

Виталий Вячеславович Романов Судебная бухгалтерия. Краткий курс



Аннотация

Настоящее издание представляет собой учебное пособие, подготовленное в соответствии с Государственным образовательным стандартом по дисциплине «Судебная бухгалтерия». Материал изложен кратко, но четко и доступно, что позволит в короткие сроки его изучить, а также подготовиться и успешно сдать экзамен или зачет по данному предмету. Издание предназначено для студентов высших образовательных учреждений.

Содержание

1. История развития бухгалтерского учета в России	4
2. Становление и развитие судебной бухгалтерии как отрасли научных знаний и учебной дисциплины	6
3. Предмет, метод и структура судебной бухгалтерии	8
4. Значение и функции судебной бухгалтерии	10
5. Источники правовой бухгалтерии	11
6. Правовая основа судебной бухгалтерии	13
7. Понятие и виды учета	14
8. Предмет и метод бухгалтерского учета	16
9. Структура бухгалтерии и статус главного бухгалтера предприятия	18
10. Учет в судебной бухгалтерии	21
11. Финансовый контроль и его виды	22
12. Система и организация бухгалтерского учета в России	24
13. Основы бухгалтерского учета	25
14. Бухгалтерский баланс и его значение в юридической практике	26
15. Счета бухгалтерского учета и их виды	28
16. Учетная политика организации и ее юридическая оценка	30
17. Понятие синтетического и аналитического учетов, их взаимосвязь	32
18. Подложные записи в аналитическом учете и принципы их обнаружения	34
19. Особенности обнаружения подложных записей в условиях механизированного учета	36
20. Использование материалов аналитического учета в юридической практике	38
21. Материальный ущерб в судебной бухгалтерии	39
22. Понятие, классификация бухгалтерских документов и их значение в правоприменительной деятельности	40
23. Документооборот в бухгалтерском учете	42
24. Учетные регистры и способы исправления ошибочных записей	43
25. Использование бухгалтерских документов при выявлении и доказательстве преступлений	45
26. Изъятие бухгалтерских документов работниками контролирующими и правоохранительных органов	46
27. Инвентаризация и ее значение в деятельности правоохранительных органов	48
28. Понятие и виды инвентаризации	49
29. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов	52
30. Способы искажения результатов инвентаризации и принципы их обнаружения на основе учетных документов	54
31. Понятие и классификация методов исследования документальных данных	56
32. Содержание методов документальной проверки и их применение в деятельности правоохранительных и контролирующих органов	58

33. Использование методов фактической проверки в юридической практике	60
34. Понятие специальных бухгалтерских познаний и формы их использования в правоприменительной деятельности	62
35. Использование специальных бухгалтерских познаний непосредственно сотрудниками правоохранительных органов	65
36. Понятие и виды документальной ревизии	67
37. Задачи, организация и значение документальной ревизии	69
38. Организация и проведение ревизии по инициативе правоохранительных органов	71
39. Оценка и использование материалов ревизии на стадии предварительного расследования	73
40. Взаимодействие правоохранительных и ревизионных органов	76
41. Понятие судебно-бухгалтерской экспертизы	78
42. Предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы	80
43. Компетенция эксперта-бухгалтера	82
44. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы	84
45. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы	86
46. Вопросы, решаемые судебно-бухгалтерской экспертизой	87
47. Заключение эксперта-бухгалтера и его оценка следователем, судом	89
48. Порядок оформления заключения судебно-бухгалтерской экспертизы	91
49. Содержание акта о невозможности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы	93
50. Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы	94
Библиография	96

Романов Виталий Вячеславович

Судебная бухгалтерия. Краткий курс

1. История развития бухгалтерского учета в России

Развитие бухгалтерского учета тесно связано с развитием экономических отношений в обществе и имеет свою историю.

Принято выделять три основных периода развития бухгалтерского учета в истории российской государственности:

- 1) в Российской Империи (XVIII — начало XX в.);
- 2) в советский период (1917 г. — август 1991 г.);
- 3) в современный период (с 1991 г. по настоящее время).

История развития бухгалтерского учета в России начинается не с XVIII в., а намного раньше, примерно с периода Киевской Руси. **Счетный приказ** (1654 г.) — первый документ, регламентирующий организацию учета. Благодаря Петру I в 1710 г. в газете «Московские ведомости» появилось новое слово «бухгалтер», которое означало «лицо, осуществляющее бухгалтерский учет». Это слово не является исконно русским, поскольку происходит от немецкого слова *Buchhaltung* — «бухгалтерия, счетоводство». Аналогом в русском языке является слово «книгодержатель».

Инструкция по организации учета от 2 января 1714 г. — это один из первых государственных актов, в котором содержались вопросы учета. Другим документом является **Регламент управления адмиралтейства и верфи** (1722 г.), в котором содержалась строгая систему натурально стоимостного учета материалов. Этот период русской истории также связан с появлением первых бухгалтерских книг — журналов хронологической записи.

Постепенно в России появляются образовательные учреждения для обучения бухгалтерскому делу. В Москве и Санкт-Петербурге появляются счетоводные курсы по торговой, сельскохозяйственной, банковской и другим отраслям счетоводства.

Весь опыт, накопленный предшествующими поколениями, требовал обобщения и развития методики счетоведения. **Журнал «Счетоводство»** стал первым специализированным изданием, занявшимся данной проблемой.

Помимо журнала «Счетоводство», до революции 1917 г. в России выпускались также журналы «Журнал Общества счетоводов», «Коммерческий мир», «Коммерческое образование», «Счетоводный вестник».

Второй период развития бухгалтерского учета в России начался после Октябрьской революции (1917 г.). В новом социалистическом государстве сформировалось два взгляда на дальнейшее развитие учета. Сторонники первой тенденции настаивали на ликвидации денег, а другие стремились оставить бухгалтерский учет в дореволюционном виде.

После революции сначала ошибочно преобладала первая тенденция. Было выдвинуто большое число новых идей в области учета и контроля, главными из которых были: человек — объект учета; средство учета и контроля трудовая книжка; натуральный измеритель как основная и единственная база учета; учет всего имущества не предприятия, а страны и др.¹

Но новаторское направление длилось недолго, и ошибочность этого движения в скором времени была признана в работах В.И. Ленина. Бесперспективность первой тенденции во многом объясняется ее противоречием уже сложившейся ранее системе учета в царской России и экономически развитых странах Европы.

¹ Соколов Я.В. Организация учета в 1917–1921 гг. // Бухгалтерский учет. 1994. № 3. С. 35.

