соответствующему экспертному учреждению, направляет в это учреждение свое постановление и материалы, необходимые для производства экспертизы. Если они очень громоздки, следователь извещает экспертное учреждение о том, что с находящимися материалами эксперт-бухгалтер может ознакомиться по месту его (следователя) работы.

В соответствии с ч. 2 ст. 199 УПК РФ по получении постановления следователя руководитель экспертного учреждения выделяет эксперта, по поручению следователя разъясняет ему права и обязанности, предупреждает об ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения и за дачу заведомо ложного заключения, о чем отбирает у него подписку, которая вместе с заключением эксперта направляется следователю.

Практически с экспертом-бухгалтером, выделяемым соответствующим экспертным учреждением, следователь общается непосредственно. По прибытии эксперта он удостоверяется в его личности, выясняет, знаком ли он со спецификой деятельности соответствующей отрасли хозяйства.

При ознакомлении эксперта-бухгалтера с постановлением о назначении экспертизы следователь предупреждает его об ответственности за разглашение материалов предварительного следствия без его разрешения. Одновременно он выясняет, нет ли оснований для отвода эксперта-бухгалтера.

С постановлением о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы следователь знакомит подозреваемого, обвиняемого его защитника и разъясняет им права, предусмотренные ст.198 УПК РФ, о чём составляется протокол, подписываемый следователем и лицами, которые ознакомлены с постановлением (ч.3 ст. 195 УПК РФ).

В соответствии со ст. 198 УПК РФ при назначении судебной экспертизы подозреваемый, обвиняемый и его защитник вправе:

- 1) знакомиться с постановлением о назначении судебной экспертизы;
- 2) заявлять отвод эксперту или ходатайствовать о производстве экспертизы в другом экспертном учреждении;
- 3) ходатайствовать о привлечении в качестве экспертов указанных им лиц либо о производстве судебной экспертизы в конкретном экспертном учреждении;
- 4) ходатайствовать о внесении в постановление о назначении судебной экспертизы дополнительных вопросов эксперту;
- 5) присутствовать с разрешения следователя при производстве экспертизы, давать объяснения эксперту;
- 6) знакомиться с заключением эксперта или сообщением о невозможности дать заключение, а также с протоколом допроса эксперта.

Следователю при ходатайстве обвиняемого о назначении дополнительных экспертов из числа указанных им лиц, необходимо оценить их компетентность и объективность. Ходатайство может быть отклонено в связи с

тем, что характер и объем исследований делают излишним расширение круга экспертов.

При удовлетворении ходатайства о назначении бухгалтерской экспертизы соответственно изменяется или дополняется постановление, а в случае отказа выносится мотивированное постановление, которое объявляется обвиняемому под расписку.

Согласно закону (ст. 199 УПК) экспертиза производится экспертами соответствующих учреждений либо иными специалистами, назначенными лицом, производящим дознание, следователем, прокурором и судом.

Для уменьшения сроков проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, а также получения более убедительного заключения, допустимо поручение производства экспертизы нескольким экспертам. Сокращение сроков по многотомным делам может достигаться при поручении экспертизы нескольким экспертам не по всему делу, а по отдельным его разделам, эпизодам или вопросам. Когда экспертиза проводится несколькими экспертами, они могут дать как отдельные заключения, так и единое, общее (если их заключения не имеют противоречий).

Производство экспертизы состоит из нескольких этапов.

Первый этап (организационный) включает: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение задания на проведение экспертизы, изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование, разработку методики проведения экспертизы, составление плана графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения.

Предварительное ознакомление эксперта с материалами должно продолжаться не более пяти дней.

Если после изучения представленных материалов эксперт приходит к выводу о невозможности дать заключение по поставленным вопросам, он составляет мотивированное сообщение. К таким ситуациям следует отнести:

а) случаи, когда вопросы выходят за пределы компетенции эксперта, носят правовой (юридически оценочный) характер или не требуют специальных бухгалтерских познаний;

б) недостаточное количество представленных материалов;

в) невозможность получения необходимых материалов без проведения документальной ревизии или других видов экспертиз (почерковедческой, товароведческой);

г) отсутствие необходимых для экспертизы документов (если нельзя их сразу восполнить) или непредставление необходимых для экспертизы материалов;

ж) отсутствие у эксперта-бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Сообщение о невозможности дачи заключения подписывается экспертом, подпись удостоверяется печатью экспертного учреждения. После чего один экземпляр сообщения направляется органу, назначившему экспертизу, а другой оставляется в экспертном учреждении.

В том случае, если эксперт имеет возможность ответить хотя бы на один

из поставленных следователем (судом) вопросов, он обязан проводить экспертизу.

Второй этап (исследовательский). На данном этапе осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. При этом могут разрабатываться формы аналитических таблиц, журнала группировки исследований, в которых отображается процесс экспертного исследования. Например, составляться ведомость группировки отпуска по документам недоброкачественной продукции, вследствие чего предприятию причинен материальный ущерб.

На данном этапе описывается процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Третий этап (заключительный) предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования. Обобщение результатов и составление итогового документа заключения. Кроме того, на данном этапе могут быть разработаны предложения по профилактике правонарушений, установленных экспертизой.

Во время проведения судебно-бухгалтерской экспертизы инициатор ее проведения (следователь, судья) устанавливает тесный контакт и постоянный обмен информацией с экспертом о появляющихся новых обстоятельствах дела, а также о данных, полученных экспертом при исследовании представленных ему материалов.

4. Заключение эксперта-бухгалтера и его оценка следователем, судом

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение. Различные процессуальные отрасли права к числу важнейших самостоятельных доказательств относят заключения экспертов (п.3 ч.2 ст. 74 УПК РФ, ч.1 ст. 55 ГПК РФ, ч.2 ст. 64 АПК РФ, ст. 26.2 КоАП РФ).

Заключение - это процессуальный документ (ст.204 УПК РФ), в котором эксперт доводит свои выводы до сведения органа или лица, назначившего экспертизу. Устные ответы эксперта в ходе допроса его на следствии или в суде лишь разъясняют письменное заключение, но не могут его заменить.

Эксперт не вправе основывать своё заключение на документах, которые не приобщены следователем к делу. В то же время заключение будет некомпетентным, если эксперт учтёт не все представленные ему материалы, имеющие значение для решения вопросов поставленных перед ним.

В практической деятельности нередко возникает вопрос о проведении комплексных экспертиз (ст.201 УПК РФ), когда наряду с бухгалтерской возникает необходимость проведения и других экспертиз (товароведческой, технологической, строительной и др.). При этом каждый эксперт, участвующий в комплексной экспертизе, подписывает ту часть заключения, которая содержит описание проведенного им исследования, и несет за нее ответственность.

Кроме того, могут проводиться комиссионные экспертизы (ст.200 УПК

РФ). Они проводятся несколькими экспертами одной специальности и назначаются следователем, судом, если они полагают, что комиссионное исследование будет способствовать всесторонности и объективности заключения. Например, комиссионная экспертиза может быть назначена в случае сложности задания.

Заключение эксперта-бухгалтера составляется согласно требованиям ст. 57, 204 УПК РФ. Заключение должно быть объективным, достоверным, изложенные в нём факты - бесспорными.

Главным критерием объективности и достоверности выводов эксперта является их обоснованность первичной учетной документацией, которая подтверждает факт совершения хозяйственной операции, ставшей объектом расследования и исследования экспертизой. При этом эксперт-бухгалтер обязан не только указывать на определенные факты, но и объяснять их, чтобы заключение было понятно всем участникам уголовного, гражданского или арбитражного процесса. В целях наглядности им могут использоваться аналитические таблицы с результатами сравнительного анализа. Большие по объему таблицы могут приводиться не в тексте, а в виде приложения к заключению.

В экспертных учреждениях заключения могут составляться на специальном бланке, где указывается наименование, адрес и телефон учреждения.

Заключение состоит из трёх частей: *вводной, исследовательской, заключительной (выводов)*.

Во вводной части указывается:

наименование экспертизы и её вид (дополнительная, повторная, комиссионная);

дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы; сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество, образование, специальность, учёная степень и звание, занимаемая должность; даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;

основание для производства экспертизы (кем и когда вынесено постановление);

перечень поступивших материалов;

сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;

сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение; вопросы, поставленные на разрешение эксперта.

Вопросы приводятся в той формулировке, в какой они были сформулированы в постановлении о назначении экспертизы. Эксперт не вправе их группировать и изложить в той последовательности, в которой обеспечивается наиболее целесообразный порядок производства исследования. В случае производства дополнительной или повторной экспертизы излагаются сведения о предшествующих экспертизах. В исследовательской части:

излагаются процесс исследования бухгалтерских документов, его результаты, а также даётся научное обоснование установленным фактам;

описываются методы и способы исследования бухгалтерских документов, применяемые в процессе производства экспертизы; объясняются расхождения между данными результатов исследования эксперта и ревизоров, при этом делается ссылка на соответствующие документы;

делается ссылка на соответствующие нормативные акты (номер, дата, наименование, издавший орган, место издания постановлений приказов, инструкций), действовавшие в исследуемый период, которыми эксперт руководствовался при разрешении поставленных вопросов;

излагаются результаты следственных действий, если они имеют отношение к предмету экспертизы;

при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения её выводов с выводами первоначальной экспертизы.

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определённый раздел исследовательской части заключения. При необходимости одновременного исследования двух или более взаимосвязанных вопросов, результаты излагаются в одном разделе. При невозможности дать ответ на поставленный вопрос указываются причины.

При составлении этого раздела заключения должны соблюдаться требования объективности изложения, краткости и ясности формулировок, логической и хронологической последовательности изложения материала.

В последней части заключения излагаются *выводы* эксперта-бухгалтера.

Выводы эксперта-бухгалтера должны быть чётко сформулированы и не должны допускать различных толкований. Они излагаются в виде ответов на поставленные вопросы и в той последовательности, в какой эти вопросы были указаны во вводной части. На каждый поставленный вопрос должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения. Выводы об обстоятельствах, имеющих значение для дела, по которому эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены в ходе исследования, излагаются в конце заключения. Каждая страница заключения и приложения к нему подписываются экспертом, проводившим исследование, и удостоверяются печатью экспертного учреждения. Заключение составляется в двух экземплярах: первый предъявляется в орган, назначивший экспертизу, второй остаётся в экспертном учреждении. Заключение эксперта-бухгалтера должно дать ответ на следующие основные вопросы:

описание нарушений, допущенных должностными и материально-ответственными лицами;

период, в течение которого они совершались;

размер ущерба;

факты, способствующие совершению и сокрытию нарушений;

лица, ответственные за контроль операций, по которым выявлены нарушения.

Не допускается наличие в заключение эксперта-бухгалтера юридических терминов: злоупотребление, халатность, хищение, присвоение, растрата и т.п., а также рассматривать вопросы юридической квалификации, вины подозреваемого, мотивов и целей совершения преступления.

Приложения к заключению эксперта-бухгалтера представляют собой ведомости, таблицы, графики, схемы, расчеты, которые детализируют проведенное экспертное исследование. На них проставляется номер и дата заключения, по которому они составлены. Каждое приложение имеет нумерацию, подписывается экспертом-бухгалтером и является неотъемлемой частью заключения эксперта.

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

При обнаружении неточностей или ошибок руководитель учреждения возвращает эксперту его заключение для внесения изменений и уточнений.

При согласии с замечаниями эксперт вносит в заключение исправления. Если он не согласен с замечаниями руководителя учреждения, то заключение направляется следователю с этими замечаниями.

Представленное заключение является самостоятельным источником доказательств. В нём эксперт высказывает лишь своё суждение о фактах, имеющих значение для дела. Окончательную оценку им дают следователь, прокурор, суд.

Исследование и оценка заключения эксперта важнейший этап правоприменительной деятельности, в ходе которой проверяется и оценивается доказательственная сила заключения.

Получив заключение эксперта, правоприменитель тщательно изучает его и оценивает с учётом следующих обстоятельств:

- 1) связь заключения с иными источниками доказательств;
- 2) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка, опыт работы по специальности и другие личностные качества;
- 3) факторы процессуального характера: соблюдение процессуальных норм при производстве экспертизы, наличие в деле доказательств, на которых обосновывается заключение, достоверность доказательств, положенных в основу заключения (являются ли доброкачественными материалы, представленные для заключения эксперту); значение для дела фактов, установленных экспертом;
- 4) факторы научно-методического характера: соответствие заключения поставленным вопросам, обоснованность заключения документами, учётными записями и другими материалами, отсутствие пробелов, противоречий, ошибок в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы должны быть определёнными, не допускающими предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения, обосновано ли сообщение руководителя экспертного учреждения о недостатках заключения.

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

заключение доброкачественным;

обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счётные ошибки (указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо путем его допроса; назначить дополнительную либо повторную экспертизу; не согласиться с заключением эксперта, мотивировав своё решение в обвинительном заключении или постановлении о прекращении дела (если речь идёт о следователе).

В процессе допроса (ст.205 УПК РФ) эксперт разъясняет и дополняет данное им заключение. Его показания могут уточнить выводы, формулировки, термины, методику исследования документов и других материалов дела, устранить противоречия внутри заключения, а также указать на причины расхождения во мнениях экспертов, если экспертизу проводило несколько человек.

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

Главная особенность постановлений следователя о назначении дополнительной и повторной экспертиз в том, что в них подробно излагаются причины, обусловившие необходимость их назначения и проведения.

Если заключение является недостаточно ясным или полным, то может быть назначена дополнительная экспертиза (ч.1 ст. 207 УПК РФ), производство которой поручается тому же или другому эксперту. Обычно она назначается в случаях, когда следователь ставит перед экспертом новые вопросы или когда обвиняемый поставил перед экспертом дополнительные вопросы или даёт показания, имеющие значение для дела.

Наиболее часто дополнительная судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при:

возникновении у следователя новых вопросов в связи с заключением эксперта;

необходимости разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующих проведения исследования;

необходимости исследования новых вопросов, возникших в ходе дальнейшего расследования;

выявлении в ходе расследования или предъявлении обвиняемым новых бухгалтерских документов.

Следователь в соответствии с ч.2 ст. 207 УПК может назначить повторную экспертизу. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнения в его правильности. Основанием для назначения повторной экспертизы являются случаи, когда:

первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу; эксперт в ходе первичной экспертизы не произвёл все необходимые исследования; нарушены процессуальные нормы при производстве первичной экспертизы;

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

при первоначальной экспертизе исследованы не все предъявленные

документы и материалы;

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

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

Порядок назначения дополнительной и повторной экспертиз аналогичен первоначальной экспертизе. Однако в постановлении об их назначении обязательно излагаются обстоятельства, обусловившие необходимость их проведения.

Вместе с тем, при оформлении заключения по повторной или дополнительной экспертизам во вводной части приводятся сведения о первоначальной экспертизе: кем и где проведена, номер и дата заключения; выводы первоначальной экспертизы по вопросам, которые поставлены перед экспертом на повторное рассмотрение, а так же мотивы назначения повторной и дополнительной экспертиз, указанные в постановлении об их назначении. При производстве дополнительной экспертизы в исследовательской части заключения может быть сделана ссылка на материалы основной экспертизы, если экспертом исследованы результаты проведённых ранее исследований. В исследовательской части заключения повторной экспертизы указываются причины расхождения выводов с результатами предшествующих экспертиз (отступление от методики исследования, принятие иных количественных и стоимостных величин, ошибка в расчётах и т.д.).

Вопрос о времени ознакомления обвиняемого с заключением эксперта решает лицо, производящее расследование. По предложению следователя в предъявлении заключения обвиняемому может участвовать эксперт-бухгалтер. Это целесообразно делать, поскольку эксперт может дать обвиняемому необходимые разъяснения, без которых ему бывает иногда трудно усвоить объемное заключение и различные приложения.

Заявления обвиняемого по выводам экспертизы должны быть обязательно проверены путем допроса эксперта, выполнения иных следственных действий, анализе и оценке достоверности проведенного исследования.

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза является важным средством доказывания во всех процессуальных отраслях права. В результате применения специальных бухгалтерских познаний посредством назначения и производства экспертизы возникает новый вид доказательства, подлежащий оценке в совокупности с другими имеющимися доказательствами по делу.

ЛЕКЦИЯ № 10. АУДИТ В СИСТЕМЕ ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ

1. Сущность, задачи и правовая основа аудита
2. Виды аудиторских проверок
3. Виды и источники аудиторских доказательств. Аудиторское заключение.
4. Аудит в правоприменительной практике

1. Сущность, задачи и правовая основа аудита

Любая предпринимательская деятельность предусматривает две цели: получение максимальной прибыли и создание доверия к имени фирмы (имидж).

Обе цели взаимодополняют друг друга, хотя на первый взгляд носят различный характер: первая – чисто коммерческий, вторая – морально-этический. В основе этих целей лежит одно неперемное условие – существование жесткой системы контроля, который может быть эффективным в случае, если осуществляется органами, независимыми от проверяемой организации. Такой контроль может осуществляться только аудиторами (аудиторскими организациями).

Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности», аудит представляет собой независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности и соответствии ее требованиям Федерального закона от 06 декабря 2011 года № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», а также иным нормативно-правовым актам, регулирующим бухгалтерский учет и отчетность в Российской Федерации.

При этом под достоверностью понимается степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчетности, которая позволяет пользователю этой отчетности на основании ее данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Цель аудиторской проверки – сбор доказательств объективности финансовой отчетности клиента.

Решающее значение имеет защита интересов собственника.

В развитой рыночной экономике собственник, как правило, отделен от функций управления и поэтому не всегда представляет реальное положение дел в организации. Задача аудитора – помочь собственнику определить степень соответствия информации, представленной в бухгалтерском учете и финансовой отчетности, реальному положению дел; имущественного комплекса составляющим его элементам; оценки экономического потенциала организации, раскрытию степени его фактического использования; прогнозирование развития организации посредством рекомендаций по дальнейшему экономическому росту, предотвращению возможных кризисов, банкротств, смягчению их последствий.

Основными правовыми актами, регламентирующими деятельность аудита в Российской Федерации являются Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года № 307-ФЗ, Федеральный стандарт аудиторской деятельности (ФСАД 7/2011), утвержденный приказом Минфина РФ от 16 августа 2011 года № 99 н, а также Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» от 1 декабря 2007 года № 315-ФЗ.

В соответствии с п. 7 ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности», аудиторские организации, индивидуальные аудиторы наряду с аудиторскими услугами могут оказывать прочие, связанные с аудиторской деятельностью услуги, в частности:

- постановку, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановку, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- анализ финансово-хозяйственной деятельности организаций и индивидуальных предпринимателей, экономическое и финансовое консультирование;
- управленческое консультирование, в том числе связанное с реорганизацией организаций или их приватизацией;
- юридическую помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, представление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;
- автоматизацию бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочную деятельность;
- разработку и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью.

Законом предусмотрена возможность создания аккредитованных профессиональных аудиторских объединений, которые наделяются определенными полномочиями по отношению к своим членам. Это так называемые саморегулируемые организации. Саморегулируемой организацией auditors признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. В частности в структуре саморегулируемой организации auditors создаются специализированные органы, осуществляющие контроль за соблюдением ее членами требований Федерального закона «Об аудиторской деятельности», стандартов аудиторской деятельности, правил

независимости аудиторов, кодекса профессиональной этики аудиторов¹ и рассмотрение дел о применении в отношении членов саморегулируемой организации аудиторов мер дисциплинарного воздействия. В частности саморегулируемая организация аудиторов может применить следующие меры дисциплинарного воздействия:

- 1) вынести предписание, обязывающее члена саморегулируемой организации аудиторов устранить выявленные по результатам внешней проверки качества его работы нарушения и устанавливающее сроки устранения таких нарушений;
- 2) вынести члену саморегулируемой организации аудиторов предупреждение в письменной форме о недопустимости нарушения требования Федерального закона «Об аудиторской деятельности», принятых стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций, кодекса профессиональной этики аудиторов;
- 3) наложить штраф на члена саморегулируемой организации аудиторов;
- 4) принять решение о приостановлении членства аудиторской организации, аудитора в саморегулируемой организации аудиторов на срок до устранения ими выявленных нарушений, но не более 180 календарных дней со дня, следующего за днем принятия решения о приостановлении членства;
- 5) Принять решение об исключении аудиторской организации, аудитора из членов саморегулируемой организации аудиторов;
- 6) Применить иные установленные внутренними документами саморегулируемой организации аудиторов меры.

Аудитор, в отношении которого принято решение о приостановлении его членства в саморегулируемой организации аудиторов, в течение всего срока действия такого решения не вправе участвовать в осуществлении аудиторской деятельности, давать рекомендации, подтверждающие безупречную деловую (профессиональную) репутацию лицам, желающим вступить в члены саморегулируемой организации аудиторов, участвовать в выборных и специализированных органах саморегулируемой организации аудиторов.

В свою очередь за деятельность самой саморегулируемой организацией осуществляется государственный контроль (надзор) в лице ряда структурных органов Министерства финансов Российской Федерации.

Так, в структуре Минфина РФ функционирует департамент регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности¹, одной из задач которого является обеспечение функции Министерства финансов по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности.

Также при Министерстве финансов Российской Федерации приказом от 29 декабря 2009 г. № 146 н создан Совет по аудиторской деятельности и его

¹ свод правил поведения, обязательных для соблюдения аудиторскими организациями, аудиторами при осуществлении ими аудиторской деятельности

¹ Положение о департаменте регулирования государственного, финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности, утвер. приказом Минфина РФ от 7 июня 2005 г. № 110

рабочий орган. Основными функциями Совета являются:

- рассмотрение проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность;

- одобрение порядка разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, правил независимости аудиторов и аудиторских организаций и кодекса этики аудиторов; определение области знаний, из которых устанавливается перечень вопросов, предлагаемых претенденту на квалификационном экзамене;

- оценка деятельности саморегулируемых организаций аудиторов по осуществлению внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, аудиторов и при необходимости внесение рекомендаций по совершенствованию этой деятельностью;

- внесение на рассмотрение Министерства финансов Российской Федерации предложений о порядке осуществления Федеральной службой финансово-бюджетного надзора внешнего контроля качества работы аудиторских организаций.

- осуществление в соответствии с федеральным законодательством иных функций, необходимых для поддержания высокого профессионального уровня аудиторской деятельности в общественных интересах.

Непосредственный государственный контроль за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов, объединяющих в соответствии с требованиями не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций, осуществляет Федеральная служба финансово-бюджетного надзора Минфина РФ, в форме плановых (не чаще одного раза в два года) и внеплановых проверок.

2. Виды аудита

В отечественной теории и практике аудита признается система его классификации, в основу которой положены такие признаки, как статус аудитора, принцип инициативы, объект изучения, сфера деятельности клиента, периодичность проведения и применяемые методы.

В связи с этими признаками аудит подразделяется на *внешний* и *внутренний*, *добровольный* (инициативный) и *обязательный*.

Внутренний аудит представляет собой независимую деятельность в организации по проверке и оценке ее работы в интересах руководителей. Она осуществляется служащими организации (аудиторами). В организациях может и не быть штатных аудиторов. В этом случае проведение внутреннего аудита можно поручить ревизионной комиссии. Организация, роль и функции внутреннего аудита определяются самим юридическим лицом (его руководителем, собственником) и зависят от выполняемых видов деятельности, объемов показателей финансово-хозяйственной деятельности, принятой системой управления и др.

Отношения, возникающие при осуществлении внутреннего аудита, существенно отличаются от отношений, связанных с проведением внешнего

аудита, и не регламентируются Законом об аудите.

Внешний аудит проводится независимыми от проверяемой организации индивидуальными аудиторами и сотрудниками аудиторской организации на основе договора с проверяемой организацией о предоставлении аудиторских услуг. Внешний аудит регламентируется юридически и позволяет наблюдать и потенциально контролировать деятельность организации и ее руководства.

В соответствии с положением Федерального закона «Об аудиторской деятельности», раскрывающим сущность независимости аудиторских организаций, аудиторов, аудит не может осуществляться:

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых являются учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- аудиторскими организациями, руководители и иные должностные лица которых состоят в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов) с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся их учредителями (участниками), в отношении аудируемых лиц, для которых эти аудиторские организации являются учредителями (участниками), в отношении дочерних обществ, филиалов и представительств указанных аудируемых лиц, а также в отношении организаций, имеющих общих с этой аудиторской организацией учредителей (участников);

- аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами, оказывавшими в течение трех лет, непосредственно предшествовавших проведению аудита, услуги по восстановлению и ведению бухгалтерского учета, а также по составлению бухгалтерской (финансовой) отчетности физическим и юридическим лицам, в отношении этих лиц;

- аудиторами, являющимися учредителями (участниками) аудируемых лиц, их руководителями, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности;

- аудиторами, состоящими с учредителями (участниками) аудируемых лиц, их должностными лицами, бухгалтерами и иными лицами, несущими ответственность за организацию и ведение бухгалтерского учета и составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, в близком родстве (родители, супруги, братья, сестры, дети, а также братья, сестры, родители и дети супругов);

- аудиторскими организациями в отношении аудируемых лиц, являющихся страховыми организациями, с которыми заключены договоры страхования ответственности этих аудиторских организаций.

Аудиторские организации, индивидуальные аудиторы не вправе

осуществлять действия, влекущие возникновение ситуации, при которой заинтересованность аудиторов может повлиять на их мнение о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица.

Таким образом, статус аудитора, определяющий его ответственность за составленный отчет (заключение), руководство в процессе своей деятельности только требованиями федерального законодательства, независимость от проверяемой организации, более высокий профессиональный уровень, отличает его от внутреннего аудита и представляет его мнение о состоянии бухгалтерского учета и отчетности в организации более объективным и квалифицированным.

Обязательный аудит.

В соответствии с Федеральным законом, ряду экономических субъектов, при наличии определенных критериев их деятельности, предписывается проведение обязательной ежегодной аудиторской проверки. Обязательный аудит проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки от продажи продукции (продажи товаров, выполнения работ, оказания услуг) организации (за исключением органов государственной власти, органов местного самоуправления, государственных и муниципальных учреждений, государственных и муниципальных унитарных предприятий, сельскохозяйственных кооперативов, союзов этих кооперативов) за предшествовавший отчетному год превышает 400 миллионов рублей или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 миллионов рублей;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность;

6) в иных случаях, установленных федеральными законами.

Обязательный аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах, иных кредитных и страховых организаций, негосударственных пенсионных фондов, организаций, в уставных (складочных)

капиталах которых доля государственной собственности составляет не менее 25 %, государственных корпораций, государственных компаний, а также консолидированной отчетности проводится только аудиторскими организациями.

Добровольный (инициативный) аудит – это аудит, который проводится по решению руководства предприятия или его учредителей. Основная цель данного аудита – выявить недостатки в ведении бухгалтерского учета, составлении отчетности, налогообложении, провести анализ финансового состояния хозяйствующего объекта и помочь ему в организации учета и отчетности. Инициативный аудит может быть комплексным или тематическим, т.е. в этом случае контролю и анализу подвергаются только отдельные разделы и участки учета.

В зависимости от целей проверки, проводятся и иные виды аудита, такие как подтверждающий аудит; системно-ориентированный аудит; аудит, базирующийся на риске; финансовый; управленческий; аудит на соответствие.

3. Виды и источники аудиторских доказательств. Аудиторское заключение

Важнейшими обязанностями аудиторской организации (индивидуального аудитора) являются квалифицированное проведение аудиторской проверки, представление по ее результатам аудиторского заключения в установленные договором сроки, оказание сопутствующих аудиту услуг. Действующее законодательство не содержит формальных критериев квалифицированного проведения такой проверки. Однако в соответствии с общепринятой аудиторской практикой аудиторская проверка считается квалифицированно проведенной, если она планировалась и осуществлялась с соблюдением требований нормативных актов, а также правил (стандартов) аудиторской деятельности.

Свое мнение о достоверности бухгалтерского учета и отчетности организации аудитор должен основывать на полученных доказательствах. Аудиторские доказательства должны собираться аудитором, главным образом, в результате выполнения аудиторских процедур в ходе аудита.