В этот период стала активно развиваться печатная продукция. Одной из самых известных книг того времени была книга французских авторов Е. Леотей, А. Гильбо «Общие руководящие начала счетоведения». Также выпускались и журналы: «Вестник счетоводства», «Счетная мысль», «Спутник счетовода», «За социалистический учет», «Бухгалтерский учет». Первоначально большинство из них были ориентированы на квалифицированных работников бухгалтерии: главных и старших бухгалтеров, экспертов бухгалтерского учета, ревизоров.

С середины XX в. начинают разрабатываться основные принципы и направления бухгалтерского учета:

- 1) принципы объективной оценки имущественного и правового положения хозяйствующего субъекта;
- 2) отраслевая направленность в построении системы бухгалтерского учета;
- 3) расширение государственной регламентации бухгалтерского учета и отчетности.

Третий период — **бухгалтерский учет в современной России** (начался с падением советского строя и выделением России как нового демократического государства).

Рост значения бухгалтерского учета в современный период связан с развитием новых рыночных отношений, использованием международных стандартов бухгалтерского учета.

Система бухгалтерского учета в России имеет ряд особенностей, которые снижают ее ценность для участников хозяйственного оборота и препятствуют нормальному развитию экономики. Эти особенности прежде всего связаны с развитием бухгалтерского учета в условиях плановой экономики.

Однако экономическая система России продолжает прогрессивно меняться, что приводит к возникновению новых видов хозяйственной деятельности, которые еще не нашли отражение в учете.

Реформированием бухгалтерского учета в настоящее время занимается Институт профессиональных бухгалтеров. Он разрабатывает и внедряет порядок проведения квалификационных экзаменов на аттестат профессионального бухгалтера.

Методики бухгалтерского учета в настоящее время находят все большее применение в деятельности правоохранительных органов. Они необходимы при расследовании уголовных и гражданских дел, связанных с компенсацией материального ущерба.

2. Становление и развитие судебной бухгалтерии как отрасли научных знаний и учебной дисциплины

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

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

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

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

Большой вклад в создание новой дисциплины внес доцент кафедры криминалистики Саратовского юридического института В.Б. Любкин, который в 1946 г. издал монографию «Судебная бухгалтерия», которая впоследствии стала основной книгой для применения экономических познаний в юридической практике.

Профессор С.П. Фортинский хотел отнести судебную бухгалтерию к одному из разделов криминалистики. В 1962 г. он написал работу, в которой содержались рекомендации по применению ревизионных методов в раскрытии и расследовании экономических преступлений.

Уже в 1964 г. была выпущена книга «**Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы**». Авторы данной работы — Д. С. Остроумов и С. П. Фортинский — рассматривали вопросы судебной бухгалтерии в тесном взаимодействии с общими положениями бухгалтерского учета и проблемами криминалистики.

Большой вклад развитие судебной бухгалтерии внесли такие видные ученые, как С.П. Голубятников, Н.В. Кудрявцев, А.М. Ромашов, Г.А. Шумака, Л.А. Сергеева. Особое внимание уделялась разработкам методик самостоятельного применения юристом в каждом конкретном случае знаний бухгалтерского учета, экономического анализа, технологии производства. Для этого требовалась разносторонняя специализация оперативных и следственных работников, что предусматривало овладение ими не только юридическими, но и экономическими знаниями. Для этого был создан новый учебный курс «Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы», который объединял экономические и правовые знания. Содержание курса основывалось на базе отраслевого бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы. Объединение таких двух мало взаимосвязанных разделов было связано с наибольшим развитием в данный период бухгалтерской науки и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В названном учебном курсе большое внимание уделялось практике ведения бухгалтерского учета и процедуре использования знаний соответствующих специалистов, а мето-

дике применения юристом самостоятельно общеэкономических познаний была уделена второстепенная роль.

Несмотря на возрастающие запросы юридической практики, судебная бухгалтерия по-прежнему была нацелена на решение экономических задач. До 1980 г. судебная бухгалтерия воспринималась как специальная отрасль бухгалтерии.

В настоящее время учебная дисциплина «Судебная бухгалтерия» изучается студентами юридических вузов и факультетов.

«Судебная бухгалтерия» предъявляет особые требования к преподавателям данной дисциплины. Они должны обладать знаниями как в сфере бухгалтерского учета и экономики, так и профессиональными юридическими знаниями.

Учебная дисциплина «Судебная бухгалтерия»:

1) разрабатывает научные основы организации и проведения бухгалтерских ревизий, экспертиз, инвентаризаций;

2) определяет круг вопросов, которые могут ставиться перед ревизором и экспертом;

3) вырабатывает критерии оценки заключений экспертов и актов ревизий;

4) занимается разработкой методики работы оперативных работников и следователей с документами, которые могут стать доказательствами по делу.

Знание данной дисциплины позволяет сотрудникам правоохранительных органов сделать правильный вывод о законности и реальности тех или иных хозяйственных операций, выявить подложные документы, которые завуалировали незаконные хозяйственные операции и преступления.

3. Предмет, метод и структура судебной бухгалтерии

Предметом судебной бухгалтерии являются объективные закономерности, основанные на нормативных актах, включающие в себя предписания по применению бухгалтерского учета и специальных бухгалтерских познаний в сфере специфических правоотношений (уголовно-правовых, гражданско-правовых, арбитражных).

Предмет любой учебной дисциплины имеет исключительное значение. Это обусловлено следующим:

1) наличие специфического предмета исследования предопределяет возможность и необходимость самостоятельного существования соответствующей системы знаний;

2) без уяснения предмета дисциплины нельзя определить ее содержание, задачи, обозначить основные направления развития, определить ее место в системе других дисциплин;

Под предметом понимается все то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины. Одним из таких объектов в судебной бухгалтерии является бухгалтерский учет. Второй объект предусматривает при изучении наличие криминалистических знаний.

Судебная бухгалтерия, как любая учебная дисциплина, имеет свои особенные признаки:

1) наличие взаимосвязи между противоправными деяниями в сфере экономики с данными и их отражением в бухгалтерском учете;

2) законодательная регламентированность способов (форм, методов) применения специальных бухгалтерских познаний в разнообразной юридической практике.

Она включает в себя теорию и принципы бухгалтерского учета, а также правовые основы применения специальных бухгалтерских познаний правоприменителем лично, привлекаемым им специалистом-бухгалтером, нормативный порядок назначения и производства документальной ревизии, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы, т. к. изучает вопросы применения бухгалтерского учета в разнообразной юридической практике.

Одним из основных ее признаков является охранительная и превентивная функции бухгалтерского учета.

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

Охранительная функция действует после совершения преступления.

В правовой бухгалтерии можно выделить следующие методы:

1) общенаучные;

2) межотраслевые;

3) специальные.

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

Также метод судебной бухгалтерии тесно связан с методом бухгалтерского учета.

Структура учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия» представляет логическое построение определенной совокупности положений, отражающих формы использования учетно-экономических и судебно-экономических знаний в процессе деятельности юриста при раскрытии и расследовании экономических преступлений. Эта система определяет и внутреннюю структуру дисциплины, которая включает в себя поэтапное и последовательное изучение содержательных элементов путем применения педагогических принципов.

Учебная дисциплина, как правило, включает следующие разделы: введение в учебную дисциплину, основы бухгалтерской отчетности, применение специальных бухгалтерских познаний правоприменительной практики юристов.

Данная учебная дисциплина представляет собой комплексную экономико-правовую дисциплину, в основе которой лежит бухгалтерский учет, которая занимается изучением и разработкой теоретических и тактических вопросов использования специальных бухгалтерских и иных экономических знаний в юридической деятельности.

4. Значение и функции судебной бухгалтерии

Правовая бухгалтерия — специальная прикладная дисциплина, которая изучает основанные на законе способы воплощения в жизнь бухгалтерских знаний в разнообразной юридической практике. Она включает в себя:

- 1) теорию бухгалтерского учета и его правовые начала;
- 2) основы документальной ревизии и аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы; деятельности бухгалтера в качестве процессуальной фигуры специалиста;
- 3) положения уголовного, гражданского, арбитражного и административного права, регламентирующие порядок использования бухгалтерского учета и его данных правоприменителем.

Судебная бухгалтерия выполняет следующие **функции**:

1) **криминалистическую** — изучает закономерности происхождения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования, рассмотрения и предотвращения преступлений, в том числе доказательства, добытые с помощью правовой бухгалтерии;

2) **процессуальную (доказательственную)** — поиск истины (получении доказательств фактически совершенных неправомерных бухгалтерских действий, за которые предусмотрена юридическая ответственность);

3) **криминологическую** — предотвращение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений с помощью судебной бухгалтерии;

4) **уголовно-правовую** — это криминализация и последующая квалификация ряда нарушений в области бухгалтерского учета на основе данных судебной бухгалтерии;

5) **организационно-управленческую** — контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии.

Для достижения положительного результата приведенные функции необходимо использовать в совокупности.

Значение судебной бухгалтерии состоит в том, что бухгалтерский учет, лежащий в ее основе, есть одна из основных, объективных, обязательных и нормативно определенных функций государственного управления, один из видов социального контроля и способ повышения эффективности правообеспечительной и правоохранительной деятельности.

5. Источники правовой бухгалтерии

Источниками судебной бухгалтерии являются:

- 1) Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.);
- 2) федеральные законы;
- 3) подзаконные акты (постановления, указы, приказы, распоряжения);
- 4) международно-правовые акты.
- 5) методические рекомендации, руководящие разъяснения, толкования ведомственного, судебного (официального) характера;

Нормы Конституции РФ имеют приоритет над нормами законов и подзаконных нормативных актов.

К законам относится федеральное законодательство, которое представлено следующими актами:

- 1) Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- 2) Федеральным законом от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)»;
- 3) Федеральным законом от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- 4) Федеральным законом от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и т. д.;

Подзаконные акты составляют основную массу нормативных правовых материалов, относящихся к бухгалтерскому учету и судебной бухгалтерии. К ним относятся:

- 1) акты законодательной и исполнительной власти (указы, распоряжения Президента и постановления Правительства РФ);
- 2) акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания);
- 3) акты органов местного самоуправления.

Одним из видов подзаконных актов являются указы и распоряжения Президента РФ, к примеру, Указ Президента РФ от 13 октября 2004 г. № 1313 «Вопросы министерства юстиции Российской Федерации».

Правительство РФ в соответствии со ст. 5 ФЗ «О бухгалтерском учете» осуществляет общее методическое руководство бухгалтерством. В соответствии со ст. 114 Конституции РФ Правительство РФ:

- 1) разрабатывает и представляет Государственной Думе РФ федеральный бюджет и обеспечивает его исполнение; представляет Государственной Думе РФ отчет об исполнении федерального бюджета;
- 2) обеспечивает проведение в Российской Федерации единой финансовой, кредитной и денежной политики;
- 3) обеспечивает проведение в Российской Федерации единой государственной политики в области культуры, науки, образования, здравоохранения, социального обеспечения, экологии и т. д.

Следующим видом подзаконных актов являются акты Правительства РФ. Они характеризуются следующими признаками:

- 1) разделяются на постановления и на распоряжения;
- 2) имеют подзаконность;
- 3) обеспечивают обязательность исполнения на всей территории Федерации;
- 4) имеют межотраслевое значение.

К актам Правительства РФ относятся:

1) постановление Правительства РФ от 18 марта 2005 г. № 139 «Об утверждении Правил проведения ежегодного аудита ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений, а также финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений»;

2) постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»;

3) постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».

Свои полномочия Правительство РФ осуществляет через Министерство финансов Российской Федерации.

В соответствии с Положением «О Министерстве финансов Российской Федерации»:

1) Министерство финансов Российской Федерации (Минфин России) является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности;

2) Минфин России осуществляет координацию и контроль деятельности находящихся в его ведении служб.

К основным нормативным актам данного министерства относятся:

1) приказ Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию»;

2) приказ Минфина РФ от 8 декабря 2003 № 113н «О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, представляемой в порядке надзора»;

3) приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

6. Правовая основа судебной бухгалтерии

Правовая основа судебной бухгалтерии — это основная часть нормативного регулирования всех возникающих в ней общественных отношений, важнейшим элементом которой является нормативный акт.

Основные цели законодательства о бухгалтерском учете сформулированы в ст. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете».

Нормативная база правовой бухгалтерии состоит из источников различной юридической силы:

- 1) актов непосредственно бухгалтерского учета;
- 2) норм права, регулирующих предмет различных отраслей права, взаимодействующих с бухгалтерским учетом.

В соответствии со ст. 3 ФЗ «О бухгалтерском учете» правовую основу судебной бухгалтерии составляет многозвенная, иерархически выстроенная исходя из юридической силы система источников, распространяющая свое действие на все организации, находящиеся на территории России.

Законодательство России о бухгалтерском учете состоит из ФЗ «О бухгалтерском учете», других федеральных законов, указов Президента РФ и постановлений Правительства РФ.

Цели законодательства о бухгалтерском учете:

- 1) обеспечение единообразного ведения учета имущества, обязательств и хозяйственных операций, осуществляемых организациями;
- 2) составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчетности.

Нормативные акты о бухгалтерском учете — более широкое понятие, которое включает в себя акты федеральных органов государственного управления, исполнительной власти, акты исполнительных органов субъектов Российской Федерации.