Для получения аудиторских доказательств аудитор может применить следующие аудиторские процедуры: *запрос, инспектирование, наблюдение, подтверждение, пересчет, повторное проведение, аналитические процедуры, либо сочетания их.*

При выполнении аудиторской процедуры *запроса* аудитор обращается к осведомленным лицам (связанным и не связанным с финансовой деятельностью), являющимся работникам аудируемого лица или не являющимся работниками аудируемого лица, по интересующему аудитора вопросу и оценивает их ответы на такое обращение. При запросе аудитор должен принять во внимание, что ответы на устный запрос при необходимости подлежат подтверждению письменными заявлениями руководства аудируемого лица или, если уместно, представителей собственника аудируемого лица.

При выполнении аудиторской процедуры *инспектирования* аудитор изучает созданные аудируемым лицом или полученные аудируемым лицом извне учетные записи и документы на бумажном или электронном носителе информации, а также осуществляет физический осмотр материальных активов. Примером инспектирования, проводимого в качестве теста средств контроля, является проверка учетных записей и документов на предмет их санкционирования

При выполнении аудиторской процедуры *наблюдения* аудитор изучает процесс или процедуру, выполняемые другими лицами. Примером наблюдения является изучение аудитором: подсчета материальных запасов, выполняемого персоналом аудируемого лица; выполнения персоналом аудируемого лица контрольных действий.

При выполнении аудиторской процедуры пересчета аудитор проверяет точность арифметических подсчетов в первичных учетных и иных документах. Пересчет может выполняться вручную или автоматически.

При выполнении аудиторской процедуры *повторного проведения* аудитор самостоятельно выполняет процедуру или контрольное действие, которые изначально выполнялись в рамках системы внутреннего контроля аудируемого лица.

При выполнении *аналитических процедур* аудитор оценивает финансовую информацию на основе анализа взаимосвязей между данными финансового и нефинансового характера. Аналитические процедуры предполагают также исследование выявленных отклонений и взаимосвязей, которые противоречат другой информации или существенно расходятся с прогнозируемыми данными.

При выборе и выполнении аудиторских процедур аудитор должен убедиться в уместности и надежности информации, используемой в качестве аудиторских доказательств.

Надежность информации, используемой в качестве аудиторских доказательств, зависит от: источника, из которого получена информация; характера информации; обстоятельств, при которых получена информация, включая средства контроля ее подготовки и хранения. Например, аудиторское доказательство, полученное из независимого внешнего источника, может оказаться ненадежным, если этот источник является недостаточно осведомленным или объективным.

При оценке надежности аудиторских доказательств аудитор должен исходить, как правило, из следующего:

а) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из независимого, внешнего по отношению к аудируемому лицу, источника (подтверждения третьих сторон, отчеты аналитиков, сопоставимые данные о конкурентах и др.);

б) более надежными являются аудиторские доказательства, полученные из внутреннего источника в случае, когда соответствующие средства контроля аудируемого лица, в том числе за подготовкой и хранением информации, функционируют эффективно (например, отчеты и первичные бухгалтерские

документы, проверенные и подтвержденные бухгалтерской службой).

в) аудиторские доказательства, полученные непосредственно аудитором (например, при наблюдении за процессом инвентаризации, проводимой инвентаризационной комиссией), являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, полученными косвенным путем или на основании логических заключений (например, на основании запроса о порядке применения средства контроля);

г) аудиторские доказательства, полученные в документальной форме на бумажном носителе или в электронном виде, являются более надежными, чем полученные в устной форме;

д) аудиторские доказательства, представленные подлинниками (оригиналами) документов, являются более надежными по сравнению с аудиторскими доказательствами, представленными копиями документов, надежность которых может зависеть от средств контроля за их подготовкой и хранением.

По результатам аудиторской проверки составляется *аудиторское заключение* - официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица, 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 аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Аудиторское заключение включает три части: *вводную, описательную и итоговую*.

В *вводной* части указываются сведения об аудиторе, которые характеризуют его как лицо, имеющее право проводить аудиторскую проверку, аудируемом лице, составе его финансовой (бухгалтерской) отчетности, период времени, за который проводилась аудиторская проверка, а также обязанность аудитора выразить мнение о достоверности во всех существенных отношениях данной отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации на основе проведенного аудита.

В *описательной* части аудиторского заключения приводится объем аудита с указанием, что аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, действующими в профессиональных аудиторских объединениях, членом которых является аудитор, либо в соответствии с иными документами. При этом под объемом аудита понимается способность аудитора выполнить процедуры аудита, которые считаются необходимыми в данных обстоятельствах, исходя из приемлемого уровня существенности. Это необходимо для получения пользователем уверенности в том, что аудит был проведен в соответствии с нормативными актами Российской Федерации, правилами и стандартами. Аудиторское заключение должно содержать указание о выборочной основе аудита и заявление относительно того, что аудит

предоставляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности во всех существенных отношениях финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

В *итоговой* (результативной) части аудиторского заключения содержится мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности проверяемого

В зависимости от мнения аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица законодательству Российской Федерации различают аудиторское заключение с выражением *безоговорочно положительного* мнения и *модифицированное аудиторское заключение*, которое, в свою очередь, может быть условно положительным (мнение с оговоркой), отрицательным и аудиторским заключением, содержащим отказ от выражения мнения.

Аудиторское заключение с безоговорочно положительным мнением выдается тогда, когда аудитор приходит к выводу, что финансовая (бухгалтерская) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении и результатах финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица в соответствии с установленными принципами и методами ведения бухгалтерского учета и подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности в Российской Федерации.

Модифицированное аудиторское заключение выдается в том случае, если имеются:

- либо факторы, не влияющие на аудиторское мнение, но аудитор считает необходимым описать их в данном документе, с тем чтобы привлечь внимание пользователей к какой-либо ситуации, сложившейся у аудируемого лица и раскрытой в финансовой (бухгалтерской) отчетности;

- либо факторы, влияющие на аудиторское мнение. В последнем случае аудиторское заключение может содержать мнение аудитора с оговоркой, отказ от выражения мнения или отрицательное мнение.

Аудиторское заключение представляется аудиторской организацией, аудитором только аудируемому лицу, заключившему договор оказания аудиторских услуг.

Заведомо ложное аудиторское заключение – это аудиторское заключение, составленное без проведения аудита или составленное по результатам аудита, но явно противоречащее содержанию документов, представленных аудиторской организации, индивидуальному аудитору и рассмотренных в ходе аудита. Заведомо ложным аудиторское заключение признается по решению суда.

4. Аудит в правоприменительной практике

Действующее законодательство, регулирующее аудиторскую деятельность, не содержит каких-либо указаний о взаимодействии с правоохранительными органами, в связи с чем представляется, что аудиторские проверки по поручению (заданию) органов расследования могут проводиться только с согласия проверяемого экономического субъекта. Если собственник

отказывается от проверки аудитором финансово-хозяйственной деятельности своего предприятия, то такие проверки проводиться не должны, что позволяет избежать конфликтов и показать объективное отношение к совершенному экономическому преступлению. Соответственно, для органов расследования появляются сомнения в возможности осуществления такого рода аудиторских проверок.

Аудиторская проверка, проводимая в условиях, когда руководители или материально-ответственные работники организации находятся под следствием, бухгалтерская документация изъята из организации, а на полноценные объяснения проверяемых лиц рассчитывать не приходится, по существу будет являться документальной бухгалтерской проверкой (ревизией), во многом схожей с документальной ревизией, проводимой по требованию органа расследования.

Если предположить, что орган расследования поставит аудиторскую организацию или индивидуального аудитора перед необходимостью провести аудиторскую проверку, то аудиторская организация (индивидуальный аудитор), скорее всего, выдаст по ее результатам отказ от ее проведения или выражения своего мнения по следующим причинам: непредставления организацией всей необходимой документации либо выявления в ходе аудиторской проверки обстоятельств, оказывающих или могущих оказывать существенное влияние на мнение проверяющих о степени достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Такой итоговый документ не сможет удовлетворить орган расследования, что является еще одним аргументом в пользу того, что правоохранительным органам требуется все же не аудит, а документальная ревизия (проверка) для выявления признаков конкретных экономических преступлений¹.

Другим не менее важным обстоятельством, ограничивающим использование аудита в правоохранительной деятельности, является оформление результатов аудиторской проверки специфическим документом - аудиторским заключением. Специфичность данного документа заключается в том, что его нельзя приравнивать к заключению эксперта-бухгалтера:

- **во-первых**, в ст. 74 Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации (УПК РФ), ст. 64 Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации и ст. 49 Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации в качестве доказательства допускается только заключение эксперта и не содержится какого-либо упоминания об аудиторском заключении;

- **во-вторых**, аудитор - специалист в своей области знаний, но он не является экспертом в процессуальном значении этого понятия, а также не является участником процессуальных правоотношений (ст. ст. 57, 199, 205 УПК РФ).

Возмездный характер аудиторских услуг существенно снижает возможности их использования в правоприменительной практике. Что

¹ Артемьев В.П., Е.С. Дубоносов Кому нужен этот аудит? // Налоговый учет для бухгалтера", 2005, N 6.

обуславливает обращение органов дознания и следствия к альтернативным и более доступным в организационном и материальном плане вариантам использования специальных экономических знаний. В данном случае достаточно широко используются ведомственные возможности: отделы документальных проверок и ревизий Управления по экономической безопасности и противодействия коррупции, отделы судебно-экономических экспертиз ЭКЦ ГУВД, а также обращение в структуры других ведомств: контрольно-ревизионных органов, территориальные лаборатории судебных экспертиз (ЛСЭ) Минюста России.

Однако, несмотря на то, что проведение аудита по заданиям правоохранительных органов имеет ряд трудностей, аудит как форма использования специальных бухгалтерских знаний может использоваться в правоприменительной практике. Так, органам расследования преступлений, совершаемых в сфере экономики, необходимо иметь в виду, что одним из источников информации об обстоятельствах совершенного преступления все же могут служить результаты аудиторской деятельности (аудиторские заключения), которые являются неотъемлемой частью финансово-хозяйственной деятельности организаций.

Закон N 307-ФЗ регламентирует проведение обязательного ежегодного аудита (ст. 5). Данное обстоятельство может помочь правоохранительным органам при сборе документальной информации о финансово-хозяйственной деятельности организаций, с которой были связаны противоправные деяния подследственных лиц.

Кроме того, при расследовании экономических преступлений аудиторы могут привлекаться в качестве специалистов для обнаружения, закрепления и изъятия доказательств как лица, обладающие специальными экономическими знаниями.

Таким образом, применение аудита в целях повышения раскрываемости преступлений в различных сферах имеет большое значение. Реально повысить эффективность борьбы с экономической преступностью невозможно без широкого привлечения к расследованию преступлений в данной сфере соответствующих специалистов, особая роль среди которых принадлежит аудитору.

РАЗДЕЛ 3. ОСОБЕННОСТИ ОТРАСЛЕВОГО БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ИССЛЕДОВАНИЕ ЭКОНОМИЧЕСКИХ СЛЕДОВ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

ЛЕКЦИЯ № 11. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ПОЗНАНИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ХИЩЕНИЙ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

1. Особенности исследования операций с денежными средствами в кассах.
2. Наиболее распространенные способы маскировки хищений денежных средств при совершении кассовых операций и приемы их выявления.

1. Особенности исследования операций с денежными средствами в кассах

В практической деятельности правоохранительным органам чаще всего приходится сталкиваться с расследованием хищений денежных средств, особенно в наличной форме. Как правило, преступники маскируют хищения, представляя его другими, вполне законными, на первый взгляд, бухгалтерскими операциями. Поэтому у следователей, оперативных сотрудников полиции зачастую возникают трудности, связанные именно с установлением способов маскировки хищений денежных средств или материальных ценностей.

Хищения денежных средств при совершении кассовых операций отличаются от других видов хищений тем, что они совершаются *ограниченным кругом лиц*, из которых материально ответственным лицом является лишь кассир организации.

Второй особенностью является *ограниченный круг используемых документов*. Ограничение круга типично используемых документов усиливается тем, что документооборот именно по банковским и кассовым операциям наиболее унифицирован и не имеет принципиальных отличий для отдельных отраслей экономики (например, приходные и расходные кассовые ордера, кассовая книга и т.п.). Кроме этого необходимо знать процедуру оформления, регистрации и текущего контроля кассовых операций.

Третьей особенностью является *неизменяемость на протяжении длительного времени способа маскировки хищения* конкретными участниками преступления. Поэтому при выявлении одного эпизода хищения денежной суммы замаскированного определенным способом (например, оформление подложного расходного кассового ордера на работника предприятия) можно предположить, что таких подложных ордеров за более длительный период будет множество. Такая ситуация является основанием для назначения

документальной ревизии.

Сотрудникам оперативных подразделений экономической безопасности органов внутренних дел необходимо знать общий порядок ведения кассовых операций в организациях.

В кассе работу с наличными денежными средствами осуществляет кассир, с которым администрация в целях обеспечения сохранности вверенных материальных ценностей заключает договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Кассир в соответствии с должностными обязанностями: осуществляет операции по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность; получает по оформленным согласно установленному порядку документам денежные средства и ценные бумаги в учреждениях банка для выплаты рабочим и служащим заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов; ведет на основе приходных и расходных документов кассовую книгу, сверяет фактическое наличие денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком, составляет кассовую отчетность.

На малых предприятиях, не имеющих в штате кассира, его обязанности могут выполняться главным (старшим) бухгалтером или другим работником по письменному распоряжению (приказу) руководителя предприятия с обязательным заключением с ним договора о полной материальной ответственности.

Основным нормативным правовым актом, регламентирующим работу кассира с денежной наличностью, является Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации, утвержденное ЦБ России от 12 октября 2011 года № 373.

Процесс ведения кассовых операций состоит из множества этапов, включающих оформление комплекса учетно-бухгалтерских документов. К оформлению кассовых документов предъявляются высокие требования. В них должны быть соблюдены все реквизиты, предусмотренные Положением по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации¹. Поступление и выдачу наличных денег оформляют на бланках, утвержденных постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. При этом запрещено вносить в кассовые документы любые, даже оговоренные, исправления.

Оформление первичных документов по приходу денежных средств осуществляется кассирами путем составления приходных кассовых ордеров (форма КО-1), подписанных главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. Данный документ состоит из двух частей: приходного кассового ордера и квитанции к приходному кассовому ордеру, которая выдается лицу, внесшему наличные деньги в кассу. Квитанция подписывается главным бухгалтером, кассиром и заверяется печатью (штампом) или оттиском

¹ Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34 н

кассового аппарата.

Выдача наличных денежных средств из кассы производится по расходному кассовому ордеру (форма КО-2), который составляется в одном экземпляре и подписывается руководителем и главным бухгалтером предприятия. Регистрация бухгалтерских документов по приему и выдаче наличных средств из кассы производится в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (форма КО-3). После регистрации в журнале приходным и расходным ордерам присваиваются очередные порядковые номера.

Все расчетные операции с наличными деньгами фиксируются в кассовой книге (форма КО-4). Организация имеет только одну кассовую книгу, которая должна быть пронумерована, прошнурована и опечатана сургучной или мастичной печатью. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Первые экземпляры остаются в кассовой книге, а вторые служат отчетом кассира. В конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги и выводит их остаток на следующее число.

В соответствии с п. 2.5 Порядка ведения кассовых операций, в случае ведения кассовой книги с применением технических средств, должна обеспечиваться сохранность содержащихся в указанных документах данных на электронном носителе информации и должна быть исключена возможность несанкционированного изменения указанных данных.

Отчет кассира (второй экземпляр) сдается в бухгалтерию совместно с приложением приходных и расходных кассовых ордеров под роспись в кассовой книге.

К числу документов, на основании которых организация (клиент банка) может снять наличные деньги со своего счета, относится денежный чек. Наличные денежные средства могут быть выплачены только лицу, указанному в денежном чеке. Специфика данного документа заключается в том, что он составляется в одном экземпляре и после выдачи денег хранится в банке. Соответственно, банки ведут учет чековых книжек, выдаваемых организациям-клиентам.

2. Наиболее распространенные способы маскировки хищений денежных средств при совершении кассовых операций и приемы их выявления

Несмотря на такую особенность как неизменяемость способа маскировки хищений денежных средств конкретными расхитителями, тем не менее, для данной категории преступлений характерны различные ухищренные способы маскировки преступных действий.

Встречающиеся на практике злоупотребления и нарушения законности в процессе осуществления кассовых операций по способам совершения классифицируются следующим образом:

- 1) прямое хищение денежных средств:
 - а) прикрытое оформленными документами и расписками;
 - б) ничем не прикрытое;
- 2) неоприходование и присвоение денег, поступивших:

- а) из банка; от разных лиц и организаций по приходным ордерам;
- б) от других организаций по доверенности;

3) излишнее списание денег из кассы:

- а) повторное использование одних и тех же документов;
- б) неправильный подсчет итогов в кассовых документах и кассовых отчетах;
- в) списание сумм без оснований по подложным документам;
- г) подлоги в законно оформленных документах с увеличением суммы списаний;

4) присвоение сумм законно начисленных разным лицам и организациям, в том числе присвоение заработной платы, депонентских сумм.

Прямое хищение денежных средств без подлогов выявляется при проверке кассы путем инвентаризации кассовой наличности. Иногда оно маскируется расписками должностных лиц, покрывающими, по существу, растраты, совершенные кассиром либо другими должностными лицами, в частности – работниками счетного аппарата и руководителями подразделений. Возможно также незамаскированное хищение денежных средств, которое является наиболее простой формой преступления.

Такие нарушения и злоупотребления являются следствием неправильного подбора кассиров (проверка их опыта и надежности), нерегулярных проверок кассы.

Инвентаризация операционных касс имеет специфику. При наличии в магазине нескольких операционных касс их проверяют одновременно. Этим предупреждается возможность пополнения недостачи в одной кассе за счет другой. Если одновременно инвентаризацию кассы провести невозможно, то их опечатывают, а затем проверяют последовательно.

Если организация ведет расчеты с физическими лицами с применением ККТ, то необходимо проверить, вся ли ККТ прошла регистрацию в государственной налоговой инспекции, о чем будут свидетельствовать карточки регистрации ККТ. Журналы регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин должны вестись по форме № КМ-5, утвержденной Постановлением № 132, они должны быть прошиты, пронумерованы, подписаны руководителем, главным бухгалтером и представителем налогового органа.

При проверке операционной кассы в ней подсчитывается сумма денег, снимаются показания суммирующих денежных счетчиков кассового аппарата и определяется сумма выручки, сопоставляются полученные данные – сумма выручки и соответствующие показания суммирующих счетчиков. Они должны быть равны фактическому наличию денег в кассе.

Неоприходование денег по кассе связано со списанием полученных сумм непосредственно на расходы или сокрытием приходных операций. Наиболее часто встречаются случаи неоприходования в кассу денег, полученных с расчетного счета. Присвоение денежных средств в этом случае вскрывается взаимной проверкой операций кассы и банка. Необходимо сверить в первую очередь корешки выданных чеков с приходными документами по кассе. Полнота поступивших из банка выписок проверяется непосредственно в банке

посредством сверки учетных записей проверяемой организации с подлинными записями банка. Выписка из счета в банке, являющаяся строго учитываемым документом, требует тщательного контроля. Поэтому нельзя доверять получение выписок кассиром и другим лицом, отчеты которых зависят от содержания выписок.

Неоприходование денег, полученных по приходным ордерам в порядке оплаты услуг, погашения задолженности, оплаты материалов, квартирной платы и т.п., вскрывается посредством анализа и проверки непогашенной задолженности сотрудников и других лиц. В результате присвоения уплаченных сумм на расчетных счетах могут оставаться суммы непогашенной задолженности лиц, которые за собой никакой задолженности не признавали. Систематическая сверка расчетов с этими лицами и их опрос могут дать ценные результаты.

Наиболее распространенным видом неоприходованных платежей по кассовым ордерам являются платежи увольняющихся лиц, погашающих при расчете свою задолженность. Случаи, когда в учете значится задолженность за ушедшими сотрудниками, должны подвергнуться особенно тщательной проверке.

Действенным методом контроля расчетов являются также проверка регистрации приходных документов и сверка зарегистрированных документов с документами оплаченными.

С точки зрения условий, облегчающих присвоение денег, полученных по приходным ордерам, важно отметить отсутствие или неполноту регистрации кассовых ордеров, выдачу кассовых ордеров до их оплаты на руки плательщикам, несвоевременную сверку и взыскание задолженности.

В дебиторской и кредиторской задолженности, особенно мелкой, часто скрываются злоупотребления. Оперативное взыскание дебиторской задолженности, в частности – задолженности работника предприятия, является важной мерой, препятствующей злоупотреблениям. Правильная регистрация ордеров и передача квитанции непосредствен в кассу, контроль за возвратом в бухгалтерию неоплаченных приходных ордеров повышают достоверность записей и исключают злоупотребления.

Борьбы с присвоением денег, полученных от других предприятий, требует в первую очередь осуществления безналичных расчетов во всех возможных случаях. Как свидетельствует практика, нарушения этого правила порождают злоупотребления.

Дальнейшее исследование кассовых операций организации предполагает выявление подлогов в кассовой книге. Все подлоги в кассовой книге можно разделить на три вида: а) неправильный подсчет денежных сумм; б) неправильный перенос денежного остатка; в) бездокументальные записи.

Первый вид подлогов связан с завышением итога за день в графе «расход» или выведением заниженного остатка денег на конец рабочего дня. Одним из приемов выявления данного подлога является арифметическая (счетная) проверка кассовых документов.

Вторая разновидность подлогов заключается в неправильном переносе

денежного остатка на конец дня в начало кассового отчета за следующий день. Например, остаток на конец рабочего дня за 22.10.2009 г. Составил 56 500руб., а вступительный остаток на начало следующего дня 23.10.2009 г. Зафиксирован в сумме 55 500руб.

В ситуации когда неправильный подсчет или перенос остатка допущен кассиром по ошибке, при внезапной инвентаризации кассы будет выявлен излишек денежных средств на соответствующую сумму. При умышленном изъятии кассиром денег будет установлено несоответствие между остатком денежных средств на первое число следующего месяца по кассовой книге и остатком на это же число по счету 50 «Касса».

Третья разновидность подлогов в кассовой книге осуществляется путем бездокументальных записей о расходе наличных денег. Такие подлоги связаны с оформлением полностью и частично безденежных оправдательных документов на оплату услуг связи, закупку канцелярских принадлежностей и различных аксессуаров для кабинетов без приложения документов, подтверждающих материальные затраты: квитанции, кассовых и товарных чеков, торгово-закупочных актов и др.

Указанные подлоги могут быть выявлены путем сопоставления записей в кассовой книге, отчете кассира с первичными документами. Для установления фактов необоснованного списания в расход денежной наличности необходимо:

- проверить наличие правильно оформленных кассовых ордеров, указанных в кассовой книге, кассовом отчете, и документов-приложений к ним.
- изучить банковские выписки и документы по безналичным расчетам с целью установления фактов расчетов за материальные ценности, приобретение которых указано в оправдательных документах;
- установить, производилось ли списание денег по расходным кассовым ордерам без соответствующих оправдательных документов;
- выяснить, не производилось ли повторное списание денег по одним и тем же оправдательным документам, подтверждающим расход денежных средств.

Неоприходование или неполное оприходование денежных средств, поступивших в кассу предприятия, возможно, когда наличные денежные средства: 1) поступают от юридических и физических лиц в качестве оплаты за товары и услуги; 2) получены по чеку из расчетного счета в банке. Получаемую по приходному кассовому ордеру сумму кассир единолично или в сговоре с бухгалтером не отражает в кассовой книге либо приходит частично. Сумма похищенных денег определяется в виде разницы между суммой, указанной в приходном кассовом ордере, и оприходованной кассовой книге.

Приемами исследования данных бухгалтерского учета, которые могут применяться правоохранительными и контролирующими органами, являются: арифметическая, формальная проверка документов, сверка взаиморасчетов между организациями, встречная проверка и взаимный контроль.

Факторами, которые детерминируют совершение экономических преступлений при осуществлении кассовых операций, могут быть нарушение правил лимита кассы и совмещение функциональных обязанностей кассира с

обязанностями бухгалтера.

Лимит – это предельная сумма остатка денежных средств, которая устанавливается банком для каждой организации. Лимит остатка кассы определяется исходя из объемов налично-денежного оборота организации, режима её деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения и сокращения встречных перевозок ценностей. Превышение лимита денежных средств допускается только в период выдачи зарплаты, стипендий, социальных пособий на срок более трех дней (для предприятий, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, - до пяти дней). Соблюдение правил лимита влияет на интенсивность денежного оборота и имеет значение для профилактики краж, хищений и злоупотреблений.

Наибольшее значение для прогнозирования преступлений экономической направленности имеет факт совмещения функциональных обязанностей кассира и бухгалтера. Явное или скрытое совмещение данных функций может способствовать совершению преступлений на хозяйствующем субъекте.

Абсолютное большинство хищений денежных средств из кассы, связано с узким кругом лиц, основную роль в которых выполняется бухгалтерским работником. Знание сотрудниками правоохранительных органов круга лиц, потенциально причастных к сомнительным кассовым операциям, документооборот таких операций, порядок учета и контроля денежных операций, а также способов маскировки преступниками хищений денежных средств, будет способствовать эффективному и оперативному обнаружению и пресечению преступлений.

ЛЕКЦИЯ № 12. ИССЛЕДОВАНИЕ ОПЕРАЦИЙ ПО УЧЕТУ ОСНОВНЫХ СРЕДСТВ, ПРОИЗВОДСТВЕННЫХ ЗАПАСОВ И ГОТОВОЙ ПРОДУКЦИИ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

1. Учет основных средств.
2. Проверка и исследование данных учета при выявлении и расследовании хищений основных средств.

1. Учет основных средств

Производственно-хозяйственная деятельность промышленных предприятий складывается из множества технологических и учетных операций, связанных с получением и приобретением основных средств, сырья и материалов, их использования в производстве, а также выпуском и реализацией готовой продукции.

В связи с этим по сравнению с другими хозяйствующими субъектами перечень используемых здесь бухгалтерских документов и счетов бухгалтерского учета существенно расширяется.

Основные средства.

Объектом хищений основных средств бывают жилые здания, транспортные средства, компьютерная техника, телевизоры, радиоаппаратура, холодильники, мебель, ковры. Хищению основных средств предшествует заведомо необоснованное их приобретение с целью последующего присвоения и использования. Похищенные путем краж, хищений, мошенничества объекты основных средств преступники используют для личного обогащения, продажи другим организациям, знакомым. Соккрытие хищений основных средств маскируется составлением подложных актов на их списание, под видом уценки преступники вносят в кассу предприятия деньги, равные стоимости объектов, а суммы разницы в цене присваивают. В случаях сокрытия хищений основных средств другими способами полученные от продажи деньги расхитители присваивают полностью. Хищению объектов основных способствует запущенность бухгалтерского учета и отсутствие контроля за их сохранностью.

Хозяйственные операции по поступлению, использованию и выбытию основных средств оформляются следующими учетными документами:

- *безвозмездное поступление основных средств* на предприятие с баланса другой организации оформляется актом приема-передачи, составляемым на каждый отдельный объект, или общим актом приема-передачи этой формы, если поступили однотипные объекты, имеющие одинаковую стоимость. В акте приема-передачи указывается: состав комиссии, наименование объекта, его краткая характеристика, соответствие техническим условиям, результаты испытания, заключение комиссии о его качественном состоянии, первоначальная стоимость, сумма или % износа, источник приобретения и перечень прилагаемой технической документации.

Сотрудники бухгалтерии делают в нем отметку об открытии карточки или записи в инвентарной книге учета основных средств за соответствующий период. После утверждения акта руководителем предприятия он является основанием для оприходования по документам бухгалтерского оформления.

Передача основных средств (объектов) внутри предприятия оформляется накладной на внутренне перемещение основных средств в двух экземплярах с указанием основания перемещения, наименование объекта и краткой характеристики его технического состояния. Первый экземпляр накладной передается в бухгалтерию, где служит основанием для отметки в карточке (книге) учета перемещения объекта, а второй - в отдел главного механика, где осуществляется оперативно-технический учет основных средств.