Помимо нормативных актов, существуют источники толкования права, к которым относятся разного рода разъяснения, методические рекомендации, ответы на вопросы, которые могут толковать и разъяснять правоприменителю отдельные законы и подзаконные акты, но не дополнять и уточнять их.

Статья 4 ФЗ «О бухгалтерском учете» определяет, что законодательство о бухгалтерском учете распространяется на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации, а также на филиалы и представительства иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами России.

7. Понятие и виды учета

Учет — это наблюдение, подсчет, регистрация и систематизация определенных жизненных явлений. Он относится к одному из видов хозяйственного контроля.

Цель хозяйственного учета — формирование достоверной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия.

Выделяют 4 вида учета:

- 1) статистический;
- 2) оперативный;
- 3) бухгалтерский;
- 4) налоговый учет.

Статистический учет — это наблюдение и подсчет явлений, происходящих в обществе, для раскрытия их качественного состояния.

Основу статистического учета в районе, области, республике составляет статистическая отчетность отдельных хозяйствующих субъектов.

Оперативно-технический учет — наблюдение, подсчет, регистрация и контроль за отдельными хозяйственными операциями для текущего руководства ими (учет диспетчером километража пробега автомашины за рабочий рейс).

Налоговый учет — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения экономической информации для начисления налоговых обязательств хозяйствующих субъектов и контроля за выполнением этих обязательств.

Бухгалтерский учет — представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движения путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций (ст. 1 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Упорядоченная система в бухгалтерском учете — единое применение методологических приемов для достижения целей учета.

Сбор информации предполагает составление первичных документов. Регистрация информации предполагает фиксацию фактов хозяйственной жизни, отраженных в первичных документах, а обобщение информации — ее группировку первоначально на счетах бухгалтерского учета, а затем в бухгалтерской отчетности. Денежное выражение является основным измерителем в бухгалтерском учете.

Сплошной учет всех хозяйственных операций — это обязательный учет всего имущества, продукции, денежных средств, задолженностей.

Непрерывный учет — постоянная, без пропусков фиксация всех совершаемых хозяйственных операций в документах установленной формы.

Согласно ФЗ «О бухгалтерском учете» объектами бухгалтерского учета являются: имущество организаций, обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности.

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

1) формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;

2) обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля за соблюдением законодательства Российской Феде-

рации при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;

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

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

8. Предмет и метод бухгалтерского учета

К предметам бухгалтерского учета можно отнести:

- 1) хозяйственные средства: основные средства (здания, машины, оборудование и пр.) и нематериальные активы (право пользования природными ресурсами, патенты, изобретения);
- 2) оборотные средства (сырье, топливо);
- 3) денежные средства: средства в расчетах (задолженность других предприятий), отвлеченные средства (налоги, и суммы, использованные на образование специальных фондов предприятий).

Бухгалтерский учет имеет свои методы, которые состоят из специфических приемов, способов, при помощи которых бухгалтерский учет изучает свой предмет.

К элементам метода бухгалтерского учета относятся:

- 1) бухгалтерский баланс;
- 2) счета бухгалтерского учета;
- 3) двойные записи как способ отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета;
- 4) документации (средства юридического оформления хозяйственных операций);
- 5) инвентаризация;
- 6) калькуляция;
- 7) оценка товарно-материальных средств хозяйствующего объекта;
- 8) отчетность.

Также метод судебной бухгалтерии тесно связан с методом бухгалтерского учета, который состоит из таких элементов, как:

- 1) **документация** — материальная основа бухгалтерского учета (оформления хозяйственных операций с помощью документов);
- 2) **счета бухгалтерского учета** — способ текущей регистрации хозяйственных операций. Счета бухгалтерского учета перечислены в приказе Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»;
- 3) **баланс** — способ периодического обобщения и отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату;
- 4) **инвентаризация** — периодическая сверка фактического состояния хозяйственных средств с данными учета (ст. 12 ФЗ «О бухгалтерском учете»);
- 5) **отчетность** — подведение итогов хозяйственной деятельности предприятия, учреждения, организации за определенный период (месяц, квартал, полугодие, год) (ст. 13 ФЗ «О бухгалтерском учете»);
- 6) **оценка** — производится с помощью измерения имущества, обязательств и хозяйственных операций в денежном эквиваленте. После чего происходит оценка объектов, которые нуждаются в суммировании, группировке и взаимоувязке. Для этого на практике используются такие элементы метода бухгалтерского учета, как счета и двойная запись;
- 7) **счета** — используются для сортировки учетных объектов однородным признакам и по их экономическому содержанию. Состояние средств, изменения в объектах бухгалтерского учета, которые произошли под влиянием хозяйственных операций, должны быть зарегистрированы на счетах. Необходимо открывать отдельный счет по всем учетным объектам, по каждому виду хозяйственных процессов. Хозяйственные операции должны фиксироваться посредством двойной записи (каждая операция регистрируется срезом в двух счетах

в одной и той же сумме). Двойная запись необходима для контроля правильности произведенных хозяйственных операций;

8) **калькуляция** — представляет собой один из способов группировки затрат на производство и реализацию продукции, товаров, работ, услуг. Данный способ дает возможность прогнозировать затраты на производство продукции и услуг, устанавливать приемлемые цены. С помощью калькулирования можно рассчитать себестоимость продукции, которая является базой для определения цены произведенной продукции, выполненных работ и услуг. Однако только при помощи правильно составленной калькуляции можно объективно оценивать все затраты на различные виды продукции, выбирать ту, которая дает наивысшую прибыль. Правильность определения финансовых результатов напрямую зависит от полноты и правильности отнесения затрат на отдельные виды продукции. Правильные данные играют большую роль, так как при искусственном завышении себестоимости занижается прибыль организации, и уменьшаются налоговые платежи в бюджетную систему и наоборот.

9. Структура бухгалтерии и статус главного бухгалтера предприятия

Бухгалтерия — это самостоятельное структурное подразделение хозяйствующего субъекта, состоящее из различных звеньев, которые выполняют определенные учетные функции по обеспечению экономической деятельности предприятий, организаций и учреждений. Ее возглавляет главный бухгалтер, который имеет в подчинении бухгалтерских и счетных работников. Штатная численность бухгалтерии определяется в зависимости от размеров предприятия, объемов изготавливаемой продукции и уровня автоматизации учета.

В бухгалтерии предприятия можно выделить следующие отделы:

- 1) расчетный отдел;
- 2) материальный отдел;
- 3) производственно-калькуляционный отдел;
- 4) общий отдел.

Можно выделить 4 **основных типа организации бухгалтерий:**

- 1) **линейная (иерархическая)** — все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру;
- 2) **линейно-штабная (по вертикали)** — создаются промежуточные звенья управления (группы, отделы, секторы), возглавляемые старшими бухгалтерами;
- 3) **функциональная** — распределение труда между работниками и выполнение каждым из них однородных операций;
- 4) **комбинированная** — применяется на крупных предприятиях и в производственных объединениях.