Ликвидация основных средств оформляется актом в двух экземплярах, который составляется постоянно действующей комиссией, создаваемой по письменному распоряжению руководителя предприятия. В акте о ликвидации основных средств отражается: состав комиссии, заключение по осмотру объекта, год изготовления, время поступления на предприятие и ввода в эксплуатацию, количество и стоимость капитальных ремонтов, техническое

состояние и причины ликвидации, а также сумма затрат, связанная с работами по ликвидации (демонтаж, разрезка на металлолом и т.п.).

Аналитический учет основных средств (зданий, сооружений, машин, оборудования, производственного и хозяйственного инвентаря) осуществляется в инвентарных карточках. При проверке особое внимание необходимо обращать на правильное и своевременное заполнение всех реквизитов карточек, что может говорить о замене одноименных новых предметов старыми.

Групповой учет основных средств по цехам и участкам осуществляется в инвентарных карточках группового учета. Опись инвентарных карточек по учету основных средств вводится в журналах. Аналитический учет основных средств может осуществляться в инвентарных книгах, в карточках учета движения по группам, в инвентарных списках по месту их нахождения и эксплуатации.

Данные аналитического учета часто используются для проверки исходной информации о подлогах в документах на поступление или выбытие основных средств.

Ознакомление с аналитическим учетом необходимо, например, при получении информации о неоприходовании каких-либо конкретных основных средств (оборудования, инвентаря), приобретенных предприятием по безналичному расчету. Отсутствие соответствующей записи в аналитическом учете будет сигналом о возможном подлоге. Например, получив сведения о присвоении люстр, полученных на оптовом торговом предприятии, оперативный сотрудник первоначально убедился, что, судя по записям в аналитическом учете, такие люстры вообще не были оприходованы. Затем был установлен подлог и в первичных документах: вместо люстр хрустальных по складу предприятия преступники оприходовали по той же цене партию светильников, которые были списаны затем якобы для оборудования производственных помещений.

Известны случаи хищений, вскрываемых путем составления подложных актов на списание основных средств по ветхости, в связи с полным износом. В таких актах (а иногда в инвентарных карточках) обычно искажается дата приобретения списываемого оборудования или инвентаря. Это искажение устанавливают последовательным сличением по датам всех рассматриваемых документов: актов о ликвидации, инвентарных карточек и актов на приемку или приобретение списываемых основных средств (например, в период инвентаризации, с целью уменьшения балансовой стоимости основных средств, чтобы меньше выплачивать при приватизации предприятия путем выкупа

2. Проверка и исследование данных учета при выявлении и расследовании хищений основных средств

В целях совершения и сокрытия хищений основных средств преступники применяют следующие способы:

1) составляют подложные акты на списание объектов: выбытие, ликвидацию, уценку, порчу или сдачу в утиль;

2) заменяют новые объекты основных средств старыми, непригодными к эксплуатации;

3) оформляют подложные накладные на списание средств под видом производственных мероприятий;

4) инсценируют кражи, хищения, грабежи объектов с последующим списанием их на совершение неизвестными лицами.

Похищенные путем краж, хищений, мошенничества объекты основных средств преступники используют для личного обогащения, продажи другим организациям, знакомым. При сокрытии хищений основных средств путем составления подложных актов на их списание под видом уценки преступники вносят в кассу предприятия деньги, равные стоимости объектов, а суммы разницы в цене присваивают. В случаях сокрытия хищений основных средств другими вышеуказанными способами полученные от продажи деньги расхитители присваивают полностью. Хищению объектов основных средств способствует запущенность бухгалтерского учета и отсутствие контроля за их сохранностью.

Так, о злоупотреблении могут свидетельствовать ведение учета объектов основных средств только в денежном измерителе, отсутствие инвентарных карточек и номеров. Должностные лица могут необоснованно начислять амортизацию на некоторые объекты, совершать приписки объема и стоимости выполненных работ по капитальному ремонту основных средств для последующего хищения денежных средств. При приобретении основных средств преступники завышают их первоначальную стоимость, создавая завышенную кредиторскую задолженность на счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», а после фактического расчета суммы разницы изымают по подложным документам.

При безвозмездном поступлении основных средств преступники могут совершать их хищение за счет неполного оприходования, с маскировкой записей в актах приемки-передачи и счетах. Часто хищения объектов основных средств совершают под видом их выбытия вследствие полного износа и списания с баланса предприятия. Сокрытие хищения основных средств в бухгалтерском учете может осуществляться при якобы имевшей место их продаже с отражением на счетах бездокументных записей или предоставлением подложных платежных документов. Вуалируя хищение объектов основных средств, преступники завышают сумму их износа, что влечет необоснованное увеличение затрат на издержки производства и приводит к сокрытию прибыли от налогообложения.

Для выявления и доказывания фактов хищений основных средств изъятию (выемке) подлежат: акты приемки-передачи основных средств; накладные на внутреннее перемещение объектов; акты о ликвидации основных средств; инвентарные карточки учета основных средств; описи контроля сохранности инвентарных карточек; инвентарные книги учета объектов; инвентарные списки основных средств и др.

Исходя из обстоятельств, подлежащих установлению по делу, и собранных документов учета основных средств, работники БЭП и следователи могут назначить:

- 1) инвентаризацию;
- 2) документальную ревизию;
- 3) судебно-бухгалтерскую экспертизу;
- 4) судебно-строительную экспертизу.

Основными частными приемами проверки и исследования учетных **данных** являются: проверка фактического наличия объектов в сопоставлении с документальными записями; изучение учетного документа (нормативная, арифметическая проверки и проверка документов по форме); исследование нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции (встречная проверка, взаимный контроль) и др.

В ходе инвентаризации основных средств члены инвентаризационной комиссии могут обнаружить: излишки и недостачу объектов; замену новых основных средств на старые; разукomплектованность объектов; использование основных средств не по назначению; непригодность объектов к дальнейшей эксплуатации.

Чтобы выявить и доказать хищение основных средств, необходимо применить:

а) сопоставление актов на списание основных средств с инструкциями, регламентирующими условия использования, сроки износа и порядок выбытия объектов;

б) сопоставление нарядов на работы по ремонту основных средств с актами приемки объема выполненных работ;

в) сверку проектно-сметной документации и актов на работы по ремонту со счетами-фактурами, накладными о движении материалов;

г) сверку актов на списание основных средств с квитанциями вторчермета о сдаче объектов в металлолом, с товарно-транспортными накладными на перевозку, с накладными склада на оприходование деталей, узлов, пригодных к использованию.

Документальной ревизией основных средств специалист-бухгалтер может выявить: досрочное списание объектов; занижение амортизационных отчислений на полное восстановление и ремонт основных средств; приписки объема и стоимости работ в нарядах на работы и незаконную выплату заработной платы; необоснованное списание материалов на ремонт средств; незаконное использование объектов; выполнение текущего ремонта основных средств под видом капитального ремонта и наоборот; незаконное списание и реализацию основных средств.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается для установления размера материального ущерба, причиненного недостачей, хищением основных средств, правильности документального оформления учета их движения. Эксперт-

бухгалтер может определить основные средства, внесенные учредителями в качестве вклада в уставный капитал, круг лиц, за которыми числились объекты, где выявлена недостача (излишки), недостатки в бухгалтерском учете и контроле, способствовавшие злоупотреблениям, хищениям.

Судебно-строительная экспертиза назначается, если объектами хищений являются модернизированные, реконструированные или построенные здания, сооружения. Для проведения экспертизы привлекают специалистов-строителей из профильных научно-исследовательских учебных заведений. Важно, чтобы специалисты имели познания и практический опыт по общестроительным, монтажным работам, нормированию труда и проектированию.

Для доказательства хищений объектов, строительных материалов, денег при строительстве, ремонте зданий, сооружений необходимо исследовать документацию на приобретение основных средств, степень их износа, проектно-сметную документацию, договоры подряда, счета-фактуры и др.

Эксперт, изучив указанные документы, может дать ответы на следующие вопросы:

1) правильно ли были определены объем и сложность работ в рабочих чертежах, техническом акте, дефектной ведомости;

2) обоснованно ли включены в смету затраты по отдельным видам работ;

3) верно ли определены по смете затраты труда и строительных материалов;

4) кто должен согласно действующим положениям обеспечивать правильность составления строительно-технической документации и сметы?

Специалисты устанавливают факты злоупотреблений, хищений объектов и денежных средств при: а) возведении, переустройстве, восстановлении и расширении предприятий, зданий, сооружений; б) строительстве железнодорожных линий, шоссейных дорог, мостов и выполнении мелиоративных, ирригационных, дноуглубительных работ; в) постройке линий электропередач, линий связи, теплофикационных сетей, трубопроводов; г) сборке металлических, железобетонных и иных конструкций, монтаже оборудования в корпусах предприятий, электростанциях, шахтах.

ЛЕКЦИЯ № 13. ИССЛЕДОВАНИЕ ТОВАРНЫХ ОПЕРАЦИЙ В ТОРГОВЛЕ И ОБЩЕСТВЕННОМ ПИТАНИИ

Учет операций в оптовой и розничной торговле

Проверка и исследование товарно-денежных операций при выявлении и расследовании преступлений в торговле

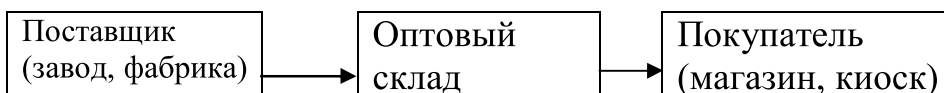
3. Учет операций в организациях общественного питания.

4. Проверка и исследование данных учета при выявлении и расследовании преступлений в организациях общественного питания.

Оптовая торговля - это продажа товаров крупными партиями предприятиями-производителями или их представителями другим организациям. **Оптовая цена** используется в обороте между изготовителями товаров и оптовыми торговцами, а также оптовыми и розничными торговцами.

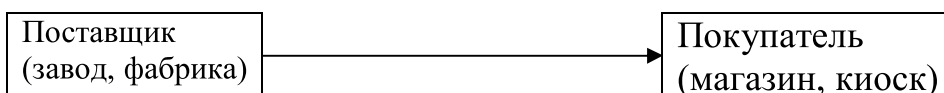
Хозяйственные взаимоотношения между производителями товаров и их покупателями (оптовыми складами, организациями розничной торговли) осуществляют на основании **договоров поставки или купли-продажи**. В них указывают: *наименование; ассортимент; количество; качество; комплектность; цену и стоимость; сроки отправки; порядок расчетов; штрафные санкции; почтовые реквизиты поставщика и покупателя.*

Различают складскую и транзитную формы доставки товаров **Складская доставка товаров** состоит в перевозке их от поставщика покупателям по схеме:



Разновидностью складской доставки является *кольцевой завоз*, при котором за один рейс поставщик своим транспортом доставляет товары нескольким предприятиям.

Транзитная доставка товаров заключается в перевозке их от поставщика покупателям по схеме:



Транзитная доставка товаров предполагает отгрузку их крупных партий производителем покупателю с использованием транспорта поставщика или покупателя (самовывоз).

Бухгалтерскую информацию об отгрузке производителями товаров покупателям, их приемке, хранении, транспортировке содержат:
доверенность;

*распоряжение на отгрузку товара;
счет-фактура;
сертификат качества;
карточка учета материалов;
товарно-транспортная накладная;
пропуск на вывоз;
платежное поручение;
платежное требование;
приходный кассовый ордер;
чек кассового аппарата.*

Синтетический учет товаров в организациях торговли ведут на счете 41 «Товары», где обобщают информацию об операциях по обороту товаров, приобретенных специально для продажи, наличии тары покупной и собственного производства, кроме инвентарной, служащей для производственных нужд, а также связанных с этим расходов и доходов. По субсчету 41-1 «Товары на складах» учитывают их наличие и движение на оптовых базах, складах, овощехранилищах, холодильниках. На субсчете 41-3 «Тара под товаром и порожняя» отражают наличие и движение тары под товарными запасами и тары порожней. Товары, принятые на ответственное хранение, фиксируют на забалансовом счете 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», а принятые на комиссию - по счету 004 «Товары, принятые на комиссию». На субсчете 41-4 «Покупные изделия» учитывают наличие и движение изделий (применительно к порядку, предусмотренному для учета производственных запасов).

Оприходование товаров и тары на склад отражают по дебету счета 41 «Товары» по стоимости их приобретения без НДС кредиту счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Сумму НДС по товару учитывают в дебете счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». После оплаты поставщику покупатель может вычесть сумму НДС, записав ее по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Данные о фактическом отпуске товаров, в том числе по договору комиссии, записывают по дебету счета 45 «Товары отгруженные» и кредиту 41 «Товары». Переданные для переработки в другие организации товары не списывают со счета 41 «Товары», а учитывают обособленно, с составлением карточек по материально ответственным лицам, наименованиям, сортам, партиям, кипам и местам хранения.

При признании в бухгалтерском учете выручки от продажи товаров их стоимость указывают по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту 90-1 «Выручка». Одновременно покупную стоимость проданного товара фиксируют по дебету субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 41 «Товары». Себестоимость оказанных услуг отражают в дебете субсчета 90-2 «Себестоимость продаж» и кредиту счета 44

«Расходы на продажу». Суммы денег, полученные организацией за реализованный товар, записывают по дебету счетов 51 «Расчетный счет» (52 «Валютный счет», 50 «Касса») и кредиту 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если выручка определенное время не может быть признана в учете, то до момента ее признания товарные запасы учитывают на счете 45 «Товары отгруженные». До поступления от покупателей оплаты за товар суммы НДС могут быть отражены по дебету субсчета 90-3 «Налог на добавленную стоимость» и кредиту 76-2 «Расчеты по претензиям». После поступления денег сумму НДС, причитающуюся к уплате в бюджет, записывают по дебету счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и кредиту 68 «Расчеты по налогам и сборам».

Розничная торговля - это продажа товаров мелкими партиями, за наличный расчет одними юридическими и физическими лицами другим. Розничная цена включает в себя оптовую цену промышленности и торговую наценку. В основе их лежат издержки производства и обращения товаров, прибыль производственных и торгово-сбытовых организаций. Основная часть товаров с оптовых баз, складов, холодильников поступает в сферу государственной и частной розничной торговли: магазины, киоски, палатки, ларьки.

Учет товаров в розничной торговле осуществляют по фактической себестоимости, т. е. сумме фактических затрат на приобретение без НДС и других возмещаемых налогов: оплата поставщику, транспортных, консультационных услуг, таможенных пошлин, невозмещаемых налогов, издержек по содержанию складских помещений, проценты по кредитам поставщиков, начисленные до принятия к учету товаров.

На получение товаров с оптовых баз, складов экспедитор предприятия розничной торговли предъявляет свой *паспорт* и доверенность. В ней отражают данные покупателя и поставщика, срок действия доверенности, должность, Ф.И.О. лица, которому выдан документ, наименование и количество подлежащих получению товаров. Доверенность выдается покупателем водителю-экспедитору под *расписку в книге учета регистрации доверенностей*. На отпуск товаров в розничную торговлю заполняют *упаковочный ярлык* с указанием наименования, количества, сорта, веса, стоимости ценностей. После этого оформляют *расходную накладную, счет-фактуру*, на которой проставляют цену, торговую наценку, стоимость товара и НДС. На доставку товара автотранспортом выписывают *путевой лист*, *товарно-транспортную накладную*, где фиксируют марку, номер машины, адреса поставщика и получателя, цену, транспортные расходы.

Документальное оформление приема товара на складах продавцов розничной торговли производится так же, как и в оптовой торговле. Прежде чем приходить товары, материально ответственные лица проверяют целостность контейнеров, исправность пломб, соответствие количества, качества, внешнего вида ценностей данным сопроводительных документов. При отсутствии нарушений, следов хищений материально ответственное лицо

расписывается, проставляет печать на всех экземплярах счета-фактуры и товарно-транспортной накладной, а затем по одному экземпляру передает в бухгалтерию.

Если при приемке товара обнаружены повреждения контейнера, пломбы, недостача, то составляется *акт об установленном расхождении*, где указывают фактическое наличие товара. Акт составляется в трех экземплярах: один передается поставщику, второй -руководителю предприятия, третий - бухгалтерии. Во всех экземплярах счета-фактуры, товарно-транспортной накладной делается отметка о составлении акта.

Учет товаров на складах организаций розничной торговли ведут в *товарных книгах* или карточках складского учета по наименованиям, сортам, количеству, учетным ценам и сумме. Отпуск товаров со склада в магазины, киоски, производится по требованиям-накладным или дневным заборным листам с указанием наименования, сорта, веса, количества, цены и стоимости товаров. Все приходно-расходные документы прилагаются к *товарному отчету*, составляемому в двух экземплярах: первый с документами сдается в бухгалтерию; второй с распиской бухгалтера о принятии документов остается у кладовщика.

Передача товара одним торговым предприятием в другие осуществляется по *счета-фактурам и товарно-транспортным накладным*, а внутри магазина из одной секции в другие - по *накладным*. Отпуск товаров продавцам мелкорозничной сети производят по *приходно-расходным накладным*, выписываемым в двух экземплярах: первый служит основанием для оприходования товаров; второй - для их списания.

При хранении, отпуске и транспортировке товаров возникают их потери под воздействием естественных условий: выветривании, испарении, усушке. В таких случаях недостачу товаров уменьшают на сумму убыли, списываемой по фактическим размерам, но не выше установленных норм. Потери товаров сверх норм убыли отражают в акте, где указывают наименование ценностей, размер потерь, причины завышения норм убыли, виновных в этом лиц, которые обязаны возместить убытки по розничным ценам.

На залежалые товары (устаревшие фасоны, модели), уценку производят два раза в год: в начале весны (1 апреля) - осенне-зимнего ассортимента; в начале осени (1 октября) - весенне-летнего ассортимента. В состав комиссии по уценке входят руководитель торгового предприятия, товаровед, экономист по ценам, продавец, представитель налоговой инспекции. Члены комиссии составляют *опись-акт уценки товаров* устаревших фасонов, моделей и частично потерявших первоначальное качество. В ярлыках, ценниках указывают дату уценки, стоимость товаров до и после уценки, причем их продажа производится в специальной секции магазина.

При продаже населению товаров за наличный расчет расходные документы не оформляют, поэтому сумму реализации, объем розничного товарооборота определяют по размеру торговой выручки за день. Наличные деньги за проданные товары получают контролеры-кассиры, продавцы, которые руководствуются *Положением по применению контрольно-кассовых*

машин при осуществлении денежных расчетов с населением. На полученную сумму денежных средств покупателю выдается чек, копия которого фиксируется на ленте контрольно-кассовой машины. Продавцы отпускают товары на сумму в чеке, а по окончании дня подсчитывают выручку и сверяют ее с суммой на счетчике кассовой машины. Сведения о показаниях счетчиков кассовых машин и полученной выручке записывают в журнал кассира-операциониста, а на возврат денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам составляют акт.

Если в разных отделах, секциях, киосках имеется несколько контрольно-кассовых машин, то на каждую из них ведут общий или отдельный журнал кассира-операциониста. В нем указывают номер кассового аппарата, дату, время, показания счетчика на начало и конец дня, сумму выручки. При учете показаний контрольно-кассовых машин в одном журнале записи располагают в порядке нумерации всех касс с указанием в числителе номера кассы, а в знаменателе - заводского номера машины и показаний каждого счетчика.

По окончании рабочего дня директор или уполномоченное им лицо проверяет показания счетчиков, вынимает из кассовых аппаратов контрольную ленту, подписывает ее и сдает денежную выручку, оформляет кассовый отчет и вносит записи в журнал кассира-операциониста. При расхождении суммы выручки денег с показаниями счетчиков кассовых аппаратов руководитель предприятия выясняет причину и составляет акт. Недостачу взыскивают с кассира, а излишки приходят с отнесением на результаты хозяйственной деятельности торгового предприятия. Журнал кассира-операциониста и другие документы, подтверждающие денежные расчеты с покупателями (клиентами), должны храниться не менее пяти лет.

В сфере торговли денежные расчеты с населением без использования контрольно-кассовых машин разрешены при продаже товаров на рынках, ярмарках, с ручных тележек, лотков, из корзин, цистерн. В случае отключения электроэнергии, подтвержденном энергосбытом, товары продают с выдачей покупателям (клиентам) квитанций установленной формы.

Учет товаров в бухгалтерии предприятия ведется в журналах-ордерах и ведомостях, на счетах 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле», 41-3 «Тара под товаром порожня», 42 «Торговая наценка» и др.

Затраты по заготовке и доставке товаров до центральных складов, производимые до момента их передачи в продажу, включаются в состав расходов на продажу, т. е. относятся на счет 41 «Товары» и 44 «Расходы на продажу». В розничной торговле разрешено производить оценку приобретенных товаров по продажной стоимости с отдельным учетом наценок (скидок, накидок) на счете 42 «Торговая наценка». Оприходование товаров на склад отражается по дебету счета 41 «Товары» по стоимости их приобретения без НДС и кредиту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». При учете товаров по продажным ценам делают запись по дебету счета 41 «Товары» и кредиту 42 «Торговая наценка» на сумму наценки.

По счету 42 «Торговая наценка» учитывают скидки, предоставляемые поставщиками предприятиям розничной торговли на возможные потери

товаров, возмещение транспортных расходов. Счет 42 «Торговая наценка» кредитуется при принятии к учету товаров на суммы торговой наценки. Эти суммы по товарам, проданным, отпущенным или списанным вследствие естественной убыли, брака, порчи, недостачи, сторнируются по дебету счета 90 «Продажи», иных соответствующих счетов, и кредиту 42 «Торговая наценка». Относящиеся к непроданным товарам суммы скидок (накидок) уточняют по инвентаризационным описям путем определения полагающейся скидки (накидки) на товары в соответствии с установленными размерами.

Суммы скидок (накидок) на остаток непроданных товаров выявляют по проценту, исчисленному из отношения суммы скидок (накидок) на остаток товаров в начале месяца и кредитовому обороту по счету 42 «Торговая наценка» (без учета сторнировочных сумм) к сумме товаров, проданных по продажным ценам за месяц, и их остатку на конец месяца. Аналитический учет по счету 42 «Торговая наценка» ведут с отдельным отражением сумм скидок (накидок) и разницы в ценах, относящейся к товарам на предприятиях розничной торговли и к товарам отгруженным.

Сумму НДС по купленному товару отражают по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» и кредиту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». После расчетов с поставщиком суммы НДС вычитают на основании счетов-фактур и делают запись по дебету счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и кредиту 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям».

Хозяйствующие субъекты в оптовой и розничной торговле широко применяют документы неофициального учета тетради, книги с двухсторонними записями продавцов при посменной работе; тетради с данными о поступлении товаров (продуктов) со склада в отдел магазина, киоск и, наоборот, из магазина, киоска на склад, а также о передаче товаров из одного отдела магазина, киоска в другой; отдельные листы с покупными описями о сдаче торговой выручки продавцами руководителю предприятия, кассиру; амбарные книги, которые в целях самоконтроля ведут с отражением в них записей на основе первичных бухгалтерских документов и записок руководителей о выдаче товаров.

2. Проверка и исследование товарно-денежных операций при выявлении и расследовании преступлений в торговле

В сфере оптовой и розничной торговли преступники совершают хищение товаров, продуктов и денежных средств со складов, баз, магазинов, киосков, с лотков следующими способами:

- 1) прямое хищение товаров и денег;*
- 2) нарушение порядка отпуска товаров;*
- 3) создание неучтенных излишков товаров с последующей их реализацией и присвоением денег;*
- 4) искажение финансовых результатов с целью укрытия с прибыли доходов от налогообложения.*

Прямое хищение товаров и денег заключается в том, что преступники сначала незаконно изымают из оборота товары при приемке-передаче, транспортировке, хранении, сбывают их покупателям и вырученные деньги присваивают. При этом преступники не составляют бухгалтерских документов на сокрытие недостач или излишков товаров.

Нарушение порядка отпуска товаров на оптовых базах, складах организаций оптовой, розничной торговли характеризуется: а) отпуском неучтенных товарно-материальных ценностей по завышенным ценам без договоров; б) искажением данных о товаре в сопроводительных документах (доверенности, счете-фактуре, товарно-транспортной накладной).

В первом случае кладовщики отпускают юридическим и физическим лицам дефицитные товары из заведомо созданных излишков и по завышенным ценам. Товары могут отгружать и не из излишков, но в больших количествах, чем указано в договорах, распорядительных документах на отгрузку.

Во втором случае преступники искажают данные о товаре в счете-фактуре, товарно-транспортной накладной, по кредиту счета 42 «Торговая наценка», дебету 90 «Продажи», где указывают необоснованные суммы скидок (накидок). Свидетельством о злоупотреблениях нередко служат записи по дебету счета 42 «Торговая наценка» и кредиту 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Неоприходование товара путем уменьшения суммы наценки возможно при сговоре материально ответственного лица с бухгалтером, который подложными записями в учете балансирует расчеты с поставщиками. При этом покупатель делает запись в ненадлежащие счета аналитического учета по неустребованной задолженности других поставщиков.

На приобретение товаров по покупной стоимости, сумму наценки и оплату преступники выписывают единое платежное поручение на несколько счетов-фактур, их экземпляры остаются в делах поставщика и прилагаются к товарным отчетам. Кладовщик при сговоре с бухгалтером не прилагают к отчету какие-либо из счетов-фактур и товары на указанные в них суммы похищают. Бухгалтер относит суммы похищенных товаров как задолженность за поставщиком и, сохраняя продажную стоимость товара, за счет неправильного сложения частных сумм наценок в документах балансирует остаток. Неоприходование сумм наценок покрывает стоимость похищенных товаров и влечет занижение доходов и прибыли, но при больших объемах товарооборота это может остаться незамеченным.

Одним из способов хищения товаров и денег является отпуск с оптовых баз товаров без указания цены в удостоверениях качества, на этикетках, ярлыках и упаковке. Это делают по сговору с работниками оптовой базы с целью завышения цены на товары и присвоения суммовой разницы. Руководители, материально ответственные лица скрывают такие хищения путем списания товаров на естественную убыль по завышенным нормам.

Создание неучтенных излишков товаров с последующей их реализацией и присвоением денег совершают материально ответственные лица оптовых баз, распределительных складов, предприятий розничной торговли.

Преступники изымают товары, неучтенные в сопроводительных документах поставщика и сбывают их за наличный расчет по завышенным ценам. Продавцы мелкорозничной торговли зачастую не знают, что реализуют неучтенные излишки товаров, а сдаваемую ими торговую выручку преступники похищают.

Работники розничной торговли похищают излишки товаров или денежные средства из доходов за счет необоснованного применения суммы торговой наценки. Распространено варьирование в учете одного и того же товара одновременно по покупной стоимости, предполагаемой продажной, и цене фактической продажи. Иногда завышают покупную стоимость товара и уменьшают сумму полученной скидки или предполагаемого дохода от реализации товара. Это позволяет за счет скидок, накидок создавать не излишки товаров, а нереальную кредиторскую задолженность в пользу поставщиков. Под видом погашения фиктивной кредиторской задолженности суммы денег перечисляют на подставных лиц и похищают.

Искажение финансовых результатов с целью укрытия с прибыли доходов от налогообложения состоит во внесении подлогов в документы учета и отчетности. Преступники нередко прилагают к отчету акты на списание товаров по завышенным нормам естественной убыли, оперируют бестоварными накладными на возврат товаров оптовой базе. Подлоги в документах совершают покупатели товара, поставщики стремятся этого не делать из-за возникновения у них недостачи, что легко обнаружить сопоставлением документов и записей на счетах 41 «Товары» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Зачастую реализация товаров не полно отражается в учете из-за подмены или уничтожения первичных документов с целью скрыть существование товаров и выручки. Торговое предприятие отпускает продавцу товары и подлинные счета-фактуры, дневные заборные листы, накладные. Когда после продажи товара продавец сдает ввч ручку, документы о реализации уничтожают, скрывая всю операцию, либо заменяют подложными, указывая неполную реализацию и присваивая сумму разницы. Искажение в отчетах о финансовых результатах данных о затратах состоит в том, что по дебету счетов 44 «Расходы на продажу» и 90 «Продажи» отражают завышенные расходы на упаковку, транспортировку, посредническую деятельность, а это влечет занижение суммы прибыли и налога.