Центральной фигурой в бухгалтерской деятельности является **главный бухгалтер**. Его статус закрепляется в ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете». Должностные обязанности и требования, предъявляемые к главному бухгалтеру закреплены в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. постановлением Минтруда РФ от 21 августа 1998 г. № 37).

В соответствии с этим нормативным актом **главный бухгалтер организует работу** по постановке и ведению бухгалтерского учета организации в целях получения заинтересованными внутренними и внешними пользователями полной и достоверной информации о ее финансово-хозяйственной деятельности и финансовом положении. Главный бухгалтер также формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику исходя из специфики условий хозяйствования, структуры, размеров, отраслевой принадлежности и других особенностей деятельности организации, позволяющую своевременно получать информацию для планирования, анализа, контроля, оценки финансового положения и результатов деятельности организации.

Согласно положениям рассматриваемого нормативного акта **главный бухгалтер возглавляет работу:**

- 1) по подготовке и утверждению рабочего плана счетов бухгалтерского учета, содержащего синтетические и аналитические счета, форм первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, форм внутренней бухгалтерской отчетности;
- 2) по обеспечению порядка проведения инвентаризации и оценки имущества и обязательств, документальному подтверждению их наличия, составления и оценки;

3) по организации системы внутреннего контроля за правильностью оформления хозяйственных операций, соблюдением порядка документооборота, технологии обработки учетной информации и ее защиты от несанкционированного доступа.

Главный бухгалтер также руководит формированием информационной системы бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями бухгалтерского, налогового, статистического и управленческого учета, обеспечивает предоставление необходимой бухгалтерской информации внутренним и внешним пользователям и работниками бухгалтерии.

Главный бухгалтер предприятия организует работу:

- 1) по повышению квалификации работников бухгалтерии;
- 2) по постановке и ведению бухгалтерского учета организации;
- 3) по ведению регистров бухгалтерского учета на основе применения современных информационных технологий, прогрессивных форм и методов учета и контроля, исполнению смет расходов, учету имущества, обязательств, основных средств, материально-производственных запасов, денежных средств, финансовых, расчетных и кредитных операций, издержек производства и обращения, продажи продукции, выполнения работ (услуг), финансовых результатов деятельности организации.

Главный бухгалтер предприятия обеспечивает:

- 1) своевременное и точное отражение на счетах бухгалтерского учета хозяйственных операций, движения активов, формирования доходов и расходов, выполнения обязательств;
- 2) контроль за соблюдением порядка оформления первичных учетных документов;
- 3) своевременное перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды, платежей в кредитные организации, средств на финансирование капитальных вложений, погашение задолженностей по ссудам; контроль за расходованием фонда оплаты труда, организацией и правильностью расчетов по оплате труда работников, проведением инвентаризаций, порядком ведения бухгалтерского учета, отчетности, а также проведением документальных ревизий в подразделениях организации;
- 4) составление отчета об исполнении бюджетов денежных средств и смет расходов, подготовку необходимой бухгалтерской и статистической отчетности, представление их в установленном порядке в соответствующие органы;
- 5) сохранность бухгалтерских документов и сдачу их в установленном порядке в архив.

Главный бухгалтер предприятия также оказывает методическую помощь руководителям подразделений и другим работникам организации по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и анализа хозяйственной деятельности.

Требования к знаниям главного бухгалтера предприятия также содержатся в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих. Так, согласно названному нормативному акту, **главный бухгалтер должен знать:**

- законодательство о бухгалтерском учете;
- основы гражданского права;
- финансовое, налоговое и хозяйственное законодательство;
- нормативные и методические документы по вопросам организации бухгалтерского учета и составления отчетности, хозяйственно-финансовой деятельности организации;
- положения и инструкции по организации бухгалтерского учета, правила его ведения;
- кодексы этики профессионального бухгалтера и корпоративного управления;
- профиль, специализацию и структуру организации, стратегию и перспективы ее развития;
- налоговый, статистический и управленческий учет;

— порядок оформления бухгалтерских операций и организацию документооборота по участкам учета, списания со счетов бухгалтерского учета недостач, дебиторской задолженности и других потерь, приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей, проведения аудиторских проверок; формы и порядок финансовых расчетов;

— условия налогообложения юридических и физических лиц;

— правила проведения инвентаризаций денежных средств и товарно-материальных ценностей, расчета с дебиторами и кредиторами, проведения проверок и документальных ревизий;

— порядок и сроки составления бухгалтерских балансов и отчетности;

— современные справочные и информационные системы в сфере бухгалтерского учета и управления финансами;

— методы анализа финансово-хозяйственной деятельности организации;

— правила хранения бухгалтерских документов и защиты информации;

— передовой отечественный и зарубежный опыт организации бухгалтерского учета;

— экономику, организацию производства, труда и управления;

— основы технологии производства;

— законодательство о труде;

— правила по охране труда.

Главный бухгалтер (бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Он подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности (п. 1, 2 ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Согласно п. 3 ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Требования главного бухгалтера должны выполнять все работники организации. Денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются действительными с момента подписания их главным бухгалтером. В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по осуществлению отдельных хозяйственных операций документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который несет всю полноту ответственности за последствия осуществления таких операций (п. 4 ст. 7 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Обязанности главного бухгалтера также сформулированы в Квалификационном справочнике должностей руководителей, специалистов и других служащих.

10. Учет в судебной бухгалтерии

Возникновение учета произошло одновременно с возникновением человеческой цивилизации. Развитие учета было вызвано потребностями жизни общества. С развитием учета параллельно развивались письменность и математика.

В Китае за 22 века до н. э. проводилась перепись имущества и населения, материалы которой использовались государством в военных и фискальных целях.

Первоначально учетные работы проводились довольно примитивно.

В Древней Греции учет получил правовой характер. Здесь закреплялась материальная ответственность за приобретенные ценные вещи. Подотчетные лица подбирались из состоятельных людей, которые вносили залог в случае недостачи для ее покрытия.

Постепенно на практике сложилась теория бухгалтерского учета, который основывался на двойной записи. Это произошло к XV в.

Пачоли Л. сформулировал цели учета: ведение своих дел в должном порядке, чтобы можно было получить сведения относительно долгов и требований. Это положение является доказательством того, что уже в то время учет велся в целях оперативного выявления долгов и требований и надлежащего устройства своих дел.

Становление бухгалтерского учета в России относится к эпохе Петра I, который много сделал для цивилизации России, в том числе для развития бухгалтерского учета, так как слово «бухгалтер» появилось в начале XVIII в., в период реформ Петра I.