На образование излишков товаров могут указывать следующие признаки:

- большое количество жалоб в адрес поставщиков;
- запущенность складского и бухгалтерского учета;
- высокий процент боя, порчи, лома при приемке, хранении, транспортировке и реализации товаров;
- торговля с выносных столиков, палаток и в других местах без использования кассовых аппаратов;
- задержание работников с поличным во время выноса, вывоза, приемки или отпуска товаров;

- сведения об изъятии товаров без оплаты или денег из выручки.

Для выявления и расследования хищений товаров изъятию (выемке) подлежат: доверенность; распоряжение на отгрузку товара; счет-фактура; сертификат (удостоверение) качества; карточка учета материалов; дневной заборный лист; товарно-транспортная накладная; пропуск на вывоз; платежное поручение; платежное требование; приходный кассовый ордер; чек кассового аппарата; акт об установленном расхождении в количестве (качестве) товара; упаковочные ярлыки; акты о недостаче, порче товара; сличительные ведомости; квитанции о проверке веса груза; акты отвесов, измерений, отбора образцов проб с заключением по результатам их анализа и др.

В целях доказывания хищений товаров и денег необходимо назначить:

- 1) контрольную проверку;**
- 2) контрольную закупку;**
- 3) лабораторный анализ;**
- 4) инвентаризацию;**
- 5) документальную ревизию;**
- 6) судебно-бухгалтерскую экспертизу;**
- 7) судебно-товароведческую экспертизу.**

Приемами проверки данных в документах учета являются: проверка фактического наличия товаров в сопоставлении с документами их учета; изучение отдельного учетного документа; встречная проверка и взаимный контроль; восстановление количественно-суммового (сортового) учета остатка товаров; контрольное сличение остатка товаров; хронологический и сравнительный анализ движения ценностей.

Контрольная проверка предполагает установление соответствия выписанных документов и цен на товары в момент их вывоза, переброски с базы, склада или при разгрузке. Для участия в контрольной проверке привлекают специалиста-товароведа, с которым осматривают внешний вид товара, проверяют наличие маркировки, товарного знака и другие отличительные признаки и свойства. Эти показатели сопоставляют с данными в доверенности на получение товара, расходной накладной, счете-фактуре, разных экземплярах товарно-транспортной накладной, где обнаруженные расхождения могут указывать на операции, которые не отражены или отражены повторно.

Отпуск товаров в порядке их внутреннего перемещения проверяют сопоставлением накладной на переброску с экземпляром получателя и разрешением руководителя. Разница между фактическим наличием товаров и сопроводительными документами может свидетельствовать о бестоварности операции. Необоснованное применение норм естественной убыли устанавливают сопоставлением утвержденных норм с данными в расчете и акте на списание. Проверкой можно обнаружить незаконное включение в акт уценки товаров, проданных до даты уценки, и уменьшение количества товаров, подлежащих дооценке. Результаты контрольной проверки оформляют *актом контрольной проверки товаров*.

Контрольная закупка проводится при наличии данных о злоупотреблениях при продаже товаров покупателям. Контрольную закупку проводят на стадии до возбуждения уголовного дела, зачастую совместно с сотрудниками Федеральной службы Роспотребнадзора.

Процесс и результаты контрольной закупки отражают в *акте контрольной закупки* и прилагаемых к нему документах. В акте указывают, кто и при участии кого производил контрольную закупку товаров, их вид и количество, стоимость, куда и с какой целью они направлены, каковы данные измерения, взвешивания, осмотра. Акт закупки подписывают все участники этого действия, включая продавца, а если кто-либо из них отказывается от подписи, то делают отметку о причинах отказа, на которые ссылается лицо. Составленный акт закупки можно использовать как основание для возбуждения уголовного дела.

Лабораторный анализ проводят для определения соответствия качества товаров данным, указанным в доверенности покупателя, расходных накладных, карточках количественного учета, счетах-фактурах, транспортных накладных, книгах покупок, продаж, технических паспортах, спецификациях, удостоверениях качества, упаковочных ярлыках. Для исследования товаров надлежит привлечь лаборантов, специалистов из торговых инспекций по закупкам и качеству, из бюро товароведческих экспертиз, инспекторов санитарных, ветеринарных служб.

Инвентаризация позволяет проверить фактическое наличие товаров на складах, базах, денежных средств в кассе и идентичность данных о них записям в документах учета. Инвентаризацию проводят в соответствии с *Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Минфином России 13 июня 1995 г. № 49*.

Члены инвентаризационной комиссии из числа товароведов, лаборантов, экономистов пересчитывают, измеряют, взвешивают товары, значащиеся в подотчете материально ответственных лиц, и выявляют: полно ли оприходованы и списаны товары; правильно ли указаны на них цены; соблюдается ли порядок их хранения, какого качества товары, нет ли недостатков, излишков, пересортицы.

Признаками хищений товаров могут быть: недостатки, излишки, пересортица; занижение документального остатка товаров; наличие товаров, не числящихся по бухгалтерским документам; полное или частичное неоприходование товаров в местах хранения; увеличение недостатков товаров при приемке и необоснованном отнесении на претензии к поставщикам. Результаты инвентаризации оформляют *актом* с приложением описи, сличительной ведомости, документов учета, расчетов о списании убыли, объяснений материально ответственных лиц по расхождениям.

На незаконное списание товаров с подотчета материально ответственных лиц указывают:

- наличие жалоб от покупателей на их обсчет;
- отсутствие ценников на товары;
- завышение в расходных накладных сорта и цен на товары;

- занижение остатка товаров, вследствие неполного отражения сумм наценки (скидки, надбавки) и НДС;
- изъятие из товарных отчетов расходных накладных на внутреннее перемещение товаров с указанием их в отчетах позднего периода;
- использование неисправных или непроклеенных весоизмерительных приборов, неучтенных (вторых) контрольно-кассовых машин;
- составление бестоварных документов на отпуск товаров, внутреннюю их переброску, производственные нужды, продажу в кредит, бой, порчу, естественную убыль.

Документальная ревизия предполагает исследование специалистом-бухгалтером доверенностей, расходных накладных, платежных поручений, требований, приходных кассовых ордеров, счетов-фактур, транспортных накладных.

Для выявления признаков злоупотреблений ревизоры-бухгалтеры используют: изучение отдельного учетного документа; встречную проверку; взаимный контроль; восстановление количественно-суммового (сортового) учета товаров; контрольное сличение остатка товаров; хронологический, сравнительный анализы.

3. Учет операций в организациях общественного питания

Особенности функционирования организаций общественного питания состоят в том, что: учетно-отчетные документы специфичны, не используются в бухгалтерском учете других предприятий; производство связано с приготовлением полуфабрикатов, готовой продукции в виде блюд, их реализацией в один и тот же день; хозяйствующие субъекты сами устанавливают цены на свою продукцию, поскольку разнообразный и часто изменяющийся ассортимент, зависимость стоимости блюд от цен на сырье, наличие системы наценки и НДС не позволяют определить заранее на длительный период твердые цены. Указанную специфику преступники используют при совершении хищений в организациях общественного питания.

В структуру организаций общепита входят: *рестораны, кафе, бары, столовые, закусочные* и иные предприятия частной коллективной или индивидуальной формы собственности. Предприятие общепита состоит из следующих подразделений: материальное снабжение (кладовая), производственный цех (кухня), торговый (обеденный, банкетный) зал, розничная продажа (буфет, киоски, выносные столики, лотки). Рассмотрим порядок оформления в этих подразделениях документов учета, которые подлежат изъятию и анализу при выявлении и расследовании преступлений.

Бухгалтерский учет на предприятиях общественного питания должен обеспечивать правильное и своевременное документальное отражение операций по движению и остаткам сырья, продукции, товаров, а также контроль за их сохранностью и использованием.

Сведения о хищении товаров, сырья, готовой продукции на предприятиях общественного питания могут содержать следующие документы:

калькуляционная карточка (форма ОП-1); план-меню (форма ОП-2); требование в кладовую (форма ОП-3); накладная на отпуск товара (форма ОП-4); закупочный акт (форма ОП-5); дневной заборный лист (форма ОП-6); акт о реализации и отпуске изделий кухни (форма ОП-10); акт о продаже и отпуске изделий кухни (форма ОП-11); контрольный расчет расхода специй и соли (форма ОП-13); ведомость учета движения продуктов и тары на кухне (форма ОП-14); акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни (форма ОП-15); акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица (форма ОП-18); журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации (форма ОП-19); акт о разделке мяса-сырья на полуфабрикаты (форма ОП-23); кассовый чек; акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины (форма КМ-1); акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (форма КМ-3); журнал кассира-операциониста (форма КМ-4); сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке (форма КМ-7).

Калькуляционная карточка регистрируется в реестре и содержит информацию о порядковом номере калькуляции и дате ее утверждения, наименовании каждого блюда кухни, продуктах для их приготовления, нормах закладки, цене и сумме, общей стоимости сырьевого набора на 100 блюд, их продажной цене, готовом выходе одного блюда в граммах. Наиболее точной следует считать указанную цену одного блюда, если калькуляция составлена из расчета стоимости сырьевых компонентов на 100 блюд. Продажная цена блюда сохраняется до изменения его сырьевого набора или стоимости сырья, а при их изменении новая продажная цена исчисляется и отражается в свободной графе калькуляционной карточки. Обоснованность исчисления продажной цены каждого блюда подтверждают подписями заведующий производством и лицо, составившее калькуляцию, а руководитель проверяет расчет и утверждает документ.

План-меню составляет ежедневно в одном экземпляре заведующий производством (шеф-повар, бригадир) накануне дня приготовления пищи и утверждает директор. В документе указывают дату его составления, название предприятия, код операции и материально ответственное лицо, характеристику гарнира и блюд, их номер по сборнику рецептур, количество, контрольное число и сумму.

Блюда в план-меню записывают в такой последовательности: холодные закуски, первые блюда, вторые блюда, третьи блюда, комплексные обеды, напитки, десерт. План-меню может составляться на компьютере с выводением табуляграммы-расчета необходимого количества сырья на выпуск изделий. Данные плана-меню на месяц, квартал, год с указанием частоты повторения блюд используют для планирования производственного процесса, его материального обеспечения с учетом норм расхода сырья на приготовление изделий.

Требование в кладовую выписывает заведующий производством в одном

экземпляре с учетом остатков на начало дня сырья (продуктов) и его потребности на предстоящий день. Руководитель предприятия должен утвердить требование, по которому на основании накладной отпускают сырье (продукты) из кладовой.

Накладная на отпуск товара из кладовой отражает номер, дату составления документа, наименование, код отправителя и получателя товаров, их затребованное и отпущенное количество, цену и сумму по учетным данным и продажным ценам и общую сумму, подписи ответственных лиц. Из реквизитов накладной можно получить информацию об отпуске продуктов (товаров) и тары из кладовой в производство (кухню), буфеты, киоски, а также одноразовом отпуске изделий кухни в течение дня (смены) буфетам, киоскам. Накладные фиксируют учетные и продажные цены, когда учетные цены продуктов в кладовой, изделий на кухне не тождественны продажным ценам, либо только продажные, если учетные и продажные цены одинаковы.

Закупочный акт составляют в одном экземпляре в момент совершения покупки у населения представителем предприятия продуктов по договорным ценам. В акте указывают дату его составления, наименование предприятия-покупателя, вид, количество, сорт, цену за единицу, общую стоимость закупленных продуктов, место, время покупки, Ф.И.О., местожительство продавца, подписи обеих сторон. Этот документ принимают к бухгалтерскому учету, если он утвержден руководителем предприятия общепита.

Дневной заборный лист служит для оформления отпуска изделий из кухни в буфеты, мелкорозничную сеть, предприятия, а также в раздаточную, отделенную от кухни. Бланки этих документов бухгалтер нумерует и выдает материально ответственным лицам под расписку в журнале учета и регистрации.

Из реквизитов документа можно выяснить номер, дату его составления, наименование, код предприятия, отпустившего продукцию, данные ее получателя, лимит отпуска продуктов, их количество, цену, подписи ответственных лиц. Заведующий производством при отпуске изделий из кухни выписывает дневной заборный лист под копиру в двух экземплярах: первый вручает получателю, а второй оставляет себе для отчета.

В отдельной графе дневного заборного листа должно быть указано количество возвращенной нереализованной материально ответственными лицами продукции. Можно установить, правильно ли определены взаимной сверкой итоги натуральных показателей и стоимость отпущенной продукции по дневным заборным листам в конце рабочего дня, своевременно ли сданы в бухгалтерию документы при отчетах с приложением продавцами мелкой розницы квитанций о сдаче выручки. Руководитель предприятия общепита, главный бухгалтер отвечают за правильность оформления дневных заборных листов и отчетов.

Акт о реализации и отпуске изделий кухни составляет комиссия в составе заведующего производством, кассира с указанием номера калькуляционной карточки, наименования готовых изделий, количества и суммы реализованной продукции по продажной цене за наличный расчет. Акт

оформляют ежедневно в ресторанах, барах категорий «люкс», высшей и первой на основании кассовых чеков, абонементов, талонов. Сведения о реализованных изделиях группируют по видам готовой продукции, порционные блюда с повышенной наценкой выделяют в отдельную группу. Важной является информация о цене и сумме изделий кухни по учетным ценам производства, денежной выручке в кассе за день.

Акт о продаже и отпуске изделий кухни оформляют заведующий производством, член бригады, бухгалтер, кассир на основании кассовых чеков, требований в кладовую, дневных заборных листов и прилагают к отчету кухни. Акт применяют в предприятиях, где форма расчетов с потребителями не отражает данных о реализации изделий кухни по наименованиям, количеству и стоимости. В реквизитах акта имеются сведения о покупателе, сумме реализованных блюд за наличный расчет по продажным и учетным ценам, а также о расходе количества специй, соли с категорией наценки.

Контрольный расчет расхода специй и соли составляют в предприятиях, ведущих отчет о количестве реализованных блюд и стоимости недорасхода специй и соли. Из расчета можно установить номера калькуляционных карточек, наименование продуктов, норму по сборнику рецептур на изготовление одной порции блюд, фактический их выпуск за отчетный период, продажную цену, стоимость и лиц, составивших и утвердивших расчет. Остаток специй и соли на начало инвентаризации, их поступление рассчитывают согласно записям в отчетах или накладных о движении продуктов.

Сравнением данных о фактическом расходе и стоимости специй и соли, включенных в калькуляцию, определяют сумму их недорасхода или перерасхода при производстве продукции. Своевременным оформлением документов с указанием данных, несоответствующих действительности, работники общепита пытаются завуалировать хищение сырья, готовых изделий.

Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне отражает суммы учетных цен производства, данные о поступлении продуктов, товаров и тары, указанные в отчете по документам поставщиков. Расход продуктов определяют на основании актов о реализации готовой продукции и дневных заборных листов. Отчет составляют в двух экземплярах, первый с приложенными документами сдают в бухгалтерию. На обратной стороне отчета могут содержаться сведения о таре.

Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни содержит данные о количестве остатка на кухне продуктов, полуфабрикатов, нереализованных готовых изделий, необработанного сырья. Остатки полуфабрикатов и готовых изделий пересчитывают в сырье по нормам рецептур, предусмотренным при составлении калькуляций на полуфабрикаты и готовые изделия. Акт составляет комиссия при инвентаризации и смене бригады, если работа кухни производится в две и более смены.

Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица отражает информацию о приемке-сдаче указанных ценностей в ресторане, столовой, буфете. Этот документ составляют в трех

экземплярах: один остается у материально ответственного лица, сдающего товар и тару; второй – у лица, принимающего материальные ценности; третий прилагают к отчету и передают в бухгалтерию.

Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам, составляют ответственные за ценности лица: распорядитель зала, бригадир, официант.

Акт о разделке мяса-сырья на полуфабрикаты содержит информацию о производстве данных изделий и контроле за их выпуском. Акт на разделку мяса-сырья должен быть подтвержден первичными документами о поступлении продукции с расчетом ее разделки таким образом, чтобы цех ежедневно мог закончить этот процесс и сдать изделия в кладовую.

Названный документ составляют на длительный срок (день-два), когда по условиям технологии обработки сырья процесс разделки не осуществлен в течение рабочего дня. К акту приобщают документы на передачу крупнокусковых полуфабрикатов в кладовую или выработку из них штучных продуктов. Акт проверяет бухгалтер и утверждает директор, которые ответственны за причины отклонения от установленных норм выхода крупнокусковых полуфабрикатов.

Кассовый чек пробивает на контрольно-кассовой машине официант, буфетчик, принимающие наличные деньги от граждан за реализованную продукцию. В реквизитах кассового чека содержится информация о названии предприятия, его идентификационном номере налогоплательщика, заводском номере контрольно-кассовой машины, порядковом номере чека, дате, времени, стоимости продукции и признаке фискального режима. Чеки и ленты контрольно-кассовых машин с фискальным режимом должны иметь отличительный признак, указанный в технических требованиях.

Акт о переводе показаний суммирующих денежных счетчиков на нули и регистрации контрольных счетчиков контрольно-кассовой машины составляют в двух экземплярах, один передают в бухгалтерию контролирующей организации, а второй остается на предприятии. Криминалистическое значение может иметь информация о представителе контролирующей организации (налоговом инспекторе) и членах комиссии (руководителе, бухгалтере, официанте, буфетчике), составивших акт, показаниях контрольных счетчиков (отчете фискальной памяти), фиксирующих количество переводов показаний суммирующих денежных счетчиков на нули.

Акт о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам содержит информацию о названии предприятия общепита, членах комиссии, оформивших документ. Важными будут данные о суммах денег в ошибочно пробитых чеках, а также возвращенных покупателям по неиспользованным чекам, и уменьшении на эти суммы выручки кассы.

Журнал кассира-операциониста нумеруют, прошнуровывают, скрепляют подписями налогового инспектора, директора, главного бухгалтера и печатью. Из журнала можно узнать дату, работавшую смену, показания суммирующих денежных счетчиков ККМ на начало и конец рабочего дня,

сумму выручки и сумму, возвращенную покупателям по неиспользованным чекам, и наличие недостатков продукции.

Сведения о показаниях счетчиков контрольно-кассовых машин и выручке состоят из данных о дате, времени составления документа, номере кассовой машины, показаниях суммирующего денежного счетчика и выручке. Здесь же отражены суммы денежных средств по ошибочно пробитым и возвращенным покупателям чекам согласно составленному акту.

Учет продуктов и товаров в кладовых ведут в свободных отпускных, закупочных ценах с добавлением единой наценки или без наценок. Учет продуктов и товаров в ценах приобретения с наценкой осуществляют в кладовых предприятий одного типа и класса, а без наценки – в кладовых предприятий различных типов (ресторан, кафе, бар, столовая, закусочная, магазин-кулинария) и классов (рестораны, бары классов «люкс», высший и первый). Кладовщики учитывают винно-водочную продукцию и другие покупные товары в ценах приобретения с добавлением торговой наценки.

4. Проверка и исследование данных учета при выявлении и расследовании преступлений в организациях общественного питания

Способы хищений продуктов, денежных средств из кладовых, производства, буфетов, кулинарий, мелкорозничной сети организаций общественного питания:

1. Нарушение технологии обработки продуктов без отражения изменений в документах учета:

- несоблюдение норм выхода готовых изделий (блюдов);
- недовложение сырья, замена продуктов одного наименования другим, пересортица;
- сокращение фактических отходов или затрат без оприходования получаемых излишков.

2. Необоснованное списание сырья и неправильная калькуляция продажных цен изделий:

а) использование бестоварных расходных документов с целью создания излишков путем:

- завышения количества потребителей продукции;
- повторного применения одних и тех же документов (талонов на жиры, питание и т. д.);
- внесения подложных сведений в документы учета выхода готовых изделий;

б) завышение продажной цены изделий собственного производства вследствие неправильной калькуляции за счет:

- внесения в калькуляционную карточку наименований сырья и специй, фактически не расходуемых на продукцию и не предусмотренных Сборником рецептов;

– включения большего количества сырья, чем предусмотрено нормами, и списание его, хотя фактическое вложение производят в соответствии с рецептурой;

– искажения при определении продажных цен (расчете скидок, накидок) данных о качестве сырья, в связи с отклонением его сорта, кондиции от прейскуранта.

3. Занижение дохода, балансовой прибыли:

а) неполное оприходование торговой наценки (скидок, накидок) на покупные товары и сырье путем:

– занижения при оприходовании товаров на склад торговой наценки из-за неправильного расчета продажных цен на сырье по отдельным приходным документам;

– занижения суммы торговой наценки (скидки, накидки) и цен при передаче покупных товаров, сырья из кладовой в производство (кухню) и сеть розничной торговли;

– уменьшения при оприходовании товаров на склад торговой наценки (скидки, накидки) вследствие уменьшения общего итога по кредиту счета 42 «Торговая наценка» и в ведомости к журналу-ордеру счета 41-1 «Товары на складах»;

б) занижение реализованной наценки за счет:

– завышения итогов по дебету счета 42 «Торговая наценка», в журналах-ордерах, счетах 20 «Основное производство», 41-1 «Товары на складах», 41-2 «Товары в розничной торговле» (внесение подлогов в товарные отчеты и учетные регистры, не искажая первичных документов);

– занижения в первичных документах дохода под видом убыточной реализации (учинения записей о реализации товаров и продукции без наценки, хотя она применялась, завышения объема товаров и продукции, проданных населению со скидкой);

– искажения в документах наценок на реализованные товары и продукцию в подразделениях разных типов и классов (занижение объема реализации в ресторане класса «люкс» или высший и увеличение в кафе первого класса);

в) сокрытие от учета наценки, полученной в процессе изготовления и реализации продукции путем:

– неполного оприходования наценки на порционные фирменные блюда и разницы в ценах изделий ресторанов, кафе, реализующих продукцию с разной наценкой;

– переработки неучтенных полуфабрикатов и реализации их с наценкой, установленной для готовых изделий, с последующим присвоением разницы в продажных ценах.

Для перечисленных способов хищений характерно, что излишки продуктов создают в производственных цехах за счет нарушения технологии приготовления блюд. Излишки продуктов маскируют подложными записями в первичных, сводных документах учета, учетных регистрах и отчетности.

Для необоснованного списания сырья используют то обстоятельство, что на производстве полностью или частично расход продуктов оформляют

документами, что способствует созданию излишков именно на данном этапе. С целью занижения дохода используют в преступных целях действующий порядок ценообразования на продукцию. Резерв для хищений может быть создан в кладовых и местах реализации готовых изделий.

В организациях общественного питания, обслуживающих клиентов по безналичному расчету, преступники совершают хищения денежных средств путем взыскания излишних сумм с предприятия-заказчика. Способы создания излишков продукции путем занижения дохода зависят от степени сложности действий преступников и документов учета, в которые можно внести подлоги.

Неполное оприходование наценки применяют при обработке приходных документов, где отражают исчисление продажной цены на поступившие товары, продукты. Расчеты с поставщиками производят по оптовым ценам, а иногда с наценкой в пользу оптового склада, поэтому возможно неполное оприходование наценки, следы которой остаются лишь в документах организации общепита.

Занижение торговой наценки при передаче покупных товаров, сырья из кладовой в производство и сеть розничной торговли применяют на предприятиях, использующих учетные цены, а продажные рассчитывают только при отпуске. Излишки создают не в кладовой, а в производстве, буфете, розничной сети, и источником хищения является полученная организацией сумма наценки. Исполнителем указанных преступных действий по созданию излишков может быть бухгалтер, ведущий учет производства (кухни).

Занижение книжного остатка товаров в кладовой вследствие уменьшения приходуемой наценки в журнале-ордере счета 41-1 «Товары на складах» является способом создания излишков продуктов на складе и временного сокрытия их недостатка.

Для маскировки хищений полуфабрикатов составляют бестоварные дневные заборные листы на якобы возвращенную магазином в производство продукцию или передают в магазин неучтенные изделия кухни. Эти действия скрывают путем неоднократной сдачи неучтенных изделий в течение дня по одному и тому же дневному заборному листу, который после реализации уничтожают.

Приемами маскировки подлогов в документах учета организаций общественного питания являются:

- внесение в план-меню блюд с одинаковой ценой, чтобы по чекам контрольно-кассовых машин нельзя было определить количество продукции кухни (блюд) каждого вида;
- намеренное непроставление на талонах-чеках наименований продукции кухни (блюд), чтобы затруднить выявление подлогов в акте о продаже и отпуске изделий кухни;
- несоставление рабочего плана-меню кондитерского, мясного, овощного цехов с указанием дневной потребности сырья и полуфабрикатов;
- неправильное, несвоевременное оформление накладных на поступление продуктов из кладовой в производство;

- фальсификация результатов инвентаризаций;
- внесение неправильных сведений о документальных остатках сырья, готовой продукции и денежных средств в товарные, кассовые отчеты и иные сводные документы.

При создании излишков за счет нарушения технологии приготовления продукции отдельных видов преступники используют специфические технологические хитрости. Так, чтобы скрыть факт недовложения мяса, в рубленые мясные изделия добавляют крахмал, а в воду для чая – жженный сахар.

Для уменьшения потерь в весе мясных изделий изменяют технологию приготовления блюд: вместо тушения мясо отваривают, охлаждают до минусовой температуры и опускают в теплую воду (при варке мясо меньше теряет в весе, а опущенное в теплую воду впитывает много влаги, что увеличивает его объем).

При хищении товаров, готовой продукции, денежных средств преступники варьируют круг соучастников, предмет преступного посягательства, способы его изъятия, среди которых распространены:

1. Неучтенный отпуск изделий в буфеты и филиалы, реализация излишков через раздачу, официантов без оприходования денежной выручки, особенно там, где для расчета с покупателями используют контрольно-кассовые машины. Так, можно выделить следующие преступные действия:

- неправильное пробивание кассовых чеков;
- временная остановка работы кассовой машины;
- неоднократное использование одних и тех же кассовых чеков при предварительной оплате блюд;
- использование второй контрольно-кассовой машины, незарегистрированной в налоговых органах.

2. Оформление бестоварных требований в кладовую, накладных, дневных заборных листов на передачу сырья, продуктов, готовых изделий из одного структурного звена в другое.

Для выявления и доказывания преступлений в организациях общественного питания целесообразно назначить:

- 1) инвентаризацию;**
- 2) контрольную закупку;**
- 3) лабораторный анализ;**
- 4) выпуск контрольной партии изделий кухни;**
- 5) документальную ревизию;**
- 6) судебно-бухгалтерскую экспертизу;**
- 7) судебно-технологическую (кулинарную) экспертизу.**

Для проверки и исследования данных учета и отчетности необходимо произвести выемку: калькуляционных карточек; планов-меню; требований в кладовую; накладных на отпуск товаров; закупочных актов; дневных заборных листов; актов о реализации и отпуске изделий кухни; ведомостей учета движения продуктов и тары на кухне; актов о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни; актов о передаче товаров и тары при смене материально ответственных лиц; актов о

разделке мяса-сырья на полуфабрикаты; кассовых чеков; журнала кассира-операциониста; сведений о показаниях счетчиков кассовых машин и выручке; счетов-фактур; сертификатов качества; товарно-транспортных накладных; платежных требований; актов об установленном расхождении в количестве (качестве) товара; актов инвентаризаций; актов отбора образцов проб; актов о списании продукции в брак.

Недостачи и излишки продуктов на кухне выявляют и доказывают путем сличения фактического наличия ценностей с данными первичных документов учета и отчетов. Вносить в описи данные об остатках товаров, продуктов без проверки их наличия по данным бухгалтерского учета или со слов материально ответственных лиц запрещено, но отдельные проверяющие совершают такие злоупотребления под угрозой физической расправы в отношении них или их близких, шантажа либо за взятки.

В отчете указан остаток продуктов на начало инвентаризационного периода, их поступление, а сложением этих показателей находят общее количество и сумму. Затем по количеству и сумме проверяют фактический остаток продуктов, сколько их возвращено и списано по документам. Проверке подлежат количество и сумма израсходованных продуктов на выпуск блюд по факту и действующим нормам. Разница в количестве и сумме указывает на отклонение от норм, что способствует хищению продуктов и денежных средств.

Оценку недостающих продуктов осуществляют по продажным ценам, а на предприятиях, где учет товаров на производстве (кухне) ведется по учетным ценам, остатки готовых изделий и полуфабрикатов записывают в акт без пересчета на сырье. Количество порций каждого наименования готовых изделий определяют пересчетом, взвешиванием, перемериванием приготовленных блюд.

Так, жидкие блюда (супы, компоты и т. д.) проверяют по виду и объему с помощью мерной посуды, а вторые блюда пересчитывают по порциям, взвешивают для определения полноты закладки сырья и учета выхода готовых изделий. При обнаружении расхождений, недостач (излишков) материально ответственные лица должны письменно объяснить их причины.

По окончании инвентаризации определяют ее предварительный результат путем сопоставления остатков по товарному отчету с данными инвентаризационной описи. Опись оформляют в двух экземплярах, подписывают члены инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо, которое дает расписку: «Все ценности, поименованные в описи № __, комиссией проверены в натуре в моем присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею».

Анализируя акт инвентаризации, необходимо выяснить: как хранились товары; продукты; каковы причины порчи ценностей; кто виновен в этом; какие меры целесообразно предложить по устранению недостатков, списанию недостач в пределах норм убыли, зачету пересортицы. Члены комиссии в срок 5–10 дней должны изучить документы по каждому наименованию товаров, продуктов, тары, обоснование на них цены и определить результаты проверки в

количественно-суммовом выражении. На товары, продукты, тару, по которым выявлены расхождения, составляют ведомость с указанием наименований оказавшихся в недостатке или излишках ценностей, их номенклатурных номеров, количества, стоимости по учетным ценам.

Следует проанализировать, был ли при инвентаризации решен вопрос о зачете пересортицы товаров, продуктов, определении и расчете норм убыли, списании суммовой разницы. Недостачи товаров, продуктов при наличии норм убыли в их пределах разрешено списывать за счет расходов предприятия (например, на продажу), а при их отсутствии излишки оприходуют в доход организации. Суммы разницы, выявленные при зачете пересортицы от завышения цен, должны быть возвращены покупателям, а если их установить невозможно – оприходованы в доход организации. Суммы разницы от занижения цен на товары, продукты при отпуске и обнаруженные недостатки, потери от порчи ценностей взыскивают с виновных лиц, если они не установлены – относят на издержки обращения.

2. Контрольную закупку готовых партий изделий организуют на стадии до возбуждения уголовного дела, руководствуясь при этом *п. 25 ст. 11 Закона «О милиции»*. Проверку проводят при наличии сведений о злоупотреблениях, связанных с искажением данных учета приобретения товаров, продуктов, нарушением технологии изготовления продукции, обманом, обсчетом, обвесом клиентов. При необходимости следует организовать на одном предприятии несколько контрольных закупок с одной или различными целями.

Для участия в контрольной закупке необходимо привлечь двух и более граждан в качестве статистов, которые будут покупать конкретные товары, продукцию в обеденном зале, буфете и рассчитываться наличными деньгами, предварительно записанными в акт с указанием достоинства купюр, их серии, номеров, года выпуска и специальных меток.

Присутствующие понятые наблюдают факт контрольной закупки товаров, продукции, их количества, определения цены за единицу, согласно ценникам и плану-меню. Они должны и подписать акт о том, что в присутствии должностного лица предприятия общепита осуществлялся осмотр, взвешивание продукции на контрольных весах, измерение каждого вида товара и блюда специальными мензурками (спиртометрами, жиромерами, лактометрами), а также упаковка и опечатывание.

Процесс и результаты контрольной закупки отражают в *акте контрольной закупки* и прилагаемых документах. В акте указывают, куда направлены упакованные товары и продукты, каковы данные их измерения, взвешивания, осмотра. Акт подписывают все участники действия, включая кассира, раздатчика, буфетчика, а если они отказались от подписи, то об этом делают отметку и излагают причины отказа. Составленный акт закупки может служить основанием для возбуждения уголовного дела по соответствующим статьям Уголовного кодекса.

4. Выпуск контрольной партии изделий кухни назначают обычно до возбуждения уголовного дела на основании *п. 25 ст. 11 Закона «О милиции»* по информации о создании излишков сырья, полуфабрикатов, неучтенном выпуске

блюд, нарушении технологии их приготовления и претензиях покупателей на качество пищи.

Специалистам, производящим выпуск контрольной партии изделий кухни, целесообразно поставить вопросы:

1) какое количество отходов сырья и выхода блюд могло образоваться при их приготовлении по нормам Сборника рецептур, замене компонентов или их недоложении;

2) какими были производительность электропечи, электромясорубки, холодильного оборудования, если низкими, то как это могло повлиять на создание завышенных размеров отходов, сырья и изготовление неучтенных изделий;

3) соответствует ли требованиям ГОСТа исследуемое контрольно-измерительное оборудование, если нет, то каковы его отклонения и последствия?

Членам комиссии сначала необходимо ознакомиться с данными Сборника рецептур, технологическими картами приготовления изделий, калькуляционными карточками, планами-меню, актами о реализации и отпуске блюд, снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий, разделке мяса-сырья, списании полуфабрикатов и готовой продукции в брак, об отборе образцов проб.

5. Документальная ревизия назначается с целью выявления способов хищения товаров, сырья, изделий кухни, денежных средств из выручки и виновных в этом лиц.

Работники БЭП, следователи могут поставить на разрешение ревизоров следующие вопросы:

1) правильно и своевременно ли оприходовали товары, сырье, продукты в кладовую ресторана;

2) какова сумма разницы между учетной ценой товаров, сырья в кладовой и продажной ценой в буфете с учетом наценки;

3) обоснованы ли контрольные расчеты расходов сырья и калькулирования продажных цен на изделия кухни;

4) соответствуют ли записи о выручке денежных средств в журнале кассира-операциониста сумме, сданной в банк;

5) как скрывали недооприходование товаров, сырья в кладовой, готовых изделий кухни и денежных средств;

6) какова сумма материального ущерба, кто ответствен за его причинение, какие условия способствовали злоупотреблениям и препятствовали их своевременному обнаружению;

7) кто из должностных и материально ответственных лиц ответствен за организацию бухгалтерского учета и контроля на предприятии в указанный период времени?

Чтобы выявить и доказать случаи создания неучтенных запасов товаров, сырья, кухонной продукции, необходимо сверить калькуляционные карточки с нормами Сборника рецептур на соответствие норм закладки для изготовления блюд. С этой же целью сопоставляют калькуляционные карточки с

документами о соответствии (несоответствии) норм выхода продукции нормам раскладок и фактического ассортимента блюд сырьевому набору на их изготовление, а также проверяют, правильно ли установлены продажные цены на конкретные изделия кухни.

Разновидностью названного приема исследования является проверка документов с точки зрения фактически возможного выпуска готовой продукции из полученного в кладовой сырья. Данный прием состоит в том, что поступающие из кладовой на кухню продукты обезличиваются, и фактический выход из них блюд не учитывается. Поэтому, если хищения продуктов совершают за счет недовложения сырья, преступники изымают излишки и денежные средства. Значительное количество выпущенных производством изделий кухни учитывают по сумме выручки, а это значит, что общее число порций определенных блюд не будет совпадать с количеством полученного из кладовой сырья.

Для доказывания завышения норм закладки сырья, выпуска изделий кухни, стоимости сырьевого набора, продажных цен на сырье и блюда целесообразно сверить калькуляционные карточки с прейскурантами, планом-меню, Сборником рецептур блюд и кулинарных изделий, дневными заборными листами и накладными, актами о реализации и отпуске изделий кухни.

Важно проверить операции в документах по оприходованию сырья, продуктов на производство, приготовлению и реализации готовой кухонной продукции. Из ведомости следует, что за период проверки в кафе «Мимино» выявлена недостача 22 порций лангета на 1804 руб. ($34 - 22 = 22 \times 82-00$) и 28 кг салата овощного на 420 руб. ($35 - 7 = 105 \times 15-00$). В излишках оказались котлеты по-киевски 20 шт. на 560 руб. ($41 - 38 = 20 \times 28-00$).

С. П. Голубятников, Ю. М. Кравченко, А. А. Меджевский, характеризуя метод *восстановления количественно-суммового учета* в организациях общепита²³, указывают, что:

а) использовать этот метод можно лишь на тех предприятиях общественного питания, где удастся определить, какие именно блюда были реализованы населению либо отпущены из кухни в ее филиалы и буфеты, а это возможно в ситуациях, если:

– предприятие общепита имело цеховые деления (например, в составе кухни выделен отдельный кондитерский цех);

– отпуск готовых блюд из кухни на раздачу оформляется дневными заборными листами или накладными;

– ежедневные акты о реализации составляют с поименным указанием реализованных блюд (ресторан);

– материально ответственные лица вели черновые записи учета, которые в ходе расследования изъяты²⁴;

²³ См.: Голубятников С. П., Кравченко Ю. М., Меджевский А. А. Основы судебной бухгалтерии. Н. Новгород, 1994. – С. 188–190.

²⁴ При отсутствии этих условий, когда лишь часть расходных операций по кухне оформлялась первичными документами (например, дневные заборные листы имеются только на отпуск кухонных изделий в буфет), а другой расход кухонных блюд расшифровке не поддается, вместо восстановления количественно-суммового учета применяют метод контрольного сличения остатков. Показатель документального расхода (например, количество пирожков, отпущенных в буфет) также может быть пересчитан в минимальное количество

б) применение данного метода – наиболее сложная задача по сравнению с другими методиками работы с документами. Так, различают сплошное и выборочное восстановление количественного учета:

- при сплошном методе восстанавливают движение всех продуктов за отдельные межинвентаризационные периоды;

- выборочное исследование применяют для анализа движения продуктов, которые, по имеющимся данным, похищались в производстве либо из которых изготавливалась неучтенная продукция;

в) рассматриваемый метод обусловлен различными причинами выявляемых отклонений, к которым относятся:

- допустимая замена одних продуктов другими при изготовлении блюд;

- нарушение технологии производства, когда дешевые продукты и сырье закладывают вместо дорогих;

- недоброкачественность документов с точки зрения их оформления (указание в дневных заборных листах неточных количеств конкретных видов изделий при сохранении верной итоговой суммы);

- подложность приходно-расходных документов, приложенных к отчету заведующего производством.

Для установления необоснованного списания сырья, продуктов по нормам, при фактически меньшем их расходе, организуют выпуск контрольной партии кухонной продукции. Доказать составление бестоварных документов, списание сырья на неизготавливавшиеся блюда можно путем сопоставления актов о реализации и отпуске изделий кухни с дневными заборными листами, накладными на отпуск продуктов, чеками ККМ. Реализацию неучтенных продуктов обнаруживают сопоставлением черновых записей материально ответственных лиц с первичными документами.

Следственно-судебная практика свидетельствует, что подозреваемые (обвиняемые) в хищении товаров, сырья, продуктов, готовых изделий кухни материально ответственные лица оспаривают содержание документов неофициального учета. Подобные возражения можно доказать встречной проверкой черновых записей с аналогичными записями других членов бригады, сменщиков, кладовщиков, буфетчиков и первичными документами бухгалтерского учета.

Вышеуказанными приемами проверки и исследования данных учета можно выявить и доказать:

- незаконное списание специй, соли;

- завышение отпускных цен на изделия кухни;

- замену дорогостоящего сырья, продуктов дешевыми;

- наличие бестоварных расходных документов;

- списание сырья по нормам при его фактически меньшем расходе или на фактически не изготовленные блюда.

В ходе выявления и доказывания злоупотреблений необходимо подсчитать количество реализованных товаров, сырья, продуктов, готовых

израсходованного сырья. Иными словами, метод контрольного пересчета может быть сопряжен не только с восстановлением количественного учета, но и с контрольным сличением остатков по кухне.

изделий кухни по завышенным ценам и сумму излишне полученных денег с покупателей.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается *постановлением* следователя, составленным в стадии возбуждения уголовного дела на основании ст. 57, 195, 199 и 204 УПК России. Цель судебно-бухгалтерской экспертизы – выявление и доказывание недостатков, излишков, хищений товаров, сырья, продуктов, денег и лиц, их совершивших, размера материального ущерба, времени его образования.

Контрольный пересчет блюд в продукты (метод обратной калькуляции) применяют в случае изготовления изделий из излишков сырья за счет недовложения и замены компонентов. При этом можно выявить движение конкретного вида продукции за определенный период и объемы создания излишков сырья и продуктов.

В ходе контрольного пересчета блюд в продукты нужно изучить: инвентаризационную опись на начало исследуемого периода; закупочные акты; товарно-транспортные накладные, требования в кладовую на отпуск сырья в производство; дневные заборные листы, накладные на отпуск блюд из кухни; инвентаризационную опись на конец проверяемого периода; калькуляционные карточки с указанием цены, количества (норм) расхода продуктов на изготовление блюд в расчете на 100 порций, вес каждой из них и цену одного готового блюда.

К началу дня на кухне остатка мяса и продуктов не было, а полученное в течение дня мясо, согласно требованию в кладовую, полностью израсходовано на блюда, которые реализованы покупателям. Это позволило рассчитать потребное количество мяса говядины для приготовления блюд путем заполнения требования в кладовую по указанной форме. С учетом показаний счетчиков контрольно-кассовой машины о торговой выручке составлена ведомость контрольного пересчета блюд в продукты (обратная калькуляция) на кухне ресторана «Маяк» за 5 мая 2003 г. и обнаружены неучтенные излишки сырья и суммы²⁵.

Контрольное сличение остатков продуктов применяют, когда малоэффективен метод восстановления количественно-суммового учета. Например, акты о реализации и отпуске изделий кухни составлены без указания наименования и количества реализованных блюд, отсутствуют документы на отпуск готовой продукции из кухни в раздачу и др.

Взаимный контроль подразумевает сопоставление товарных отчетов с приложенными к ним документами, отражающими движение товаров, сырья, продуктов в кладовой, производстве, расчеты с поставщиками, что позволяет выявить подложные записи движения товаров. В ряде случаев сопоставляют товарные отчеты с записями журналов-ордеров, накопительных ведомостей по счетам 41-2 «Товары в розничной торговле», 41-1 «Товары на складах», 20 «Производство». Этим можно установить, что расхождения в показателях остатка и движения товаров, сырья, продуктов за межинвентаризационный

²⁵ См.: Архив суда Центрального района г. Волгограда. Уголовное дело 1-109/2002.

период или их необоснованные списания скрыты за счет уменьшения торговых скидок и наценок, образующих прибыль.

Встречную проверку актов о передаче товаров и тары при смене материально ответственных лиц целесообразно провести для доказывания подложных записей. Поскольку подлоги могут быть обнаружены лишь в одном экземпляре акта у лица, сдающего или принимающего товары, продукты, то надлежит полученные результаты сопоставить с показателями товарного отчета. В дальнейшем можно сверить и записи остатков товаров, продуктов, отраженных в ведомости по дебету счета 41-2 «Товары в розничной торговле».

Судебно-технологическая (кулинарная) экспертиза назначается постановлением следователя, составленным в стадии возбуждения уголовного дела на основании ст. 57, 195, 199 и 204 УПК России. Судебно-технологическая экспертиза исследует сырье, полуфабрикаты, товары, готовые изделия кухни на предмет соответствия их качества документальным данным. Специального органа, производящего названный вид экспертизы, в России не существует, поэтому ее проведение может быть поручено специалистам санитарно-пищевых лабораторий, инспекторам-технологам, профессорско-преподавательскому составу научно-исследовательских учреждений.

На разрешение судебно-технологической (кулинарной) экспертизы можно поставить вопросы:

правильны ли нормы сырья, утвержденные для приготовления указанных видов изделий кухни;

какое количество сырья израсходовано на изготовление порции блюда и соответствует ли оно нормам;

каково процентное соотношение компонентов определенного изделия кухни (например, мяса в бифштексе);

какое количество сырья могло быть сэкономлено при приготовлении одного блюда согласно технологической карте;

можно ли было создать излишки сырья за счет каких-либо особых способов его переработки;

соответствует ли калорийность исследуемых готовых изделий кухни технологическим нормам;

какое количество готовых блюд могло быть приготовлено из списанного в расход сырья?

В распоряжение эксперта-технолога необходимо направлять документы, отражающие технологию приготовления указанных видов изделий кухни, а также сырье, продукты, готовые блюда в закрытых опломбированных сосудах.

ЛЕКЦИЯ № 14. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ПОЗНАНИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ»

1. Понятие налогов и сборов. Виды налогов
2. Объект налогообложения, налоговая база, налоговый период
3. Способы уклонения от уплаты налогов
4. Приемы выявления налоговых преступлений

1. Понятие налогов и сборов. Виды налогов

В настоящее время выполнение многих социальных проектов государства финансируется за счет налогов, поступающих от юридических лиц, физических лиц и предпринимателей.

В этой связи противодействие преступности в сфере налогообложения приобретает особую актуальность. Эффективное расследование налоговых преступлений не только обеспечивает достижение назначения уголовного судопроизводства, но и создает надлежащие условия для позитивной реализации широкого спектра правоотношений, возникающих в налоговой сфере.

Контроль за соблюдением налогового законодательства в Российской Федерации осуществляют налоговые органы (Министерство по налогам и сборам); в части касающейся соблюдения налогового и уголовного законодательства - таможенные органы, финансовые органы (государственные внебюджетные фонды, Федеральная служба финансово-бюджетного надзора при Минфине РФ), органы внутренних дел.

Особая роль принадлежит органам внутренних дел, в структуре которых имеется специальное подразделение экономической безопасности и противодействия коррупции, непосредственно занимающееся выявлением налоговых преступлений. Сотрудники этих подразделений как никто другой должны твердо знать налоговое, процессуальное законодательство, нормативные положения, чтобы не допустить превышения своих полномочий в процессе предварительных проверок и расследования.

Необходимо знать, что в соответствии со ст. 37 НК РФ органы внутренних дел несут ответственность за убытки, причиненные налогоплательщикам, плательщикам сборов и налоговым агентам, вследствие своих неправомерных действий (решений) или бездействия, а равно неправомерных действий (решений) или бездействия должностных лиц и других работников этих органов при исполнении ими служебных обязанностей.

В УК РФ установлены следующие составы преступлений, совершаемых в указанной сфере деятельности. Статьи 198 и 199 под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов понимают умышленные деяния, направленные на их

неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшее полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Кроме того, в УК РФ включены ст. 199.1, предусматривающая ответственность за неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов и (или) сборов, совершенное в крупном или особо крупном размере, а также ст. 199.2, предусматривающая уголовную ответственность за сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам, совершенное в крупном размере.

Кроме уголовно-наказуемых деяний в данной сфере, существуют следующие виды налоговых правонарушений:

- нарушения порядка постановки на учет в налоговом органе;
- нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке;
- непредставление налоговой декларации;
- грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения;
- неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора);
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов;
- непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, либо представление расчетов финансовых результатов, содержащего недостоверные сведения.

Под налогом понимается обязательный, индивидуально безвозмездный платеж, взимаемый с организаций и физических лиц в форме отчуждения принадлежащих им на праве собственности, хозяйственного ведения или оперативного управления денежных средств в целях финансового обеспечения деятельности государства и (или) муниципальных образований.

Под сбором понимается обязательный взнос, взимаемый с организаций и физических лиц, уплата которого является одним из условий совершения в отношении плательщиков сборов государственными органами, органами местного самоуправления, иными уполномоченными органами и должностными лицами юридически значимых действий, включая предоставление определенных прав или выдачу разрешений (лицензий).

Налоговый кодекс РФ разделяет все налоги и сборы на три вида:

1. **Федеральные налоги и сборы** (к ним относятся налог на добавленную стоимость (НДС), акцизы, налог на доходы физических лиц,

налог на прибыль организаций, налог на добычу полезных ископаемых, водный налог, сборы за пользование объектами животного мира и за пользование объектами водных биологических ресурсов, государственная пошлина).

2. **Региональные налоги** (к ним относятся налог на имущество организаций, налог на игорный бизнес, транспортный налог).

3. **Местные налоги** (к ним относятся земельный налог и налог на имущество физических лиц).

В налоговом законодательстве (ст. 18 НК РФ) определено такое понятие как специальные налоговые режимы.

Специальным налоговым режимом признается особый порядок исчисления и уплаты налогов и сборов в течение определенного периода времени, применяемый в случаях и в порядке, установленных Налоговым кодексом и принимаемыми в соответствии с ним федеральными законами.

К специальным налоговым режимам относятся:

1. Система налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей (единый сельскохозяйственный налог).

2. Упрощенная система налогообложения.

3. Система налогообложения в виде единого налога на вмененный доход для отдельных видов деятельности.

4. Система налогообложения при выполнении соглашений о разделе продукции.

5. Патентная система налогообложения.

Сотрудникам правоохранительных органов, особенно тех подразделений, которые непосредственно выявляют и расследуют налоговые преступления, необходимо четко разбираться в сущности таких понятий как объекты налогообложения, налоговая база, налоговый период, налоговая ставка. Знаний этих понятий поможет более правильно квалифицировать действия лиц, заподозренных в совершении налогового правонарушения.

Объект налогообложения – реализация товаров (работ, услуг), имущество, прибыль, доход, расход или иное обстоятельство, имеющее стоимостную, количественную или физическую характеристику, с наличием которого законодательство о налогах и сборах связывает возникновение у налогоплательщика обязанности по уплате налога. К доходам относятся: доходы от реализации товаров (работ, услуг) и имущественных прав и внереализационные доходы. *Доходом* от реализации признаются выручка от реализации товаров (работ, услуг) как собственного производства, так и ранее приобретенных, выручка от реализации имущественных прав.

Внереализационные доходы – например, доходы от долевого участия в других организациях, от сдачи имущества в аренду, в виде процентов, полученных по договорам займа, кредита, банковского вклада, а также по ценным бумагам и другим долговым обязательствам.

Прибылью признается – полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Налоговый период. Под налоговым периодом понимается календарный год или иной период времени применительно к отдельным налогам, по

окончании которого определяется налоговая база и исчисляется сумма налога, подлежащая уплате. Налоговый период может состоять из одного или нескольких отчетных периодов.

Налоговая база. Она определяется для каждого вида дохода.

Например, для организаций, совершающих операции с *подакцизным товаром*, таким, как водка, ликероводочные изделия, коньяки, вино, с объемом этилового спирта более 1, 5 %; пиво, табачные изделия, автомобили легковые, мотоциклы с мощностью двигателя свыше 150 л.с. и др., налоговая база при реализации таких товаров в зависимости от установленных налоговых ставок определяется:

- как объем реализованных подакцизных товаров (на которые установлены твердые налоговые ставки, в абсолютной сумме на единицу измерения);
- как стоимость реализованных подакцизных товаров (на которые установлены налоговые ставки в процентах);
- как объем реализованных подакцизных товаров в натуральном выражении, на которые установлены комбинированные налоговые ставки, состоящие из твердой (специфической) и адвалорной (в процентах) налоговых ставок.

При исчислении налога на добавленную стоимость (НДС) налоговой базой, например, при реализации товаров (работ, услуг) будет являться стоимость этих товаров (работ, услуг), исчисленная исходя из цен, определяемых в соответствии со ст. 40 НК РФ, с учетом акцизов (для подакцизного товара) и без включения в них налога.

При реализации имущества, подлежащего учету по стоимости с учетом уплаченного налога, налоговая база определяется как разница между ценой реализуемого имущества и стоимостью реализуемого имущества (остаточной стоимости с учетом переоценок).

При реализации автомобилей, приобретенных у физических лиц (не являющихся налогоплательщиками) для перепродажи, налоговая база определяется как разница между ценой, определяемой на рынке продаж и ценой приобретения указанных автомобилей.

Налоговой базой на прибыль организации признается денежное выражение прибыли, подлежащей налогообложению. При расчете налога на прибыль учитываются как доходы, так и расходы организации (за исключением организаций, занимающихся игорным бизнесом, а также организаций, перешедших на уплату налога на вмененный доход).

2. Субъекты налоговых преступлений

Как правило, основными субъектами налоговых преступлений выступают два лица – руководитель организации и главный бухгалтер (или же исполняющий его функции бухгалтер), так как именно они подписывают баланс, представляемый в налоговые органы. В балансе отражаются сведения о величине дохода (прибыли) и размере налога, подлежащего уплате, т. К. руководитель организации и главный бухгалтер сами производят расчет по

налогам, а налоговые органы лишь перепроверяют эти данные.

Кроме того, в балансе отражаются не только полученные доходы, но и расходы, влияющие на налогооблагаемую базу. Однако, исходя из смысла диспозиции ст. 199 УК РФ, кроме руководителя организации и главного бухгалтера, причастными к уклонению от уплаты налогов и страховых взносов в государственные внебюджетные фонды могут быть и простые работники бухгалтерии, отражающие хозяйственные операции в учетных регистрах, Главной книге, составляющие бухгалтерскую отчетность, производящие расчеты по налогам и страховым взносам; работники подписывающие бухгалтерские документы: кассир, кладовщик, лица, которым имущество вверено не по договору о материальной ответственности, а в силу своего служебного положения, а также другие работники организации, составляющие первичные и сводные бухгалтерские документы.¹ Как правило, инициатива совершения налоговых преступлений исходит от руководителей, которые зачастую являются собственниками данных организаций.

Бухгалтерские работники осуществляют свои функции на основе трудового договора или по совместительству, то есть не участвуют в распределении прибыли организации, а потому в меньшей степени заинтересованы в уклонении от уплаты налогов и страховых взносов. Поэтому при совершении налоговых преступлений рядовые сотрудники бухгалтерии чаще всего выступают в роли соучастников. Исключение составляют бухгалтерские и другие работники организаций, которые являются совладельцами данных организаций. В таких случаях эти лица играют активную роль в совершении налоговых преступлений.

Между тем судебно-следственной практике известны многие случаи, когда руководители и главные бухгалтера организаций являлись подставными лицами, зачастую не знавшими об истинных намерениях организаторов и исполнителей преступлений.²

Поэтому Пленум Верховного Суда РФ в постановлении № 64 от 28 декабря 2006 г. разъяснил судам, что в тех случаях, когда лицо, фактически осуществляющее свою предпринимательскую деятельность через подставное лицо (например, безработного, который формально был зарегистрирован в качестве индивидуального предпринимателя), уклонялось при этом от уплаты налогов (сборов), его действия следует квалифицировать по ст. 198 УК РФ как исполнителя данного преступления, а действия иного (поставного, от авт.) лица – как его пособника при условии, если он сознавал, что участвует в уклонении от уплаты налогов (сборов) и его умыслом охватывалось совершение этого преступления.

3. Признаки нарушения налогового и уголовного законодательства. Характерные способы налоговых преступлений и методы их обнаружения

Налоговые преступления в значительной степени отличаются от

¹ Сологуб Н.М. Налоговые преступления: методика и тактика расследования. – М., 1998. С. 38.

² Сологуб Н.М., Указ. соч. С. 37.

общеуголовных. Вследствие этого признаки налоговых преступлений могут быть достаточно очевидны, носить явный характер, но могут и не выделяться на общем фоне правомерной деятельности.

К числу неявных признаков относятся нарушения: правил учета и отчетности; правил ведения кассовых операций; правил списания товарно-материальных ценностей; правил документооборота; технологической дисциплины. Следует отметить, что неявные признаки – этот не всегда признаки налогового преступления; зачастую они указывают на нарушения, которые квалифицируются как небрежность, отсутствие профессионализма.

К числу явных признаков налогового преступления следует отнести: полное несоответствие реальной хозяйственной деятельности ее документальному отражению; несоответствие записей в бухгалтерских документах: первичных – учетным, в учетных – отчетным; наличие материальных подлогов в документах (дописки, исправления, подчистки, замена страниц и т.п.); уничтожение бухгалтерских документов (первичных, учетных, отчетных); инсценировка форс мажорных обстоятельств (пожара, затопления), банкротства и кражи

Знание способов совершения преступлений имеет большое значение в практике борьбы с преступностью. Способы, применяемые для избежания уплаты налогов или снижения их размеров, достаточно разнообразны и многочисленны, и в настоящее время их насчитывается более 100¹, однако изучение материалов уголовных дел позволяет утверждать, что реально преступниками применяется не более двух десятков способов. Следует отметить, что с каждым годом способы уклонения от уплаты налогов становятся все более изощренными. Преступники достаточно хорошо используют пробелы в действующем налоговом законодательстве, а также научно-технический прогресс, применяя компьютерную технику и информационные технологии. Кроме того, для совершения налоговых правонарушений преступники используют существующие оффшорные зоны за рубежом и зоны экономического благоприятствования внутри страны.