Особенно сильно в тот период учет развивался на уральских металлургических заводах. Такой учет получил название промышленного. При помощи рассматриваемого вида учета на предприятиях впервые были обеспечены сплошное документирование всех фактов хозяйственной деятельности, регулярность инвентаризации и составления отчетности, была создана более совершенная методика исчисления затрат. Однако бухгалтерский учет в то время не знал системы двойной записи.

Одним из первых российских авторов, описавших двойную бухгалтерию, был М. Д. Чулков. Ему принадлежит книга «Наставление необходимо нужное для российских купцов, а более для молодых людей».

В начале XIX в. на основании трудов русских бухгалтеров (К. И. Арнольда, И. Ахматова, Э. А. Мудрова и И. С. Вавилова) была сформирована русская школа бухгалтерского учета. А. В. Прокофьев в 1883 г. издает книгу «Курс двойной бухгалтерии». Раскрывая сущность и необходимость знаний бухгалтерского учета, он опирался на действующие законодательные документы того времени. Далее А. В. Прокофьев дает некоторые рекомендации при ведении учета в акционерных обществах, товариществах и на предприятиях.

Возникновение бухгалтерии стало ответом на запросы жизни, так как человеку необходимо было знать, сколько и какое имущество имеется в его хозяйстве, сколько другие должны данному хозяйству и сколько оно должно другим.

Данные хозяйственного учета используются для анализа производственно-хозяйственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятия, а также для контрольно-ревизионной работы, аудиторских проверок и судебно-бухгалтерской экспертизы.

В современной российской экономике существует система хозяйственного учета.

Данная система основывается на трех взаимосвязанных видах учета:

- 1) оперативном учете;
- 2) статистическом учете;
- 3) бухгалтерском учете.

11. Финансовый контроль и его виды

Система внутреннего контроля должна обеспечивать:

- 1) соблюдение учетной политики установленной законодательством;
- 2) сохранность имущества в полном объеме;
- 3) получение своевременной и достоверной информации о деятельности хозяйственного объекта;
- 4) безукоснительное соблюдение требований законодательства.

Финансовый контроль — один из наиболее распространенных методов руководства экономикой, который способствует повышению эффективности производства, соблюдению законности в распределении получаемых доходов, максимальной реализации социальных гарантий.

Финансовый контроль состоит из двух звеньев:

1) **внешнего контроля** (осуществляют государственные органы: Счетная палата РФ, Правительство РФ, КРУ Минфина РФ, Главное управление федерального казначейства, Центральный банк Российской Федерации (ЦБ РФ), министерство по налогам и сборам, независимые аудиторские фирмы) — преследует фискальные цели, обеспечивает полноту поступления в бюджет налоговых платежей. Способствует выявлению злоупотреблений, приносящих ущерб различным, прежде всего имущественным, интересам граждан и юридических лиц;

2) **внутреннего контроля** (осуществляют собственные экономические службы организации) — направлен на повышение эффективности хозяйственной деятельности, защиту экономических интересов собственника предприятия и на выявление внутренних резервов производства, а также уже имеющихся потерь, соблюдение учетной политики, сохранности имущества, соблюдение требований законодательства.

Существуют различные основания для классификации финансового контроля. В частности, **по уровню управления различают следующие виды контроля:**

- 1) общегосударственный (налоговый контроль за исполнением расходной части бюджета, осуществляемый Департаментом государственного финансового контроля и аудита);
- 2) ведомственный;
- 3) негосударственный (аудит и самоконтроль).

Аудит — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (ч. 1 ст. 1 ФЗ «Об аудиторской деятельности»). Это независимый вневедомственный контроль.

Самоконтроль — финансовый контроль, осуществляемый силами самого предприятия. Он проводится финансовыми службами организации (бухгалтериями, финансовыми отделами, внутренними аудиторами).

Самоконтроль подразделяется на:

- 1) предварительный контроль;
- 2) текущий контроль;
- 3) последующий контроль.

Предварительный контроль проводится до начала хозяйственной операции. Чаще всего бывает документальным. Внутри предприятия его осуществляют главные и старшие бухгалтера, работники бухгалтерии.

Вне предприятия этот контроль осуществляют банковские органы, органы местной администрации, финансовые органы.

Текущий контроль проводится в ходе хозяйственной деятельности. Он помогает определить соответствие содержания документа действительно выполняемой операции. Этот контроль осуществляется руководителями и главными бухгалтерами. После проведения текущего контроля могут устанавливаться различные несоответствия между документами и хозяйственными операциями, которые не были обнаружены методами документального контроля.

Предварительный и текущий контроль представляет собой важное средство предупреждения и выявления хищений и злоупотреблений.

Последующий контроль проводится после совершения хозяйственной операции и позволяет охватить проверкой всю хозяйственную деятельность предприятия или всю совокупность определенных операций. Данный контроль проводится, как правило, путем изучения и анализа первичных документов, проведения документальных ревизий. Целью данного контроля является проверка законности и целесообразности совершения хозяйственной операции.

В зависимости от метода проведения финансовый контроль делится на:

1) **фактический контроль** — проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств и расчетов в натуре. Основным методом данного вида контроля — инвентаризация;

2) **документальный контроль** — применяется при проверке финансово-хозяйственной деятельности с помощью изучения, анализа и сопоставления данных первичных документов, учетных записей бухгалтерской отчетности;

3) **комбинированный (документально-фактический) контроль** состоит в сочетании фактического контроля и документального контроля.

Все виды контроля неразрывно связаны между собой, это проявляется дополнением в дополнении друг друга.

12. Система и организация бухгалтерского учета в России

В современной системе бухгалтерского учета выделяют собственно бухгалтерский и управленческий учет.

Сегодня в России правила учета все более зависят от налогового законодательства, в то же время прикладной учет в различных сферах и отраслях хозяйственной деятельности регламентируется дополнительно соответствующими отраслевыми нормативными документами.

Организация учет на предприятиях в зависимости от объема работы может осуществляться:

- 1) посредством учреждения бухгалтерской службы как структурного подразделения организации,
- 2) возглавляемого главным бухгалтером;
- 3) введением в штат хозяйствующего субъекта должности бухгалтера;
- 4) передачей на договорных началах ведения бухгалтерского учета централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- 5) путем ведения бухгалтерского учета руководителем организации лично.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несут персонально руководители экономических субъектов.

Организация бухгалтерского учета на предприятии, как правило, возлагается на главного бухгалтера, который отвечает за формирование учетной политики, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации.

13. Основы бухгалтерского учета

Под основами бухгалтерского учета в юридической литературе принято понимать правовые нормы, которые регламентируют бухгалтерский учет. Данные нормы носят комплексный характер, поскольку содержат положения, касающиеся различных сфер деятельности, и в связи с этим находятся в различных нормативных правовых актах.