Как показывает практика, наибольший ущерб экономике страны наносят преступления, связанные с уклонением от уплаты следующих налогов: налога на добавленную стоимость (НДС), налога на прибыль. По некоторым данным, 90 % нарушений закона связаны с неуплатой налога на прибыль и НДС. НДС является основным косвенным налогом, поступление денежных средств от которого в бюджет составляет где-то порядка 25 % всех поступлений налогов, сборов, платежей.

Плательщиками НДС являются организации, индивидуальные предприниматели не использующие упрощенную систему налогообложения, а также лица, признаваемые налогоплательщиками данного вида налога, в связи с перемещением товаров через таможенную границу.

Из анализа следственной и судебной практики следует, что, как правило, уклонение от уплаты налога на добавленную стоимость достигается путем

¹ Криминалистика: учебник для вузов / Под ред. Т.В. Аверьяновой, Р.С. Белкина, Ю.Г. Корухова и Е.Р. Россинской. – М.: ИНФРА, 1999. С. 784.

полного или частичного неотражения финансово-хозяйственных операций в документах бухгалтерского учета, а также занижения объема (стоимости) реализованной продукции. В этих случаях следы сокрытия действительного объема финансово-хозяйственной деятельности или объема реализованной продукции, выполненных работ или оказанных услуг организации, несут документы «черной бухгалтерии» и документы договорных отношений, находящиеся у контрагентов. Так, У., работая генеральным директором МГБ «Алмаз», с целью занижения размера подлежащего уплате налога на добавленную стоимость не отразил в документах бухгалтерского учета результаты финансово-хозяйственной деятельности по выполнению работ и оказанию услуг организациям Санкт-Петербурга. В результате преступных действий в бюджет не был уплачен налог на добавленную стоимость в размере 92 320 руб.¹

Необходимо отметить, что в последний период получило широкое распространение осуществление фиктивных экспортных сделок для получения льгот по налогу, предусмотренных для экспортеров.

Пример. Сотрудники ГУ МВД РФ по ЦФО в одном из международных аэропортов Москвы задержали вылет самолета в Арабские Эмираты (ОАЭ). В транспортных накладных на экспортный груз указывалось, что его стоимость составляет 10 млн. \$, а фирма-поставщик отправляет в ОАЭ медоборудование, в частности стоматологические буры. Но когда оперативники вскрыли один из ящичков, то вместо стоматологических инструментов обнаружили в нем гвозди. Они были аккуратно наколоты на поролоновую основу и упакованы в картонные коробки. Реальная стоимость груза составляла чуть более 2 миллионов рублей. Суть аферы оказалась до гениальности простой. В данном случае мошенники рассчитывали, согласно налоговому законодательству, получить от государства 20 % от стоимости отправленного на экспорт медоборудования, а это 2 миллиона \$. У преступников были сообщники в таможене, которые помогли «провести» груз через контрольный пост. Кроме того, оператор рентгеновской установки мог не заметить подмены, поскольку форма гвоздей совпадала с формой буров. В деятельности преступной группы было задействовано девять человек.

Как установили оперативники, подобным образом группа «делала деньги» из воздуха на протяжении двух лет. За это период ими было незаконно возмещено НДС на сумму свыше 60 миллионов рублей.²

Налог на прибыль с организаций является важнейшим источником бюджетных поступлений. Налогом облагается прибыль (превышение доходов над расходами), полученная на территории Российской Федерации, континентальном шельфе и в экономической зоне Российской Федерации, и в иных случаях, предусмотренных действующим законодательством Российской Федерации.

В соответствии со ст. 246 НК РФ налогоплательщиками налога на прибыль организаций признаются российские организации и иностранные организации, осуществляющие свою деятельность в РФ через постоянные представительства и (или) получающие доходы от источников в РФ.

¹ Чельшев О.В., Феськов М.В. Расследование налоговых преступлений. - СПб: Питер, 2001. С. 43

²

Исключение составляют организации, являющиеся иностранными организаторами XXII Олимпийских зимних игр и XI Паралимпийских зимних игр 2014 года в гор. Сочи, а также организации, являющиеся официальными вещательными компаниями этих мероприятий.

Объектом налогообложения по налогу на прибыль организации признается прибыль, полученная налогоплательщиком. Прибылью признается полученные доходы, уменьшенные на величину произведенных расходов.

Необходимо отметить, что налог на прибыль на настоящий момент является самым «криминализированным» налогом. Это объясняется, прежде всего, наличием в законодательстве целого ряда исключений из валовой прибыли, не подлежащих налогообложению и льгот по уплате налога, которые незаконно используются преступниками.

Наиболее часто сокрытие налогооблагаемой прибыли достигается путем неполного или частичного неотражения финансово-хозяйственной деятельности предприятия в документах бухгалтерского учета либо неоприходования денежной выручки в кассу. Здесь необходимо отметить, что баланс может отражать истинные результаты финансово-хозяйственной деятельности лишь в том случае, если он составлен на основе всех бухгалтерских документов. Поэтому, если не все факты осуществления финансово-хозяйственной деятельности нашли отражение в бухгалтерских документах организации, сведения, содержащиеся в балансе, будут искаженными, а налог на прибыль будет занижен. Как правило, в этом случае преступники вносят искажения в первичные бухгалтерские документы, кассовые книги, журналы-ордера и главную книгу.

С целью уклонения от уплаты налога на прибыль довольно часто используется способ завышения затрат путем отнесения на их счет расходов, не предусмотренных законодательством или сверх установленных размеров, а также путем необоснованного списания продукции или товаров в брак. Сверх установленных размеров на себестоимость обычно относятся командировочные расходы, платежи по кредитам и т.п., кроме того, применяются способы занижения цены реализованных товаров с получением оплаты наличными деньгами без документального оформления или завышения стоимости приобретенных товаров и материалов.

Достаточно часто применяется незаконное использование льгот по налогу на прибыль. В этом случае, как правило, составляются фиктивные документы, подтверждающие якобы законность использования льгот по налогообложению прибыли, которые предусмотрены действующим законодательством, и виновные лица вносят искаженные данные в расчеты по соответствующему налогу. Кроме того, практика расследования налоговых преступлений знает немало случаев, когда происходит сокрытие прибыли по сговору с руководителями организаций, пользующихся льготами по налогообложению, способами:

- фиктивной сдачи в аренду основных средств предприятиям, которые пользуются налоговыми льготами;
- перечислением прибыли на предприятие, имеющее налоговые льготы.

Если занижение прибыли осуществлялось путем отнесения на себестоимость дополнительных выплат (сверх размеров, установленных законодательством), связанных с командировками и компенсациями, то в процессе предварительной проверки и расследования необходимо установить несоответствие этих выплат предъявляемым требованиям. Размер необоснованных выплат, отнесенных на себестоимость, можно определить по платежным ведомостям и кассовым документам.

При занижении прибыли за счет отнесения на себестоимость выплат по фиктивным договорам как в виде штрафных санкций, так и в виде оплаты, необходимо выяснить, осуществлялась ли фактически деятельность по исполнению договора, а если осуществлялась, то в какой степени она соответствовала условиям договора и отражена ли в учетных документах. Для этого необходимо проверить правильность юридического оформления договора, наличие регистрационного номера, даты, печатей и подписей должностных лиц. Помимо этого следует выяснить наличие у поставщика и покупателя доверенностей на получение товаров, транспортных документов, ведомостей по оплате погрузочно-разгрузочных и др. работ. В тех случаях, когда прибыль занижена за счет отнесения на себестоимость расходов, не подтвержденных документально, важно установить сам факт отсутствия таких документов, а также отсутствие реальных оснований для расходов.

Факты сокрытия доходов от налогообложения или объектов налогообложения можно обнаружить используя некоторые элементы метода бухгалтерского учета. Так, используя такой элемент метода бухучета, как документация, мы исследуем документы, отражающие хозяйственные операции, определяем по внешним признакам доброкачественность документа, правильность его оформления, соответствие требованиям документооборота.

Используя такой элемент метода бухучета, как инвентаризация, можно обнаружить сокрытие предметов налогообложения (основные средства, имущество). Таким образом, мы подтвердим предположение о сокрытии доходов, полученных от реализации созданных неучтенных излишков посредством использования укрытых от учета основных средств (станков, оборудования, машин).

Сам процесс исследования данных бухгалтерского учета с целью выявления налоговых преступлений предполагает использование приемов проверки в комплексе. Например, исследуя первичные бухгалтерские документы, мы используем приемы исследования отдельного документа, то есть наличие всех реквизитов, возможных признаков материального подлога, применяем приемы арифметической проверки и т.д., и тут же сопоставляем операцию, отраженную в этом документе с другими учетными документами, применяя метод взаимного контроля (например, проверяем, прошел ли данный первичный документ по отчету, та ли сумма и количество материальных ценностей указаны в отчете; есть ли документ, подтверждающий оплату покупателем данного количества товара и т.д.).

Самый распространенный способ сокрытия доходов от налогообложения в сфере предпринимательства – это полное или частичное неоприходование

поступающего товара, реализация его и присвоение полученной прибыли. Наиболее эффективны в таких случаях применение метода встречной проверки (сверки экземпляра документа поставщика с экземпляром, находящимся у покупателя) и метода взаимного контроля различных документов, относящихся к данной хозяйственной операции.

Кроме приемов метода документального анализа, на первоначальном этапе проверки целесообразно применять приемы экономического анализа, например метод сопряженных сопоставлений, когда выбираются пары взаимосвязанных, зависящих друг от друга показателей производственно-хозяйственной деятельности с целью сопоставления их между собой. Например, объем изготовленной готовой продукции за определенный период времени и сумма полученной выручки от ее продажи.

Как свидетельствует практика, для совершаемых в современных условиях налоговых преступлений, характерны такие взаимосвязи:

- 1) если фальсифицированы первичные документы, то подложными оказываются и созданные на их основе учетные и отчетные документы;
- 2) если фальсифицированы учетные документы, то аналогичным качеством обладают и отчетные документы, но редко – первичные;
- 3) если фальсифицируются отчетные документы, то соответствующие изменения редко вносятся в учетные регистры и еще реже - в первичные документы. В последнем случае расчет делается на формальное отношение сотрудников налоговых органов к своему делу и на практически полное отсутствие ревизий.

Несмотря на огромное значение бухгалтерских документов как носителей информации о налоговом преступлении, следовая картина не может ограничиваться только документами. Информация о преступлении может быть получена и путем исследования других документов. Так, если для снижения налогов применялись такие способы, как занижение стоимости реализованной продукции, завышение закупочной цены товара, то установлению подлежат наименование, качество и количество продукции, ее фактическая (реализационная) цена, а также реальная стоимость. В этом случае установление следовой картины будет включать в себя не только исследование документов, но и самой продукции (товара), ее образцов, проб и т.п. В процессе совершения и сокрытия преступления остаются не только материальные, но и идеальные следы. Отдельные элементы преступной деятельности отражаются в памяти людей (сотрудников налоговой службы, сослуживцев подозреваемого и т.п.), которым пришлось наблюдать отдельные факты, а иногда и весь процесс совершения преступления.

И еще одно обстоятельство, которое необходимо учитывать при проведении проверок о сокрытии объектов или доходов от налогообложения, - это налоговый период, после которого организация и физическое лицо обязаны отчитаться перед государственными налоговыми органами о финансовых результатах своей деятельности и правильности отчисления налогов. Поспешное решение о начале гласной, официальной проверки, даже при наличии каких-либо явных признаков налогового преступления, но при

неоформленном налогоплательщиком и не сданным в ГНИ балансом (декларации), приводит к тому, что виновных невозможно привлечь к уголовной ответственности и последние ограничиваются, в лучшем случае, лишь административным наказанием.

ЛЕКЦИЯ № 15. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ ПОЗНАНИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В ОРГАНИЗАЦИЯХ СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

1. Учет продукции растениеводства и животноводства в организациях сельского хозяйства
2. Проверка и исследование данных учета продукции растениеводства и животноводства при выявлении и расследовании преступлений в организациях сельского хозяйства
 - 2.1. Способы совершения преступлений в организациях сельского хозяйства
 - 2.2. Приемы документальной и фактической проверки, используемые при выявлении и доказывании преступлений в организациях сельского хозяйства

1. Учет продукции растениеводства и животноводства в организациях сельского хозяйства

Сельское хозяйство отличается от промышленности сезонностью производства и своеобразием видов выпускаемой продукции. Это вызывает ряд особенностей в организации бухгалтерского учета.

Основным производством в сельском хозяйстве являются растениеводство и животноводство. Продолжительность производственного цикла в сельском хозяйстве довольно длительная, а готовую продукцию можно получить на протяжении короткого промежутка времени. Поэтому в отличие от промышленности в сельском хозяйстве себестоимость продукции калькулируется не ежемесячно, а только один раз в конце сезона.

Особенности бухгалтерского учета в организациях сельского хозяйства:

- себестоимость определяется в конце года, после сбора урожая;
- оценка продукции производится по плановой себестоимости и корректируется до фактической после составления отчетных калькуляций;
- установлен особый порядок учета молодняка животных и животных на выращивании и откорме;
- наличие особых счетов (не применяемых в других отраслях) по учету затрат по выращиванию продукции растениеводства (счета: 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей», 29 «Обслуживающие производства и

хозяйства») и животноводства (счета: 08 «Вложения во внеоборотные активы» субсчета 08-6 «Перевод молодняка животных в основное стадо», 08-7 «Приобретение взрослых животных»; 10-11 «Животные на выращивании и откорме»).

Поскольку вышеуказанные особенности учета часто используются для сокрытия преступлений, работники подразделений экономической безопасности, следователи должны знать организационную структуру хозяйствующих субъектов, записи в документах учета, на счетах, давать им правильную оценку, уметь распознать признаки хищений.

Форм документов, отражающих учет сырья, материалов и продукции в сельхозпредприятиях достаточно много (по учету движения зерна -10 форм, по учету движения другой продукции растениеводства – 9 форм, по учету движения животных – 17 форм, продукции животноводства – 10 форм, по учету реализации продукции – 10 форм), поэтому целесообразно рассмотреть основные из них, которые, так или иначе, используются злоумышленниками для сокрытия противоправных действий.

К ним относятся:

1. Реестр приемки зерна и другой продукции (форма СП-2). Реестр применяется для учета поступления зерна и другой продукции на ток, зернохранилище и в другие места хранения. Составляется на основании реестра отправки зерна и другой продукции с поля (форма № СП-1) или путевок на вывоз продукции с поля (форма № СП-4). Данные реестра записывают в книгу (карточки) складского учета.

2. Ведомость движения зерна и другой продукции (форма № СП-11). Ведомость является как приходным, так и расходным документом, применяемым на токах, в зернохранилищах и других местах временного хранения зерна в организациях. Основанием для внесения записей в ведомость являются реестр отправки зерна и другой продукции с поля (форма № СП-1) и реестр документов на выбытие продукции (форма № СП-3).

При незначительном количестве реестров на поступление и выбытие их можно регистрировать непосредственно в этой ведомости.

3. Акт на сортировку и сушку продукции растениеводства (форма № СП-12). Акт составляется в одном экземпляре на каждую партию поступившей продукции. На основании акта отсортированная продукция, а также отходы принимаются к учету по соответствующим счетам бухгалтерского учета.

4. Акт приема грубых и сочных кормов (форма № СП-17). Акт применяется для оформления приема, передачи на ответственное хранение и учета кормов и составляется в двух экземплярах на каждый вид кормов. Первый экземпляр передается в бухгалтерию организации для принятия к учету убранных, засилованных или застогованных кормов, второй передается фуражиру или другому работнику, принявшему корма на ответственное хранение, вместе со схемами расположения стогов, скирд. Заскирдованная солома и мякина принимаются комиссией и оформляются актом в соответствии с установленным порядком по приему кормов.

5. Акт на оприходование пастбищных кормов (форма № СП-18), акт на оприходование пастбищных кормов, учтенных по укосному методу (форма № СП-19). Эти документы применяются для принятия к учету зеленой массы культурных, улучшенных и естественных пастбищ, скормленной скоту без предварительной уборки, т.е. путем выпаса. Акты составляются комиссией, в состав которой входят представители агрономических и зоотехнических служб, которая определяет количество зеленой массы по типовой методике с учетом особенностей травостоя на участке. Акт передается в бухгалтерию и служит основанием для учета выхода кормов и включения их в затраты по содержанию поголовья животных, которому скормлены корма. Зеленая масса, скормленная скоту путем выпаса, показывается в акте без стоимостной оценки или по сумме фактических затрат. На основании акта делаются записи в журнале учета расхода кормов.

6. Ведомость учета расхода кормов (форма СП-20);

Ведомость учета расхода кормов выписывает бухгалтер или зоотехник в двух экземплярах на основании плана кормления животных в соответствии с рационом, а также для учета выдачи кормов на фермы. В ведомости указывают лимит кормов по видам и половозрастным группам животных, для которых они выдаются. Первый экземпляр ведомости с подписью получателя кормов служит основанием для их списания с подотчета кладовщика, а второй, с подписью кладовщика об отпуске кормов, находится у заведующего фермой.

В конце месяца зоотехник или заведующий фермой определяют фактический расход кормов по каждой группе, а также данные об их остатках. Данные о расходе кормов по видам бухгалтер фиксирует в журнале. Учет затрат по выращиванию кормов ведут в книге учета продукции растениеводства, где на каждую культуру отводят отдельные листы. В левой части книги указывают затраты по выращиванию, а в правой - выход продукции.

7. Акт на оприходование приплода животных (форма № СП-39)

применяют для оформления полученного приплода животных (телят, поросят, ягнят, жеребят, новых семей пчел при роении). Акт составляют в двух экземплярах в день получения приплода отдельно по каждому виду приплода животных. Помимо сведений о работнике, за которым закреплены животные, в акте указывают кличку и номер матки, количество и массу приплода, отличительные признаки приплода и присвоенные инвентарные номера. Отдельно фиксируются мертворожденные животные. Один экземпляр документа на следующий день после его составления передается в бухгалтерию, другой также поступает в бухгалтерию, но только в конце месяца вместе с отчетом о движении скота и птицы на ферме (форма № СП-51).

Акты служат для учета поголовья животных, а также для начисления оплаты труда работникам ферм.

8. Прием-расчетная ведомость на животных, принятых от населения (форма № СП-40), составляется приемщиком животных в двух экземплярах. В ведомости указываются данные сдатчика, количество принятых животных, их упитанность, живая масса и сумма к оплате. На основании акта

животные принимаются к учету (в случае их приема для дальнейшего доращивания в организации), а также производятся расчеты со сдатчиком.

9. Акт на вывод и сортировку суточного молодняка птицы (форма № СП-41) составляется в день вывода птицы и служит для принятия к учету выведенного поголовья молодняка. Данные акта используются для учета движения птицы по учетным группам и списания отходов.

10. Дневник поступления сельскохозяйственной продукции (форма № СП-14) предназначен для принятия к учету продукции урожая овощных, плодово-ягодных и других культур в растениеводстве, а также яиц в птицеводстве. В дневник записывается поступившая продукция от каждого работника отдельно. Дневники в конце дня сдаются в бухгалтерию.

11. Ведомость учета движения молока (форма № СП-23) применяется для обобщения данных по движению молока за отчетный период и составляется в двух экземплярах. Основанием для внесения ежедневных записей в ведомость являются журнал учета надоя молока (форма № СП-21), журнал учета приемки (закупки) молока от граждан (форма № СП-22). В ведомость заносятся сведения о поступлении молока и его расходовании. По истечении отчетного месяца первый экземпляр ведомости передается в бухгалтерию вместе с документами по приходу и расходу. Второй остается на ферме и служит для внесения записей в книгу (карточки) складского учета.

12. Книжка чабана, гуртоправа, табунщика (форма СП-50).

Книжка чабана, гуртоправа, табунщика отражает данные учета передаваемого под ответственность скотника, чабана, гуртоправа, табунщика поголовья животных, а также указания должностных работников при объезде отар, гуртов.

В разделах книжки фиксируют опись принятого скота, его движение, приплод, отбивки и случки, опись инвентаря при стаде, контрольные проверки наличия животных. Зоотехник записывает в книжку сведения о проверке стада, отар, гуртов и табунов при случке маточного поголовья животных, а скотник, чабан, гуртоправ или табунщик - полученный приплод, падеж и другие изменения в составе поголовья, инвентаря. Ежемесячно данные книжки сверяются с данными бухгалтерии организации.

13. Акт настрига и приема шерсти (форма № СП-24) применяется для приема и учета настриженной шерсти и составляется в трех экземплярах на основании дневника поступления и отправки шерсти (форма № СП-25). Первый экземпляр служит основанием для принятия к учету шерсти на складе, второй остается у бригадира чабанов и является основанием для начисления заработной платы, на основании третьего экземпляра зоотехник составляет отчет о стрижке овец.

14. Акт на выбытие животных и птицы (забой, прирезка и падеж) (форма № СП-54) применяется для учета животных и птицы в случаях их падежа, вынужденной прирезки, а также забоя животных всех учетных групп. Акт составляется комиссией в день падежа (прирезки) и после утверждения руководителем организации передается в бухгалтерию. Продукция забоя животных сдается на склад по накладной, которая прилагается к акту.

15. Учетный лист убоя и надежда животных (форма № СП-55) применяется в специализированных свиноводческих комплексах. В акте, составляемом в двух экземплярах, отражается число голов и масса свиней, забитых и обработанных за день.

Проверка и исследование обоснованности отражения хозяйственно-финансовых операций в вышеуказанных документах с записями на бухгалтерских счетах позволит выделить уязвимые участки производственной деятельности, определить дальнейшее направление поисковой работы: например, проанализировать сомнительные операции по приобретению зерна, его посеву и др.

2. Проверка и исследование данных учета продукции растениеводства и животноводства при выявлении и расследовании преступлений в организациях сельского хозяйства

2.1. Способы совершения преступлений в организациях сельского хозяйства

Действия преступников по хищению продукции растениеводства и животноводства характеризуются двумя основными способами:

1) прямое хищение продукции с поля, тока, фермы, склада при поступлении, переработке, хранении, транспортировке, реализации без маскировки следов преступной деятельности в документах учета;

Прямое хищение сельскохозяйственной продукции могут совершать лица, не материально ответственные, не имеющие возможности маскировать следы преступления в документах и записях учета. На признаки хищений обычно указывают задержание автомашин с грузом без сопроводительных документов или с большим количеством груза, чем указано в документах; обнаружение неучтенных овощей, фруктов, мяса в торговых палатках; недостача зерна на токах, складах; реализация молочной, мясной продукции без документов на рынках.

2) создание неучтенных излишков продукции с целью последующего ее хищения и сокрытия преступления путем составления фиктивных бухгалтерских документов и внесения в достоверные документы учета, отчетности и налогообложения фальсифицированных записей.

Создание неучтенных излишков продукции для последующего хищения с сокрытием следов преступлений подлогами в бухгалтерских документах совершают должностные, материально ответственные лица, применяющие следующие способы:

- неучтенный посев сельскохозяйственных культур;*
- неполное оприходование собранного урожая или приплода молодняка животных и птицы;*
- списание урожая под видом потерь вследствие стихийных бедствий (засухи, вымерзания, выветривания);*

- составление подложных актов на естественную убыль, сортировку, подработку зерна или на падеж, выбраковку, вынужденную прирезку животных и птицы.

Должностные и материально ответственные лица стремятся завуалировать преступления подлогами в актах на сортировку, сушку, выбраковку, актах приемки продукции на реализацию (продажу), приемо-расчетных ведомостях на животных, принятых от населения.

Хищение зерна осуществляют путем неучтенного посева на землях, значащихся в планах хозяйств неосвоенными, непригодными к использованию вследствие эрозии, засоления. Неучтенный высев зерна могут произвести на землях, занятых под посевами кормовых культур, или на тех, урожай с которых списан на корм скоту в связи с неблагоприятными климатическими условиями года. Собранное зерно похищают, реализуют на рынках, сбывают оптом, а деньги присваивают и делят между участниками хищения.

Нередко руководители сельскохозяйственных организаций сдают за взятки плодородные земельные участки в аренду частным лицам, которые затем рассчитываются частью неучтенного урожая.

Преступники создают излишки продукции растениеводства (зерна, хлопка, овощей, картофеля) обычно в период уборки урожая за счет частичного его неоприходования при доставке с поля на ток или покупателю. Отсутствие на комбайнах счетчиков определения фактического веса позволяет поставлять зерно на ток, заготовительные пункты по сопроводительным документам, в которых вес не указан или указан приблизительно.

Заведующие током, весовщики, кладовщики с целью создания излишков зерна могут указывать в документах учета меньшее его количество вместо фактически принятого. В таких случаях составляют подложные акты на якобы произведенную сортировку, сушку, подработку, очистку зерна от сорняков, примесей, а также завышают списание на отходы, потери в весе, уменьшают влажность.

О подложности актов на списание зерна свидетельствуют обстоятельства:

- списание зерна в отходы по средним нормам подработки;*
- составление актов на списание не по окончании рабочего дня, а по окончании рабочей недели;*
- неоприходование кладовщиком отходов зерна после очистки, сушки, подработки, сортировки.*

В указанных ситуациях неучтенный резерв зерна преступники могут создавать такими способами:

- при сортировке и подработке списывать большее его количество под видом образовавшихся отходов;*
- в процессе посевных работ произвести неполный высев семян против установленных норм.*

В обоих случаях зерно похищают для личных нужд либо неучтенного посева на скрытых от учета земельных участках с целью последующего сбора урожая для продажи и получения незаконного дохода.

Хищение молока и молочной продукции в заготовительных,

перерабатывающих сельскохозяйственных организациях обычно совершают за счет создания излишков. Рассмотрим основные способы таких хищений применительно к стадиям заготовки, приемки, переработки, транспортировки и реализации.

При заготовке молока и молочной продукции распространен обман сдатчиков путем:

- занижения работниками сепараторных отделений, молокозаводов веса молока при приемке за счет обвеса сдатчиков на испорченных весоизмерительных приборах;

- неправильного пересчета объема молока на вес, т. е. определения количества сдаваемого молока не по весу, а по объему тары, для его перевозки (например, при пересчете объема не учитывают, что в 1 л содержится 1030 г молока, а это позволяет создавать излишки);

- недостоверного определения количества молока в пересчете на базисную жирность, что способствует ее занижению при приемке и снижению цены на молоко (к примеру, позволяет создать излишки отсутствие или умышленное применение недоброкачественных реактивов или лактометров, жирометров для молока и бутерометров для сливок, а также нарушение порядка их эксплуатации).

На приемном пункте неучтенные излишки молока и молочной продукции используют следующим образом:

- изымают в натуральном виде;
- направляют на сокрытие ранее имевшихся недостатч;
- приходяют под видом молока, принятого от индивидуальных сдатчиков из числа граждан, фермеров;

- отпускают организациям торговли, общепита, частным лицам для реализации и присвоения денег;

- передают в производственные цеха молокозаводов, общепита для изготовления неучтенной продукции;

- не оформляют надлежащие документы учета или отражают в них искаженные данные.

При переработке в цехах организаций молока в молочные продукты их излишки образуют за счет:

- списания сырья на издержки производства по завышенным нормам расхода;

- необоснованного списания молока и молочной продукции на естественную убыль;

- излишнего списания жира в отходы при выработке продукции (масла, творога и др.);

- изготовления продукции пониженного качества (разбавления, завышения влажности, недовложения, замены компонентов).

На стадии реализации молока и молочных продуктов характерны следующие преступные действия:

- составляют подложные сопроводительные документы, которые уничтожают или заменяют другими после доставки молока и молочных

продуктов на место сбыта (так, по одной и той же накладной перевозят продукцию дважды один раз - учтенную, а другой - неучтенную);

- искажают данные о молоке и молочной продукции в сопроводительных документах (указывают их меньшее количество, чем отпущено фактически, а транспортируют в кадках, флягах различного объема и вместимости);

- сбывают неучтенные излишки молока и молочной продукции через работников киосков, ларьков, столовых, буфетов своей организации или доверенных лиц на предприятиях торговли, общественного питания либо сообщников на рынках

Приемщики нередко занижают зачетную массу молока при пересчете фактической жирности на базисную, которую рассчитывают по формуле: количество сдаваемого молока умножают на фактическую жирность, делят на установленную в регионе базисную жирность и получают зачетный вес подлежащего оприходованию молока.

Например, фактическая жирность 3 т молока - 3,6 %, базисная - 2,8 %. Согласно документам оприходовано 3 657 кг молока вместо необходимых 3 857 кг ($3000 \text{ кг} \times 3,6 : 2,8$), т. е. недооприходованными оказались 200 кг.

При производстве творога вес увеличивают за счет недопрессования, влекущего больший остаток сыворотки и влаги, таким же образом при изготовлении сливочного масла завышают влажность до 17-18 % вместо положенных по стандарту 16 %. Аналогично создают излишки при приготовлении сливок, сметаны, которые разбавляют водой, обратом, кефиром перед отправкой или в ходе транспортировки для торговли.

Неучтенные излишки жира преступники создают за счет так называемой нормализации молока. Например, жирность молока, отпускаемого в торговую сеть, в соответствии с Госстандартом, должна быть равна 2,5 %, а принимаемое от сдатчиков молоко бывает 3,0 %. В целях доведения молока до установленной нормы его нормализуют (обезжиривают), что позволяет разбавить молоко водой, доводя его жирность до 2,2-2,4 %.

При приготовлении молочных продуктов списание потерь на издержки производства должно производиться по фактическим данным, а не по предельно допустимым нормам. Так, после выхода сыра из-под пресса списывают от его веса 9,5 % на усушку, поскольку после изготовления он проходит стадию созревания (от 2 до 6 месяцев) и теряет часть веса, а отпуск в торговлю несозревшего сыра способствует созданию излишков.

Хищение скота совершают путем неполного оприходования приплода молодняка животных, составления подложных актов на падеж, выбраковку, вынужденный забой. Излишки скота создают за счет неправильного указания в документах данных о животном: вместо телки записывают бычка, что позволяет иметь неучтенный приплод.

За один отел коров, окот овец, опорос свиноматок может быть два и более приплода, а частичное его неоприходование способствует хищению их излишка. Неучтенные излишки продукции животноводства на мясокомбинатах создают в процессе закупок и переработки мяса животных после забоя, а затем их похищают в целях личного использования или продажи.

При закупке скота типичными действиями приемщиков по созданию излишков являются:

- занижение веса скота за счет применения неисправных весов, облегченных гирь, магнита;
- составление подложных актов на выбраковку, падеж, необоснованное применение максимальных скидок с живого веса животных на содержание желудочно-кишечного тракта, стельность, супоросность;
- занижение данных об упитанности и возрасте животных в товарно-транспортных накладных, актах-отвесах, приемных квитанциях (например, нормативный выход мяса после забоя животного зависит от его упитанности: чем выше упитанность, тем больше выход мяса, поэтому уменьшение веса животных высшей и средней упитанности и увеличение веса ниже средней и тощей упитанности не покажет документальных расхождений с общим весом сдаваемой партии скота и позволит иметь излишки).

В ходе переработки скота в мясо и мясопродукты неучтенные излишки создают путем:

- списания мясопродуктов под видом их порчи, брака;
- неоприходования сверхнормативного выхода мяса;
- необоснованного применения норм естественной убыли при термической обработке и хранении мяса и мясопродуктов в холодильнике;
- нарушения технологии производства мясопродуктов (недовложения фарша в колбасы за счет крахмала, замены мяса условно годным мясом или субпродуктов первой категории субпродуктами второй категории).

При реализации неучтенных излишков мяса и мясопродуктов используют следующие приемы:

- после доставки мяса и мясопродуктов торговым предприятиям вносят исправления в сопроводительные документы или заменяют их новыми на сумму излишков;
- передают торговым организациям мясо и мясопродукты без оформления товарно-транспортных накладных или отпускают продукцию дважды по одним и тем же накладным

Преступники умышленно завышают в актах-расчетах данные о возрастных группах скота, поскольку взрослые животные дают меньший выход мяса, чем молодняк.

Так, по нормативу выход мяса после переработки крупного рогатого скота ниже средней упитанности составляет 40,9 % к его живому весу, а молодняка этой же упитанности - 41,8 %, или на 0,9 % выше. Используя это обстоятельство, приемщики незаконно переводят молодняк крупного рогатого скота во взрослый, чтобы после забоя животных можно было оприходовать меньшее количество мяса против фактического выхода

Хищение шерсти животных совершают стригали, зоотехники, чабаны, которые ее продают частным лицам, заготовителям, перерабатывающим организациям. В закупочных ведомостях, квитанциях, актах настрига и других документах искажают данные путем завышения или занижения количества

настриженной шерсти, ее веса, влажности, загрязненности, процента выхода чистого волокна.

Так, шерстоведа заготовительного пункта состригали шерсть с овечьих шкур, выписывали подложные приемные квитанции на вымышленных лиц, якобы сдавших шерсть, а деньги изымали из полученных под отчет на заготовку продукции.

2.2. Приемы документальной и фактической проверки, используемые при выявлении и доказывании преступлений в организациях сельского хозяйства

Для проверки и исследования данных учета продукции растениеводства и животноводства при выявлении и расследовании случаев ее хищения работники подразделений экономической безопасности, следователи могут назначить:

- 1) инвентаризацию;
- 2) лабораторный анализ;
- 3) документальную ревизию;
- 4) судебно-бухгалтерскую экспертизу;
- 5) судебно-технологическую экспертизу;
- 6) судебно-агротехническую экспертизу;
- 7) судебно-зооветеринарную экспертизу.

Основными частными приемами проверки и исследования учетных данных являются: проверка фактического наличия зерна, молока, мяса, а также молочных и мясных продуктов в сопоставлении с учетными данными; изучение отдельного учетного документа; исследование нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции.

Особое значение имеет инвентаризация. Она организуется работниками правоохранительных органов в соответствии с методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49.

Указанный вид проверки целесообразен при реальной возможности ее проведения (например, она будет неэффективной, если зерно похищают с поля, поскольку неубранный урожай является фактически неучтенным). При назначении инвентаризации в число членов комиссии целесообразно включить агрономов, зоотехников, ветеринаров, лаборантов.

Инвентаризацию *сельскохозяйственной продукции* (полную **или** выборочную) проводят в зависимости от времени года и условий хранения, по видам продукции или материально ответственным лицам. Проверяющие должны измерить площади, скирды зерна, грубых и сочных кормов, корнеклубнеплодов, комбикормов и результаты сопоставить с данными учета, а в случае расхождений взвесить продукцию. Массу 1 м³ продукции, принимаемую для расчета ее количества путем обмера, определяют на основании справочных данных или данных взвешивания.

Грубые и сочные корма проверяют путем пересчета всех стогов (скирд), буртов (кагатов), траншей, силосных и сенажных сооружений, в которых хранится продукция. Следует обмерить отдельные виды кормов на выборку,

сравнить полученную массу с актами приемки грубых и сочных кормов и записями на бирках, закладываемых в каждый стог (скирду), бург (кагат) и определить, правильно ли были рассчитаны объем и масса кормов в актах и по каким формулам.

Для исчисления массы объема *зерна* рекомендуется взять 3-4 пробы из разных мест, наполнить ими ящик, взвесить его и по разности массы пустого ящика и ящика с зерном установить массу нетто, а в случае расхождений провести сплошное взвешивание.

Инвентаризация *молока* предполагает установление их остатков на конец каждого месяца, объективный результат показывает проверка вечернего удоя молока, проведенная до начала утренней дойки. По результатам фактического остатка можно установить: правильно ли оприходовали молоко; своевременно ли велся его учет; достоверно ли определялась жирность; соответствовали ли условия хранения молока правилам.

Инвентаризация молока всегда должна сопровождаться определением его жирности, ее сравнением с контрольной, определенной при доении. При проверке молока объемным методом перевод его в единицы массы производят по результатам измерения плотности, которая колеблется от 1,027 до 1,032, а в среднем - 1,030. На сепараторном пункте, складе готовой продукции, в цехе производят пересчет продукции, контрольное взвешивание и устанавливают фактический вес молока и тары, а также проверяют измерительные приборы и порядок их эксплуатации.

При этом можно установить: большое количество нестандартной продукции; неучтенные излишки молока и молочных продуктов; завышение веса тары; расхождение в весе принимаемого молока; порчу измерительных приборов или оборудования; излишки сливок с одновременной недостачей молока; неучтенную порожнюю посуду.

Инвентаризация *шерсти* результативна в ходе стрижки овец или сразу после ее окончания путем взвешивания кип, определения сортности, наличия упаковок в тюках в целом и отдельно по породам овец, сортам, цвету и сверкой их массы с маркировкой и актами о стрижке, упаковке.

При инвентаризации *животных*, прежде всего, знакомятся с условиями размещения скота, птицы, проверяют зоотехническую и бухгалтерскую документацию по учету родившихся в последние сутки телят, поросят, ягнят, их состояние. Молодняк крупного рогатого скота, а также свиней, овец, ягнят, поросят, птицы пересчитывают отдельно по учетным группам, местам содержания (боксам, секциям). Материально ответственное лицо должно представить отчет о движении скота, дать расписку о том, что все документы по приходу и расходу животных сданы в бухгалтерию и неоприходованного скота в стаде, отаре на момент инвентаризации не имеется.

Инвентаризацию на мясокомбинате целесообразно проводить на базе предубойного содержания скота, в убойном, мясожировом цехах, холодильнике. При осмотре и взвешивании скота каждое животное осматривают в соответствии с записями данных о нем в инвентаризационной описи: инвентарного номера, клички, веса, пола, породы, возраста,

упитанности, особых примет (окраски, клеймения). Одновременно проверяют весоизмерительные приборы и порядок их эксплуатации, возможное использование утяжеленных или облегченных гирь, мерной тары и т. д.

В ходе инвентаризации для определения упитанности, стельности принятого мясокомбинатом скота должен быть проведен контрольный забой, в ходе которого определяют упитанность по качеству полученного мяса в соответствии с ГОСТом на скот, птицу и кроликов для убоя.

Для этого желательно в состав комиссии включить зоотехников, ветеринаров, товароведов, инспекторов государственной инспекции по закупкам и качеству сельскохозяйственной продукции, экономистов и др. Результаты инвентаризации и контрольного забоя оформляют актами, которые сверяют с товарно-транспортными накладными, актами выбраковки, приемными квитанциями. Расхождение данных о весе, упитанности, стельности свидетельствует о создании неучтенных излишков мяса при приемке скота от поставщиков.

В ходе инвентаризации животных можно установить:

- *неполное оприходование приплода;*
- *подложные акты на выбраковку и падеж животных;*
- *принятие молодняка животных под видом взрослого скота;*
- *неоприходование или подмену животных одного возраста и веса другим;*
- *недостачи и неучтенные излишки мяса и мясопродуктов;*
- *недостачи вспомогательных материалов (крахмала, кишечной оболочки);*
- *несвоевременный перевод животных из одной возрастной группы в другую;*
- *недостачу мяса и излишки субпродуктов в мясожировом цехе, холодильнике;*
- *сокрытие маточного поголовья коров под видом нетелей для получения излишков телят и молока;*
- *нарушение точности и порядка эксплуатации весоизмерительного оборудования.*

Лабораторный анализ проводят с участием специалиста-лаборанта чтобы выяснить, правильно ли применялись нормы расхода семян, кормов, молока, мяса, определялись их качество, фактический расход, количество образовавшихся и списанных отходов. При лабораторном анализе должны присутствовать должностные и материально ответственные лица, деятельность которых проверяется.

На разрешение лаборанта могут быть поставлены следующие вопросы:

- *относится ли зерно к посевному стандарту;*
- *разбавлено ли молоко водой;*
- *каков процент жира и влаги в сыре;*
- *имеются ли примеси маргарина в сливочном масле, творога в сметане;*
- *каковы жирность, кислотность, плотность молока, сметаны,*

творога;

- соответствует ли качество мяса ГОСТу?

Проверку качества молока и молочных продуктов назначают после того, как взяты их пробы, произведен анализ и записаны его результаты в лабораторный журнал. Анализ целесообразно проводить в пищевой лаборатории управления внутренних дел с направлением для исследования проб молока, молочной продукции. В соответствии с инструкцией пробы отбирают с учетом следующего веса: молока, сливок, сметаны - 500 мл; творога - 200 г; масла сливочного, сыра - 50 г, которые должны храниться 24 ч.

Для выявления и доказывания признаков хищений зерна, молока, молочной продукции, мяса, мясопродуктов, шерсти животных рекомендуется применить следующие приемы проверки документов.

При выявлении и доказывании хищений зерна:

- сверить документы на оприходование зерна с документами по учету выработки и начислению заработной платы работникам (комбайнерам, водителям, весовщикам), занятым на его уборке, перевозке, сортировке;

- сопоставить путевки (реестры) на вывоз продукции с поля, дневники поступления овощей, картофеля, фруктов, акты на их переработку, сортировку, сушку с листами по учету труда и объема выполненных работ;

- сличить карточки учета материалов, требования-накладные, товарно-транспортные накладные на отпуск зерна с тока, склада с ведомостями учета движения зерна;

- сверить ведомость учета движения зерна с книгами (карточками) учета материалов, товарно-транспортными накладными, нарядами на погрузо-разгрузочные работы, приемными квитанциями элеватора, актами на сушку, сортировку (если зерно похищалось при перевозке на склад, то в ведомостях, книгах будет указано больше продукции, чем в квитанциях);

- провести взаимный контроль документов по отгрузке зерна, плодовоовощных, бахчевых культур с платежными документами (счетами-фактурами, платежными требованиями, приходными кассовыми ордерами) с целью установить, соответствуют ли друг другу данные о количестве, качестве, цене, оплате проданной и оприходованной продукции.

Проверкой и исследованием документов с помощью указанных приемов можно обнаружить:

- наличие земельных площадей под неучтенным посевом различных зерновых культур;

- составление подложных актов на гибель урожая от стихийных бедствий;

- неполное оприходование собранного урожая зерна, плодовоовощных и бахчевых культур, картофеля и др.;

- списание продукции растениеводства в расход без оформления документами учета;

- составление подложных документов на пересев зерна, его подработку, сортировку.

При выявлении и доказывании хищений молока применяют:

- встречную проверку и взаимный контроль счетов-фактур, товарно-транспортных накладных поставщика и молокозавода;
- проверку правильности исчисления базисной жирности надоенного и сданного молока и пересчет его на вес;
- нормативную проверку списания денежных средств на издержки производства и естественную убыль;
- проверку достоверности расчета естественной убыли и составления актов на ее списание.

Встречная проверка и взаимный контроль заключаются в сверке записей о весе, жирности, плотности, кислотности молока и молочных продуктов, содержащихся в одних и тех же или взаимосвязанных бухгалтерских документах поставщика и покупателя, что позволяет установить:

- *наличие исправлений, подчисток, травлений, дописок в одном из экземпляров накладной на отправку молока, накладной на отпуск молока и молочных продуктов, приемном или лабораторном журналах;*
- *расхождение в весе, жирности принятого молока, указанных: в разных экземплярах накладной на отправку молока; накладной на отправку молока и приемном или лабораторном журналах; расчетных книжках сдатчиков и приемном или лабораторном журналах; накладной на отпуск молока и приемных документах покупателей; накладных на отпуск молока и молочных продуктов и товарно-транспортных накладных, счетах-фактурах, платежных требованиях, квитанциях к приходным кассовым ордерам, актах лабораторного анализа.*

Проверка правильности исчисления базисной жирности и пересчета молока на вес, списанных денег на издержки производства, естественную убыль состоит в подсчете натуральных, стоимостных показателей в сопоставлении операций с документами, регламентирующими их проведение, чтобы доказать:

- *наличие подложных актов на порчу, бой;*
- *арифметические ошибки при переводе объема в вес;*
- *отсутствие пересчета объема принятого молока на вес;*
- *исчисление жироединиц при приемке молока не из килограммов, а из количества литров;*
- *применение завышенных норм списания молочных продуктов на потери при технологических операциях;*
- *несоответствие количества жира, веса молочных продуктов и отходов количеству жира, веса, израсходованного на их изготовление (например, количество жира, веса сливок и обраты должны быть равны аналогичным показателям молока, израсходованного на сепарирование).*

Работник подразделения экономической безопасности, следовательно должны отыскать и изъять документы неофициального учета (черновые записи). Сверкой черновых записей с первичными документами учета движения молока и молочных продуктов можно выявить и доказать не только количество созданных излишков, но и способы их незаконной реализации и присвоения денег (например, выдачу денег вымышленным сдатчикам молока

или тем сдатчикам, которым сделана приписка в количестве принятого от них молока).

При выявлении и доказывании хищений мяса и мясной продукции необходимо:

- сопоставить акты на падеж взрослого поголовья скота, свиней, кур с актами на падеж молодняка этих же животных;
- сверить данные о количестве молодняка животных по документам фермы, со справками ветеринарного надзора;
- сличить документы, отражающие количество отелившихся коров, с учетом оприходованного их приплода;
- сверить количество шкур в актах настрига шерсти, дневниках ее поступления, товарно-транспортных накладных для установления возможной недостачи шкур и обсчета сдатчиков;
- сопоставить нормативные акты с результатами расчетов скидок с живого веса скота на содержание желудочно-кишечного тракта, стельность, естественную убыль с целью выявить их правильность;
- сличить сведения товарно-транспортных накладных с актами отвеса животных, составленными при передаче туш из мясожирового цеха в холодильник для обнаружения излишков мяса;
- сопоставить ведомости взвешивания животных, акты настрига с них шерсти с нарядами, листами учета труда, книжками чабана, платежными ведомостями, в которых может быть указано заниженное количество веса по сравнению с начисленной и выплаченной заработной платой;
- сверить данные о живом весе, упитанности скота в товарно-транспортных накладных и актах отвеса (они могут не совпадать из-за продолжительности времени от момента доставки до приемки животных мясокомбинатом, когда часть веса теряется, но расхождений в упитанности свидетельствуют об обсчете работниками мясокомбината сдатчиков при приемке от них скота);
- сличить товарно-транспортные накладные с актами-расчетами с целью установления возможного неправильного отражения в документах возрастных групп скота (если в актах в сравнении с накладными указано больше подсвинок, чем свиней, взрослого скота, их молодняка, то усматривается создание резерва для хищения мяса).

С помощью вышеуказанных приемов можно установить, что в отдельных документах учета нет сведений об упитанности, времени доставки скота, его возрасте либо возраст молодняка животных указан не в месяцах, а в годах, когда надбавка за повышенный вес не выплачивается. О причинах расхождений в документах учета и отчетности следует допросить сдатчиков, приемщиков, товароведа, зоотехника, ветеринарного врача, работников базы предубойного содержания скота, начальников убойного и мясожирового цехов мясокомбината.

Приемщики могут нарушать правила применения скидок (например, при приемке применять максимальную 3 % скидку с живого веса скота на содержание желудочно-кишечного тракта, тогда как по условиям поставки ее

не должны применять или применяют в меньших размерах). Аналогично создают излишки за счет применения 10 % скидки на стельность коров, супоросность свиноматок, или 1 % - на загрязненность скота.

Сопоставлением сведений товарно-транспортных накладных, ветеринарных свидетельств, актов выбраковки, стельности скота необходимо проанализировать расстояние перевозки, время его прибытия на мясокомбинат, кормления, что позволит установить, имело ли место завышение скидок. Работники мясокомбината списывают мясо, мясопродукты на естественную убыль при их хранении и термической обработке отдельно по ступеням замораживания: а) охлаждение парных туш; б) заморозка и хранение мясопродуктов. Преступники, с целью создания излишков, применяют нормы убыли на двухступенчатое замораживание, тогда как фактически оно было одноступенчатым.

Для выявления и доказывания указанного способа злоупотребления назначают внезапную инвентаризацию на холодильнике, допрашивают учетчиков, грузчиков, холодильщиков. Полученные данные сверяют с остатками, отраженными в журнале охлаждения и замораживания мяса. Если при сопоставлении остатков по журналу с результатами предыдущих инвентаризаций обнаружатся расхождения, то они свидетельствуют о завышенном списании убыли на заморозку мяса.

В практике расследования хищений продукции животноводства надлежит использовать документы неофициального учета (тетради, блокноты, журналы), которые для самоконтроля ведут руководители, весовщики, продавцы. При обнаружении этих документов работник подразделения экономической безопасности составляет протокол изъятия или добровольной выдачи, а следователь - постановление о выемке либо обыске, где указывают когда, в каком месте найдены записи, их состояние.

Таким образом, успех раскрытия и расследования преступлений в организациях сельского хозяйства, обеспечивается знанием работниками правоохранительных органов способов совершения и маскировки следов преступления. Важная роль в этом принадлежит знанию основ бухгалтерского учета и документооборота в организациях сельского хозяйства.

ЛЕКЦИЯ № 16. ИССЛЕДОВАНИЕ УЧЕТНЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРЕСТУПЛЕНИЙ В СТРОИТЕЛЬСТВЕ

1. Методы документальной проверки работ в строительных организациях
2. Методы фактической проверки работ в строительных организациях

1. Методы документальной проверки работ в строительных организациях

Строительство – это производственная деятельность по созданию и реконструкции зданий, сооружений, выполнению монтажных, пусконаладочных, ремонтных и иных работ, осуществляемых строительными организациями различных организационно-правовых форм, имеющих статус юридического лица.

Строительное производство в отличие от других видов деятельности имеет ряд особенностей.

1. Сроки производства строительных работ продолжительны и переходят из одного отчетного периода в другой, что затрудняет выполнение расчетов при закрытии месяца, квартала, года.

2. Участники строительного процесса имеют различный статус по отношению к строящемуся и реконструированному объекту, поэтому учет у каждого участника организован применительно к своей деятельности.

К числу основных участников строительного производства относятся:

- инвестор – организация или частное лицо, которое финансирует строительство объекта;
- заказчик – организация, которой принадлежит место застройки и которая осуществляет контроль проектирования, строительства и принятия объекта в эксплуатацию;
- головной застройщик – организация, выполняющая функции генподрядчика;
- субподрядчик – организация, выполняющая отдельные виды работ по договору с генподрядчиком;
- девелопер – организация, выступающая посредником между подрядными строительными организациями и инвесторами.

Деятельность строительных организаций регламентируется § 3 гл. 37 ГК РФ «Строительный подряд» (ст. 740-757). По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика объект, выполнить иные строительные работы. Заказчик обязан создать подрядчику условия для выполнения работ, принять объект в эксплуатацию и произвести оплату.

Договором строительного подряда определяют состав, содержание

технической документации, отражающей объем и виды работ согласно ценам по смете, а также предусматривают, какая из сторон, в какой срок предоставляет пакет документов для строительства.

Заказчик контролирует ход, качество, сроки выполнения работ согласно графику, своевременность обеспечения строительными материалами, полноту и правильность их использования. Заказчик, обнаружив отступления от условий договора строительного подряда, которые ухудшают качество работ, вправе предъявлять претензии подрядчику.

Подрядчик исполняет указания заказчика, не противоречащие договору строительного подряда и не являющиеся вмешательством в хозяйственную деятельность подрядной организации. Обязанность по обеспечению строительства материалами, деталями и конструкциями, оборудованием несет подрядчик, если иное не предусмотрено договором подряда. Предельный срок предъявления заказчиком претензий на ненадлежащее качество строительных работ составляет пять лет.

Особое значение при организации строительных работ имеет наличие государственной лицензии у подрядчика и ее копии у заказчика. Это обусловлено тем, что в соответствии со ст. 173 ГК РФ сделки, совершенные в ходе лицензируемой деятельности юридическим лицом, не имеющим лицензии, могут быть признаны судом недействительными по иску этого юридического лица, его учредителя (участника) или государственного органа, осуществляющего контроль и надзор за деятельностью юридического лица.

Для осуществления строительства застройщик обязан иметь следующие документы: а) план-заявку; б) титульный список; в) проектно-сметную документацию на каждый объект. Наличие утвержденного титульного списка является одним из необходимых условий финансирования и строительства.

Договор строительного подряда между заказчиком и подрядчиком может быть оформлен на весь объем работ (генеральный) и годовым договором с указанием времени заключения и сторон, места выполнения строительных, монтажных работ, наименования объекта строительства, его сметной стоимости, сроков начала и окончания работ, ответственности сторон за невыполнение условий. Подрядчик может передавать специальные работы (например, отделочные) другим строительным организациям, которые выступают в качестве субподрядчиков.

Сведения о признаках хищения в строительстве могут содержать следующие документы: счет-фактура; доверенность (форма М-2); приходный ордер (формы М-3, М-4); акт о приемке материалов (форма М-7); карточка учета материалов (форма М-17); требование-накладная (формы М-10, М-10а); лимитно-заборная карта (формы М-9а, М-28); журналы расхода строительных материалов (форма М-29); товарно-транспортная накладная (форма М-4-п); справка о сметной стоимости выполненных работ (форма КС-3); акт приемки выполненных работ (форма КС-2); журнал-ордер (формы № 6-с, 10-с).

Ниже перечислены возможные способы совершения хищений и злоупотреблений в строительных организациях.

1. Непосредственное хищение строительных материалов.

Наиболее часто хищение материалов и сырья осуществляют материально ответственные лица, в подотчете которых они находятся (кладовщик, прораб).

В строительных организациях места хранения стройматериалов (центральные, приобъектные склады и кладовые, открытые площадки) и список материально ответственных лиц должны быть закреплены приказом руководителя организации.

Объектами посягательств могут являться строительные навалочные, сыпучие материалы (песок, гравий, кирпич, щебень и др.), которые закрепляются за прорабами, начальниками участков и хранятся на открытых стройплощадках. В течении месяца материалы с открытых площадок выдают без оформления документов, а фактический их расход определяют только в ходе инвентаризации на первое число месяца и результаты отражают в актах о списании материалов открытого хранения.

В бухгалтерии синтетический учет строительных материалов ведут на счетах 07 «Оборудование к установке», 10-8 «Строительные материалы», в которых по дебету отражают поступление, а по кредиту – расход с выведением дебетового сальдо. Оно показывает остаток строительных материалов на складе, которые бухгалтер обязан систематически проверять, сверяя их фактическое наличие с данными карточек учета.

При тождестве записей в графе «Контроль» карточки учета материалов бухгалтер ставит дату и роспись, а в случае недостат, излишков устанавливает их причины. О выявленных злоупотреблениях проверяющий обязан составить акт об установлении расхождений по количеству и качеству с отражением данных в карточках.

2. Завышение стоимости строящегося объекта при выполнении работ подрядным способом. Проверить выполнение договорных обязательств и выполнение смет на строительно – монтажные работы можно по договору подряда. Правила составления этого договора содержатся в Руководстве по составлению договоров подряда на строительство в Российской Федерации²⁶.

Договорная стоимость строящегося объекта определяется в договоре и может рассчитываться: а) на основании стоимости, определяемой в соответствии с проектом (твердая цена), с учетом оговорок, касающиеся их изменения; б) на условиях возмещения фактической стоимости строительства в сумме принимаемых затрат, оцененных в текущих ценах, с учетом согласованной с подрядчиком прибыли заказчика (открытая цена) .

Между заказчиком и подрядчиком расчеты могут производиться в форме промежуточных платежей за выполненные строительно-монтажные работы по этапам или путем полной оплаты после завершения строительства объекта. В связи с этим между указанными сторонами возникают взаимоотношения, связанные с приемкой выполненных работ и их оплатой. Порядок расчетов с подрядчиком зависит от сметной стоимости объекта и сроков выполнения работ. Расчеты застройщика с подрядчиком учитывают в бухгалтерии в журнале-ордере № 11-с, ведомости № 16, на счете 60 «Расчеты с поставщиками

²⁶ См.: письмо Министерства архитектуры, строительства и жилищно-коммунального хозяйства РФ от 10 июня 1992г.

и подрядчиками». При оплате счетов подрядчика производят запись по дебету счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и кредиту 86 «Целевое финансирование».

Необходимую информацию проверяющие могут получить при анализе акта приемки выполненных работ. Он содержит сведения о законченных и сданных подрядчиком заказчику объектах и этапах строительства, подлежащих включению в отчетность. В этом документе указывают наименование организации, юридический адрес инвестора, заказчика (генподрядчика), подрядчика (субподрядчика), строящегося объекта, его полную сметную стоимость, виды работ по смете, номера единичных расценок, количество, цену и стоимость выполненных работ. Акты приемки выполненных работ составляют в трех экземплярах: первый – для инвестора; второй – для застройщика; третий – для подрядчика. Составлению указанного документа предшествует проведение взаимной сверки объемов выполненных работ с подписанием соответствующего акта.