Основы бухгалтерского учета строятся из документов трех уровней.

К первому уровню принято относить федеральные законы:

- 1) ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- 2) Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ);
- 3) Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ);
- 4) Бюджетный кодекс Российской Федерации (БК РФ).

Ко второму уровню документов относят ведомственные нормативные акты (как правило это акты, издаваемые Минфином России), которые представлены следующими документами:

- 1) приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»;
- 2) приказом Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)»;
- 3) приказом Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02»;
- 4) приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98»;
- 5) приказом Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01».

Также к основам бухгалтерского учета можно отнести акты, которые носят методический, рекомендательный характер: методические рекомендации по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции в строительстве, сельском хозяйстве, науке; методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств; инструкции по заполнению форм бухгалтерской отчетности.

Разнообразные указания Министерства финансов РФ по вопросам, возникающим в хозяйственной деятельности предприятия, также принято относить ко второму уровню документов, образующих основы бухгалтерского учета.

Рабочие документы предприятий, формирующие его учетную политику, образуют **третий уровень** документов.

Исходя из вышеизложенного, можно сделать вывод, что **к основам бухгалтерского учета относятся:**

- 1) законодательство Российской Федерации о бухгалтерском учете.
- 2) подзаконные акты, которые издаются органами, обладающими специальной компетенцией, что наделяет их императивным характером;
- 3) подзаконные акты, нормы которых носят рекомендательный (методический характер);
- 4) локальные нормативные акты, издаваемые в соответствии со ст. 8. Трудового кодекса Российской Федерации.

14. Бухгалтерский баланс и его значение в юридической практике

Бухгалтерский баланс — это способ циклического отображения состояния средств хозяйства и источников их образования в денежном эквиваленте на определенную дату.

Баланс (лат. *balance* — «буквы, весы») означает равновесие или количественное выражение отношений между сторонами какой-либо деятельности. Для принятия обоснованных управленческих решений в учете в экономическом и юридическом анализе финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта применяется балансовое обобщение информации.

Баланс состоит из двух частей, в которых с различных точек зрения (исходя из разных критериев, показана одна и та же сумма средств, которыми владеет предприятие.

Бухгалтерский баланс представляет собой таблицу, состоящую из двух колонок: левая называется **активом**, а правая — **пассивом**. Актив отражает средства, которыми владеет предприятие с указанием, где они хранятся, а пассив — источники формирования этих средств с указанием, откуда они получены.

Основное правило баланса состоит в том, что итоговая сумма актива равна итоговой сумме пассива: это и критерий его безошибочности. Нельзя потратить то, чего не было, и нельзя не показать в отчетности те средства, которые остались неистраченными.

Следовательно, если учет ведется правильно и в хозяйстве нет хищений и злоупотреблений, то сумма средств в активе должна быть равна сумме средств в пассиве.

Актив и пассив баланса подразделяются на разделы и статьи. В статьях баланс объединяет однородную группу средств: в активе — основные средства производства, сырье, готовые изделия, в пассиве — уставный капитал, ссуды, прибыль.

Баланс в основном составляется на 1 число каждого месяца.

Бухгалтерский баланс должен реально отражать имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, представляя данные о хозяйственных средствах (в активе) и их источниках (в пассиве).

Документы бухгалтерского баланса состоят из:

- 1) бланка баланса в виде таблицы;
- 2) отчета о прибылях и убытках;
- 3) приложения к бухгалтерскому балансу, предусмотренного нормативными актами;
- 4) аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту;
- 5) пояснительной записки к годовой бухгалтерской отчетности.

Состав бухгалтерской отчетности бюджетных организаций определяется Минфином России (приказ Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций»).

Бухгалтерская отчетность подписывается руководителем и главным бухгалтером, а при его отсутствии в штате — бухгалтером организации.

Для субъектов малого предпринимательства установлен упрощенный порядок ведения документов бухгалтерской отчетности.

В соответствии с порядком учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей.

Учет доходов и расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальными предпринимателями путем фиксирования в Книге учета доходов и расходов и хозяйственных операций индивидуального предпринимателя операций о полученных доходах и произведе-

денных расходах в момент их совершения на основе первичных документов позиционным способом (п. 4 Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей, утв. приказом Минфина РФ и МНС РФ от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430).

Индивидуальные предприниматели ведут учет доходов и расходов и хозяйственных операций в соответствующих разделах Книги учета. Учет полученных доходов, произведенных расходов и хозяйственных операций ведется индивидуальным предпринимателем в одной Книге учета отдельно по каждому из видов осуществляемой предпринимательской деятельности (п. 7 названного Порядка).

Доходы и расходы отражаются в Книге учета кассовым методом.

Каждая хозяйственная операция изменяет или размер имущества, или величину источников его формирования, или одновременно и величину имущества и источники его формирования. И в зависимости их влияния на величину актива и пассива бухгалтерского баланса бывают четырех типов.

Операции первого типа — затрагивают только актив баланса.

Операции второго типа — затрагивают только пассив баланса.

Операции третьего типа изменяют величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону увеличения, валюта баланса по активу и пассиву возрастает на равную величину.

Операции четвертого типа изменяют одновременно величину имущества и источники его формирования, при этом изменения происходят в сторону уменьшения.

15. Счета бухгалтерского учета и их виды

Для повседневного и эффективного руководства экономической деятельностью недостаточно данных бухгалтерского баланса, поскольку они описывают данные на момент его составления. Для текущего учета и контроля используется **система счетов бухгалтерского учета**.

Система счетов заключается в экономической группировке текущего контроля и отражения хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования и хозяйственными процессами.

Каждый счет отражает и контролирует отдельный объект учета. На счете на основе первичных бухгалтерских документов накапливаются и затем систематизируются текущие данные по однородным хозяйственным операциям. По внешнему виду счет представляет собой таблицу, состоящую из двух частей:

Левая часть таблицы называется дебетом (Д), а правая (расход) — кредитом (К).

Остатки на счетах бухгалтерского учета именуются сальдо (С).

Все счета учета относительно к балансу и исходя из его структуры являются:

- 1) счетами для учета хозяйственных средств (активные);
- 2) счетами для учета источников образования средств (пассивные).

Активные средства не имеют кредитового сальдо. Дебетовая сторона активных счетов показывает увеличение средств, кредитовая — их уменьшение.

Для активных счетов:

- 1) дебетовый оборот означает поступление средств;
- 2) остаток по счету всегда дебетовый и либо больше, либо равен нулю;
- 3) кредитовый оборот означает расход средств.

Пассивные счета представляют собой «зеркальное отображение» активных счетов. В пассивных счетах кредит показывает увеличение, дебет — уменьшение.