Систематический учет строительно-монтажных работ на объекте ведут в журнале учета выполненных работ или накопительной ведомости. В них ежедневно находит отражение фактический объем выполненных работ на основании единых норм расценок по видам или конструктивным элементам. По окончании месяца определяют процент готовности объекта и стоимость работ по законченным конструктивным элементам и видам работ. Подрядчик ежемесячно согласовывает с заказчиком данные журнала учета выполненных работ, на основании которых каждый месяц составляется справка о сметной стоимости выполненных работ.

Начальник строительного участка составляет отчет о расходе материалов в строительстве в сопоставлении с производственными нормами. Отчет предоставляют в бухгалтерию организации для проверки обоснованности списания материалов на себестоимость строительно-монтажных работ, сопоставления фактического и нормативного расхода материалов на производство. Выявленный перерасход материалов относят в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и взыскивают с виновных лиц или списывают на издержки производства.

На незаконченном объекте строительства сотрудники правоохранительных органов должны изъять у подрядчика: специальные журналы по отдельным видам работ; акты скрытых работ; акты промежуточной приемки конструкций; технические паспорта строительных материалов, изделий и конструкций; наряды на выполненные работы; схемы, чертежи, расчеты.

3. Заключение фиктивных договоров на покупку строительных материалов или сырья. Данное злоупотребление предусматривает сговор с производителем строительных конструкций или поставщиками навалочных, сыпучих материалов (заводы ЖБИ, производственные карьеры).

Кроме того, под видом полноценных материалов на строящиеся объекты могут доставляться материалы низшего качества или по более низким расценкам по сравнению с указанными в договорах. Например, фундаментные

блоки ФБС-5 вместо ФБС-6, которые отличаются по цене и толщине основания. Подобные нарушения выявляются путем сверки ценностей, указанных в документах, с фактическим объемом и качественным состоянием груза в момент транспортировки или поступления на склад.

4. Завышение сметной стоимости материалов, объемов подлежащих выполнению строительных, монтажных работ и норм, их расценок может быть выявлено путем сопоставления объема работ по сметам с объемами работ, включенными в акты приемки работ.

Объемы выполненных работ фиксируются в следующих документах: справках форм № 3 За; актах формы № 2; нарядах формы № 41-с; журналах пообъектного учета; счетах, предъявляемых заказчику на выполненные объемы работ, и др. Объемы работ, показанные в отчетах формы М-29, могут быть сверены с объемами, приведенными в проектно-сметной документации по видам работ.

При больших объемах строительства могут встречаться факты злоупотреблений, совершаемых за счет завышения стоимости работ с учетом применения коэффициентов на отдельные виды работ и условий, в которых они выполнялись (зимние условия, заводские расходы, вредность, неудобства и др.), предусмотренных СНИПами.

Факты завышения объемов могут быть также установлены по актам приемки выполненных строительно-монтажных работ. Завышение производится в тех случаях, когда в акты приемки включают и затем списывают как израсходованные на строительство материалы, принадлежащие заказчику, или материалы от разборки сооружений, затраты, связанные с исправлением брака, недоделок, что влечет завышение стоимости отдельных видов работ.

В ходе расследования уголовного дела с целью доказательств приписок объемов строительных работ, завышения норм расценок, а также проверки правильности выводов ревизии по указанным фактам назначается судебная строительно-техническая экспертиза. Без ее заключения эксперт-бухгалтер не всегда может установить сумму материального ущерба, образовавшегося вследствие приписок объемов работ по нарядам или завышения норм расценок.

5. Завышение списания материалов на потери при их переработке, производстве дорогостоящих скрытых работ. Данные злоупотребления могут быть установлены путем анализа следующих документов: журнала-ордера формы № 10-с, актов на повторное использование материалов, ведомости № 6-с, накладных на внутреннее перемещение, отчета производителя работ.

Сверхлимитный отпуск или замену материалов оформляют разовыми требованиями-накладными (форма М-10а с красной полосой) с разрешения руководителя организации. Ежедневно приходно-расходные документы (товарно-транспортные накладные, требования-накладные) при реестре сдают в бухгалтерию для проверки и разности по счетам. Для контроля количества израсходованных материалов с начала строительства объекта применяют лимитно-заборные карты формы М-28.

В картах на сверхлимитный отпуск приведены сведения о наименовании

строящегося объекта, его полной сметной стоимости, лимите, об остатке, о количестве израсходованных материалов. Эти карты находятся у подрядчика, их вместе с лимитно-заборной картой (форма М-9а) предъявляют кладовщику при получении материалов. Записи о выдаче делают одновременно в обе карты, которые по окончании месяца передают в бухгалтерию. После проверки лимитно-заборные карты формы М-28 возвращают подрядчику, а формы М-9а остаются в делах бухгалтерии заказчика. При проверке сверхлимитного отпуска материалов может быть использован метод взаимного контроля путем проверки карт, хранящихся у подрядчика и заказчика.

Источниками информации для проверки правильности списания строительных материалов являются следующие документы: а) производственные нормы расхода основных строительных материалов, разработанные непосредственно организацией и утвержденные ее руководителем; б) материальный отчет формы М-19 по материально ответственному лицу – производителю работ; в) ежемесячный отчет о расходе основных материалов в строительстве в сопоставлении с расходом, определенным по производственным нормам, формы М-29.

Стоимость материалов, списанных на каждый строительный объект по отчету, должна соответствовать стоимости материалов, списанных на этот же объект по материальному отчету.

Проверка объемов скрытых работ (засыпанные фундаменты, траншеи с уложенными в них трубопроводами и т.п.) проводится по актам на скрытые работы или по рабочим чертежам.

Наряду с постройкой строительными организациями зданий и сооружений осуществляются работы, связанные с реконструкцией, ремонтом зданий и помещений. Существуют внеплановые (вызванные аварией, стихийным бедствием) и плановые ремонты. В соответствии с ГОСТ 18322-78 плановые ремонты разделяются на текущие, средние и капитальные.

Подлежащие ремонту основные средства проходят предварительное и всестороннее обследование комиссией, в которую входят представители инженерно-технического персонала. Комиссия составляет акт технического обследования объекта, который содержит выводы о характере и об объеме работ на объекте. К акту прилагается ведомость дефектов основных конструктивных элементов. На основании актов технического осмотра и ведомостей составляется плановая калькуляция (смета) стоимости ремонтных работ.

В процессе производства ремонтных, отделочных работ (штукатурка, окраска) в наряды на сдельную работу могут умышленно вноситься усложненные виды работ с применением дорогостоящих материалов, а использоваться более дешевые; применяться стройматериалы, полученные от разборки старых строений; списываться дорогостоящие строительные материалы по подложным актам на бой, порчу и лом.

При неравномерном распределении ремонтных работ источником информации для контролирующих органов могут служить записи на счетах 97 «Расходы будущих периодов», 96 «Резервы предстоящих расходов».

Нередко путем завышенного списания материалов перекрывается их хищение. В этом случае проверка правильности списания материальных затрат при осуществлении среднего и капитального ремонта хозяйственным способом осуществляется путем сопоставления данных первичных документов на отпуск материальных ценностей со склада (требований формы 10а, лимитно-заборных карт формы М-8, материальных отчетов прораба), нарядов на выполненные работы с наименованием и количеством материалов, предусмотренных плановыми спецификациями.

При производстве ремонта подрядным способом проверка осуществляется путем сопоставления указанных в договоре подряда видов основных средств, сроков ремонта и стоимости фактически переданных в ремонт объектов. Для этого используются акты приема-сдачи отремонтированных, реконструированных объектов по форме ОС-3, которые сопоставляются с суммой оплаты произведенных работ, отраженной в записях по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 51 «Расчетные счета».

Проверка хозяйственных операций в строительных организациях не ограничивается только исследованием учетных записей. Ее эффективность во многом зависит от комплексного сочетания документальной проверки с такими методами фактической проверки, как: проверка реального состояния объектов, стройматериалов, отраженных в содержании учетных документов, инвентаризация, контрольные обмеры выполненных работ (строительных, ремонтных).

2. Методы фактической проверки работ в строительных организациях

Проверка реального состояния строящихся объектов и произведенных работ осуществляется путем осмотра строительных площадок, незавершенного строительства, обследования качества и соответствия марки используемых материалов с данными, отраженными в учетно-бухгалтерских документах. При необходимости при осмотре и обследовании могут проводиться фотографирование строительных объектов, отбираться пробы образцов (цемента, раствора) для проведения анализа их качества в специализированных лабораториях.

Инвентаризация назначается с целью установления фактического наличия материалов на складах, открытых строй-площадках и сопоставления результатов с данными учета.

По незавершенному организацией капитальному строительству в инвентаризационных описях указывают наименование строящегося объекта и общий объем выполненных работ по каждому отдельному их виду, конструктивным элементам. Для этого проверяется, не числится ли в составе незавершенного капитального строительства оборудование, переданное в монтаж, но фактически не монтировавшееся, устанавливаются состояния законсервированных, временно прекращенных строительных объектов, причины и основания их консервации. Учитывают также остатки строительных материалов, уже списанные на объект, но фактически не израсходованные.

Для выявления хищений материалов с открытых площадок объектов фактический расход сопоставляется с нормативами, карточки складского учета – с транспортными накладными. Например, если в товарно-транспортной накладной, путевом листе указан вывоз кирпича марки М-100, то проверяют, имеются ли приказ на его отпуск, расходная накладная, пропуск на вывоз, в каком количестве он списан на издержки производства.

Результаты инвентаризации оформляются актом и сличительной ведомостью с указанием наличия и сумм недостат, излишков, пересортицы стройматериалов, хранения ценностей, не оформленных документами учета, необоснованного списания материалов и др.

Контрольный обмер выполненных работ заключается в визуальном осмотре и инструментальном обмере выполненных строительных работ в натуре. Результаты обмера сопоставляются с проектно-сметной документацией (техническими паспортами, проектами производства работ, рабочими чертежами, графиками работ), справками о стоимости выполненных работ (форма КС-3), актами приемки (форма КС-2), нарядами на выполненные работы. По строительно-монтажным работам, замер которых в натуре затруднен или не вызван необходимостью, правильность объемов выполненных работ устанавливается по рабочим чертежам.

По законченному объекту строительства после его приемки в эксплуатацию вся вышеуказанная документация передается на хранение заказчику, ее следует изъять для анализа и проведения контрольного обмера.

При производстве контрольного обмера используются следующие документы, определяющие инвентарную стоимость объекта (п. 2 ПБУ 2/94): акты на выполнение работ (форма КС-2), справки о стоимости выполненных работ и затрат (форма КС-3); журналы учета выполненных работ, которые ведутся по каждому объекту строительства, журналы расхода строительных материалов (форма Ф-29), лимитно-заборные карты (форма М-28); наряды работ, акты геодезических замеров, акты технического обследования зданий, данные бухгалтерского учета о списании материалов и др.

С помощью обмера проверяется: а) соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах. А также в проекте и смете; б) соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренному системными нормами, на основании которых составлены примененные при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскуранты цены, а также расценкам в нарядах; в) законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей (в случаях, когда это имеет значение для ревизии).

Например, распространенными способами завышения объемов и стоимости работ являются: включение в акты и наряды фактически невыполненных работ; выполнение работ с отступлением от проекта; выполнение работ в меньшем объеме, чем указано в акте приемки; применение определенных расценок при невыполнении полностью состава предусмотренных ими работ; внесение в акты приемки ранее оплаченных работ и др. Проверить, завышена ли стоимость строительных работ, возможно путем

сопоставления объемов работ по сметам с объемами работ, включенных в акты их приемки.

В связи с этим ревизор еще до обмера должен тщательно изучить следующие документы: наряды, акты приемки работ, журналы учета выполненных работ, проектно-сметную документацию. У ревизора и участвующего в проверке специалиста в обязательном порядке должны иметься две таблицы: одна – в сметных ценах (по журналу учета выполненных работ формы КС-6), вторая – непосредственно по нарядам. В левой части таблицы отражаются наименования и объемы работ по отдельным документам, а в правую сторону таблицы заносится все, что будет установлено в процессе обмера. Если необходимо проверить правильность списания строительных материалов, составляется схема на основе материальных отчетов производителей работ.

Перед ревизором могут быть поставлены следующие вопросы.

1. Соответствует ли фактически строящийся объект его характеристике и назначению, предусмотренным проектно-сметной документацией?

2. Соответствует ли объем, характер и стоимость выполненных работ сведениям, указанным в актах, рабочих чертежах, журналах учета приемки работ?

3. Какой фактический расход материалов был осуществлен на строительные и монтажные работы на проверяемом объекте?

Результаты обмера выполненных работ оформляются *актом контрольного обмера*, составленным ревизором совместно со специалистом-строителем. Акт обмера подписывают все участники этого действия. Если кто-либо из них откажется подписать акт, должна быть сделана соответствующая отметка. При несогласии с результатами обмера, указанными в акте, привлеченные к обмеру лица вправе требовать, чтобы в акте были записаны замечания и возражения.

В акте целесообразно зафиксировать лишь фактически установленный объем работ или только данные замеров. Впоследствии эти данные сопоставляются с бухгалтерскими документами и определяются объемы и стоимость работ, расход материалов и возможные их завышения. При наличии нарушений может составляться *ведомость перерасчета стоимости работ*, которая прилагается к акту контрольного обмера.

Наряду с актом контрольного обмера дополнительно могут составляться акты о качестве работ, акты документальной проверки актов приемки и счетов за выполненные работы. К проведению контрольного обмера могут привлекаться товароведы с целью подтверждения соответствия товарных свойств представленных строительных материалов с материалами, указанными в проектно-сметной документации. Например, в документации обозначен цемент М-400, а фактически использовался М-100, цена которого сравнительно дешевле и качество ниже, либо использовались не новые строительные конструкции (плиты, блоки, перемычки), а оставшиеся после демонтажа ветхого строения.

Контрольным обмером могут быть выявлены следующие нарушения: а) приписки (указанные в акте работы не выполнены); б) завышение объема или стоимости работ.

В процессе обмера строительных работ в натуре могут применяться различные частные приемы проверки:

1) анализ расхода материалов, который предполагает вычисление расчетным путем, исходя из существующих норм, необходимого количества строительных материалов для выполнения указанного в документах объема работ. Значительно меньший расход, чем это необходимо, или его отсутствие могут свидетельствовать о приписках выполнявшихся работ;

2) анализ смет позволяет выявить в отдельных случаях завышение объема работ как в нарядах, так и в актах приемки. В отдельных случаях отсутствие нарядов ставит под сомнение выполнение работ, указанных в актах приемки. Данный прием приобретает особое значение, если по различным причинам невозможно произвести обмер выполненных работ. Для его применения должны быть исследованы следующие документы: проекты, сметы работ; журналы выполненных работ;

3) сличение применения цен и единичных расценок с актами приемки и нарядами. Нередко при составлении актов приемки и нарядов заведомо неправильно описывают работы, изменяют расценки фактически выполненных работ.

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы в строительстве позволяет установить, каким образом нарушения законодательства, проектно-сметной документации, условий договоров между заказчиком, генеральным подрядчиком и субподрядчиками способствовали преступному использованию технологии производства работ, повлекшему снижение качества строительства, порчу материалов и оборудования.

Эксперт-бухгалтер применяет приемы исследования с учетом специфики объектов строительства. Например, с помощью экономического анализа, аналитических расчетов, на основе данных ежемесячного отчета прораба и сопоставления фактических расходов материальных ресурсов с нормативными затратами выявляются злоупотребления в учете расходования строительных материалов и конструкций.

С целью сокрытия хищений работники бухгалтерского аппарата заказчика, поставщика умышленно создают искусственную кредиторскую и дебиторскую задолженность путем неправильного распределения расходов между строительными площадками, относя задолженность счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» на счет 99 «Прибыли и убытки».

Отличительной особенностью выявления злоупотреблений в строительных организациях является назначение правоохранительными органами строительно-технической экспертизы с целью обнаружения доказательства приписок объемов строительных работ, завышения норм расценок, а также проверки правильности выводов ревизии по указанным фактам. Без заключения данной экспертизы эксперт-бухгалтер не всегда может установить сумму материального ущерба, образовавшегося вследствие

приписок объемов работ по нарядам или завышения норм расценок.

Назначать строительно-техническую экспертизу целесообразно также в случаях, когда необходимо определить, какое количество материалов и сколько рабочей силы было затрачено на выполнение неоформленных надлежащим образом посторонних работ для частных лиц и организаций (постройка гаражей, дач, ремонта квартир).

При проверке строительных объектов нередко требуется комплексное проведение судебно-бухгалтерской и строительно-технической экспертиз. Для этого следователем, судом привлекаются к участию в комплексной экспертизе одновременно сметчик, инженер-техник и специалист-бухгалтер.

ЛИТЕРАТУРА

(по темам курса)

Основная

1. Конституция Российской Федерации (принята всенародным голосованием 12 декабря 1993 г.) (с учетом поправок, внесенных Законами Российской Федерации о поправках к Конституции Российской Федерации от 30.12.2008 № 6-ФКЗ и от 30.12.2008 № 7-ФКЗ)// Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>.- (Дата обращения: 15.03.2013).

2. Гражданский кодекс Российской Федерации часть первая: федер. Закон Рос. Федерации от 30 ноября 1994 г № 51-ФЗ, часть вторая от 26.01.1996 № 14-ФЗ, часть третья от 26.11.2001 г. № 146-ФЗ и часть четвертая от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ: ред. от 08.12.2011 г.// Гарант: Информационно-правовой портал [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru>.- (Дата обращения 12.03. 2013).

3. Российская Федерация. Законы. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации: [федеральный. закон Российской Федерации от 18 дек. 2001 г. № 174-ФЗ]: по состоянию на 1 апр. 2012 года. – М.: ООО Рид Групп, 2012. – 256 с. – (Новейшее законодательство России).

4. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая: федер. Закон Рос. Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ: ред. от 29.02.2012 // Гарант: Информационно-правовой портал [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru>.- (Дата обращения:20.02.2013).

5. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ: //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

6. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 31 мая 2001г. № 73-ФЗ: ред от 6.12.2011 г. (с изменениями от 30 декабря 2001 г., 5 февраля, 24 июля 2007 г., 28 июня 2009 г., 6 декабря 2011 г.) //Гарант [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

7. Об аудиторской деятельности: федер. закон Российской Федерации от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136 –ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, с изм. внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

8. О полиции: федер. закон Российской Федерации от 07.02.2011 г. № 3-ФЗ: ред. от 06.12.2011 // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс]. – URL: <http://www.consultant.ru>.- (Дата обращения: 09.03.2013).

9. Инструкция о порядке проведения ревизии и проверок Федеральной

службой финансово-бюджетного надзора. Утв. приказом Минфина России от 2.05.2007 г. //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 10.03.2013).

10. Голубятников, С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для курсантов и слуш. образовательных учреждений МВД России / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин, - М.: ЦОКР МВД России, 2010. – 168 с.

11. Дубоносов, Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник для студ. вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция», «Правоохран. деят.» / Е.С. Дубоносов . – 2-е изд. перераб. и доп. – М.: Высш. образование, 2009. – 376 с. – (Основы наук).

Дополнительная

К теме 1. Предмет, задачи и методы судебной бухгалтерии

1. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ: //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

2. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. Приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115 н, от 08.11.2010 № 142 н) //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

3. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации: приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34 н (в ред. приказов Минфина РФ от 30.12.1999 № 107 н, от 24.03.2000 № 31 н, от 18.09.2006 № 116 н., от 26.03.2007 № 26 н., от 25.10.2010 № 132 н, от 24.12.2010 № 186 н с изм., внесенными решением Верховного Суда РФ от 23.08.2000 № ГКПИ 00-645) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 2. Бухгалтерские документы и основы их использования при выявлении и доказывании преступлений

1. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина России от 13.10.2003 г. № 91Н (в ред. приказов Минфина РФ от 27.11.2006 № 156 н, от 25.10.2010 № 132 н, от 24.12.2010 № 186 н) //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращений:

09.03.2013).

2. О первичных учетных документах: Постановление Правительства РФ № 835 от 8 июля 1997 г. // Консультант Плюс: комп справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

3. О типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: приказ Минфина РФ от 21.12.1998 г. № 64н //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: [http:// www.consultant.ru](http://www.consultant.ru). – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 3. Основы теории и техники бухгалтерского учета в России

1. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99): приказ Минфина России от 06.07.1999 г. № 43 н (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 115 н, от 08.11.2010 № 142 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: [http:// www. consultant.ru](http://www.consultant.ru). – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и инструкции по его применению: приказ Минфина России от 31.10.2000 № 94н (в ред. Приказов Минфина РФ от 07.05.2003 № 38н, от 18.09.2006 № 115 н, от 08.11.2010 № 142 н) //Консультант Плюс: комп справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

3. Об утверждении положения по бухгалтерскому учету: приказ Минфина России от 6.10.2008 г. № 106 н (в ред. Приказов Минфина РФ от 11.03.2009 № 22н, от 25.10.2010 № 132 н, от 08.11.2010 № 144н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

7. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г № 119н (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 № 33н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 № 132 н, от 24.12.2010 № 186 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 4. Инвентаризация и её значение в деятельности правоохранительных органов

1. О бухгалтерском учете: федер. закон Рос. Федерации от 06.12.2011 № 402-ФЗ: //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

2. Об аудиторской деятельности: федер. закон Российской Федерации от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136 –ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, с изм. внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

3. Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (в ред. Приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 5. Исследование и проверка документальных данных

1. Голубятников С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин. – М.: ДКО МВД России, 2010. – 166 с.

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) (в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 115 н., от 08.11.2010 № 142 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 6. Безналичные расчеты

1. Положение о безналичных расчетах в Российской Федерации. Утверж. ЦБ РФ 3.10.2002 г. № 2-П (в ред. Указаний Банка России от 03.03.2003 № 1256-У, от 11.06.2004 № 1442-У, от 02.05.2007 № 1823-У, от 22.01.2008 № 1964-У, от 13.05.2011 № 2634-У, от 12.12.2011 № 2749-У) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 7. Экономико-правовой анализ

1. Об аудиторской деятельности: федер. закон Российской Федерации от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136 –ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, с изм. внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. –

(Дата обращения: 09.03.2013).

2. Комплексный экономический анализ хозяйственной деятельности: учебник / [О.А. Аверина и др.]. – М.: КюРус, 2012. – 432 с.

К теме 8. Документальная ревизия и особенности её проведения по заданию правоохранительных органов

1. Об аудиторской деятельности: федер. закон Российской Федерации от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136 –ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, с изм. внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. Об оперативно-розыскной деятельности: федер. закон Рос. Федерации от 12 авг. 1995 г. № 144-ФЗ: ред. от 08.12.2011 № 424-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

3. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля: федер. закон Рос. Федерации от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ (с изм., внесенными Федеральным законом от 21.11. 2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

4. Положение о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, МВД Российской Федерации, ФСБ Российской Федерации при назначении и проведении ревизии (проверок): Утв. приказом Министерства финансов РФ, МВД РФ и ФСБ РФ от 7 декабря 1999 г.

5. Административный регламент исполнения федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности: утв. приказом Минфина РФ от 04.10.2010 № 120 н //Консультант Плюс: комп. Справ. Правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 10.05.2013).

К теме 9. Судебно – бухгалтерская экспертиза

1. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федер. закон Рос. Федерации от 31 мая 2001г. № 73-ФЗ: ред от 6.12.2011 г. (с изменениями от 30 декабря 2001 г., 5 февраля, 24 июля 2007 г.,

28 июня 2009 г., 6 декабря 2011 г.) //Гарант [Электронный ресурс] URL: <http://base.garant.ru>. – (Дата обращения 12.03.2013).

2. Голубятников, С.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для курсантов и слуш. образовательных учреждений МВД России / С.П. Голубятников, Е.С. Леханова, А.Н. Мамкин. – М.: ЦОКР МВД России, 2010. – 168 с.

3. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студ. вузов, обучающихся по спец. «Юриспруденция», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» /под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. – 2-е изд., перераб. и доп. – М.: Юнити-Дана; Закон и право, 2009. – 383 с.

К теме 10. Аудит в системе финансового контроля

1. Об аудиторской деятельности: федер. закон Российской Федерации от 30.12.2008 N 307-ФЗ (в ред. Федеральных законов от 01.07.2010 № 136 –ФЗ, от 28.12.2010 № 400-ФЗ, от 04.05.2011 № 99-ФЗ, от 01.07.2011 № 169-ФЗ, от 11.07.2011 № 200-ФЗ, с изм. внесенными Федеральными законами от 13.12.2010 № 358-ФЗ, от 21.11.2011 № 327-ФЗ) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма: федер. закон Рос. Федерации от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ: ред. от 08.11.2011 № 308-ФЗ // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

3. Инструкция о порядке проведения ревизии и проверок Федеральной службой финансово-бюджетного надзора. Утв. приказом Минфина России от 2.05.2007 г. //Консультант Плюс: комп. Справ. Правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения 10.03.2013).

К теме 11. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании хищений денежных средств

1. Положение по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением: Утв. Постановлением Совета Министров России от 30 июля 1993 г. № 745 (в редакции Постановления Правительства Российской Федерации от 23.10.1995 № 1028, от 06.01.1997 № 11, от 19.12.1997 № 1607, от 07.08.1998 № 904, от 03.09.1998 № 1027, от 21.11.1998 № 1364, от 07.01.1999 № 24, от 02.12.2000 № 917, от 08.08.2003 № 476; с изм., внесенными определением Верховного Суда РФ от 19.12.2002 № КАС 02-624) //Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и

монетой Банка России на территории Российской Федерации: утв. ЦБ РФ 12.10.2011. № 373-П // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 12 . Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании хищений основных средств, производственных запасов и готовой продукции

1. Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина РФ от 28.12.2001 г № 119н (в ред. Приказов Минфина РФ от 23.04.2002 № 33н, от 26.03.2007 № 26н, от 25.10.2010 № 132 н, от 24.12.2010 № 186 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник для студ. вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция», «Правоохран. деят.» / Е.С. Дубоносов. – 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Высш. образование, 2009. – 376 с. – (Основы наук).

К теме 13 . Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании преступлений в сфере торговли и общественного питания

1. Методические рекомендации по учету и оформлению операций приема, хранения и отпуска товаров в организациях торговли: утвержд. письмом Комитета РФ по торговле от 10.07.96 г. № 1-794/ 32-5 // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

2. Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина Рос. Федерации от 13.06.1995 г № 49 (в ред. приказа Минфина РФ от 08.11.2010 № 142 н) // Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 14. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании налоговых преступлений

1. Налоговый кодекс Российской Федерации часть первая: федер. Закон Рос. Федерации от 31 июля 1998 г. № 146-ФЗ и часть вторая от 5 августа 2000 г. № 117-ФЗ: ред. от 29.02.2012 //Гарант: Информационно-правовой портал [Электронный ресурс] URL: [http:// base.garant.ru](http://base.garant.ru). – (Дата обращения: 20.02.2013).

2. Организация и методика проведения налоговых проверок: учеб. пособие

/ под ред. В.В. Кузьменко. – М.: Вузовский учебник; Инфра-М, 2012. -186 с.

К теме 15. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании преступлений в организациях сельского хозяйства

1. Методические рекомендации по разработке учетной политики в сельскохозяйственных организациях: утвержд. Департаментом бухгалтерского учета и отчетности Министерства сельского хозяйства РФ 16.05.2005 г.// Консультант Плюс: комп. справ. правовая система [Электронный ресурс] URL: <http://www.consultant.ru>. – (Дата обращения: 09.03.2013).

К теме 16. Использование бухгалтерских познаний при выявлении и расследовании преступлений в строительных организациях

1. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: учебник для студ. вузов, обучающихся по направлению «Юриспруденция», «Правоохран. деят.» / Е.С. Дубоносов. – 2-е изд., перераб. и доп. -М.: Высш. образование, 2009. – 376 с. – (Основы наук).

ТОПОРКОВ Анатолий Николаевич
кандидат юридических наук, доцент

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ
Курс лекций

Корректор _____

Технический редактор _____

Подписано в печать_____. Тираж _____. Усл. печ. л. _____

Формат_____