Для пассивных счетов:

- 1) остаток по счету всегда кредитовый и либо больше, либо равен нулю;
- 2) оборот по кредиту означает увеличение источников средств (капитала, обязательства);
- 3) оборот по дебету означает их уменьшение (погашение обязательств);
- 4) конечное сальдо всегда кредитовое и либо больше, либо равно нулю.

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются и активно-пассивные счета.

Приказ Минфина РФ «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению» закрепляет перечень активных, пассивных и активно-пассивных счетов.

На основе Плана счетов бухгалтерского учета и названной Инструкции организация утверждает рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий полный перечень синтетических и аналитических (включая субсчета) счетов, необходимых для ведения бухгалтерского учета.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности (активов, обязательств, финансовых, хозяйственных операций и др.) в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Для учета специфических операций организация может по согласованию с Минфином РФ вводить в План счетов бухгалтерского учета дополнительные синтетические счета, используя свободные номера счетов.

Субсчета, предусмотренные в Плане счетов бухгалтерского учета, используются организацией исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организация может уточнять содержание приведенных в Плане счетов бухгалтерского учета субсчетов, исключать и объединять их, а также вводить дополнительные субсчета.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией исходя из настоящей Инструкции, положений и других нормативных актов, методических указаний по вопросам бухгалтерского учета (основных средств, материально-производственных запасов и т. д.).

По экономическому содержанию бухгалтерские счета подразделяются на пять групп (видов).

Первая группа обобщает информацию, отражает и контролирует имущество предприятий и источники его формирования.

Вторая группа регулирует оценки средств. Счета этой группы связаны со счетами первой группы и корректируют их суммы.

Третья группа отражает и контролирует отдельные статьи кругооборота средств предприятия.

Четвертая группа обобщает информацию о формировании и использовании финансовых результатов предпринимательской деятельности в отчетном году.

Пятая группа — забалансовые счета, предназначенные для обобщения информации о наличии и движении ценностей.

16. Учетная политика организации и ее юридическая оценка

Основным документом по учетной политике является **Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» ПБУ 1/98** (утв. приказом Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н). Названное Положение устанавливает основы формирования (выбора и обоснования) и раскрытия (придание гласности) учетной политики организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству РФ (кроме кредитных организаций).

Согласно ПБУ 1/98 под учетной политикой организации понимается принятая ею совокупность способов ведения бухгалтерского учета — первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности.

Положение распространяется:

1) в части формирования учетной политики — на организации независимо от организационно—правовых форм;

2) в части раскрытия учетной политики — на организации, публикующие свою бухгалтерскую отчетность полностью или частично согласно законодательству Российской Федерации, учредительным документам либо по собственной инициативе.

Учетная политика формируется главным бухгалтером (бухгалтером) организации на основе ПБУ 1/98 и утверждается руководителем организации. При этом утверждаются:

1) рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;

2) формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;

3) порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;

4) методы оценки активов и обязательств;

5) правила документооборота и технология обработки учетной информации;

6) порядок контроля за хозяйственными операциями;

7) другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета.

Согласно ПБУ 1/98 **при формировании учетной политики предполагается что:**

1) активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций (допущение имущественной обособленности);

2) организация будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем и у нее отсутствуют намерения и необходимость ликвидации или существенного сокращения деятельности и, следовательно, обязательства будут погашаться в установленном порядке (допущение непрерывности деятельности);

3) принятая организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому (допущение последовательности применения учетной политики);

4) факты хозяйственной деятельности организации относятся к тому отчетному периоду, в котором они имели место, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами (допущение временной определенности факторов хозяйственной деятельности).

Учетная политика организации должна обеспечивать:

1) полноту отражения в бухгалтерском учете всех факторов хозяйственной деятельности (требование полноты);

2) своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности);

3) большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов (требование осмотрительности);

4) отражение в бухгалтерском учете факторов хозяйственной деятельности исходя не столько из их правовой формы, сколько из экономического содержания фактов и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой);

5) тождество данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости);

6) рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации (требование рациональности) (п. 7 ПБУ 1/98).

Юридическая оценка учетной политики заключается в анализе юристом ее основных частей и проводится по ряду направлений.

В бухгалтерской отчетности содержится различная информация как экономического, так и правового характера, поэтому она может использоваться в качестве внешнего источника получения сведений для осуществления экономико-правового анализа хозяйственной деятельности различных объектов. Противоправные изменения в хозяйственных процессах находят отражение и в технико-экономических показателях. Поэтому задача работников правоохранительных органов при проведении полноценного анализа хозяйственной деятельности сводится к поиску наиболее чувствительных показателей.

Исследование различных показателей может дать юристу не меньше информации, чем специальные оперативно-розыскные (по словарию В. В. Лопатина) мероприятия.

При проведении экономической проверки прежде всего необходимо проверить приказ, которым утверждается в организации учетная политика, и наличие необходимых внутренних документов. Особое внимание должно быть уделено проверке наличия рабочих планов счетов, формам первичных документов, порядку проведения инвентаризаций, правилам документооборота, а также наличию должностных инструкций. В должностных инструкциях закрепляются распределение учетно-контрольных функций, возможности совмещения обязанностей отдельных работников. Такое совмещение может использоваться в преступных целях.

Необходимо обратить внимание на избранную в организации систему ведения бухгалтерской отчетности и ее состав, сопоставив эти сведения с требованиями действующего законодательства. Учетная политика организации не должна противоречить требованиям ст. 13 ФЗ «О бухгалтерском учете», методическим указаниям и инструкциям, детализирующим данный нормативный акт.

Оценка учетной политики организации проводится правоохранительными органами для предупреждения и своевременного выявления преступлений в сфере экономики.

17. Понятие синтетического и аналитического учетов, их взаимосвязь

В системе бухгалтерского учета принято различать: **синтетический** и **аналитический** учет.

Синтетический учет — это учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета (ст. 2 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Особенность синтетического учета: обобщенность и ведением его только в денежном выражении (пример: «Основные средства», «Материалы», «Нематериальные активы»).

Проанализировав изменения данных синтетического учета, можно выявить общие тенденции финансово-хозяйственной деятельности организации.

Однако синтетического учета, как правило, не хватает для решения многих конкретных задач оперативного управления хозяйственной деятельностью, поэтому в каждой бухгалтерии в развитии каждого синтетического учета ведется так называемый аналитический учет.

Организация аналитического учета отражена в приказе об учетной политике, в котором сказано, что счета аналитического учета открываются в дополнение к синтетическому счету 10 — «Материалы» и расшифровывают общую сумму, учтенную на этом синтетическом счете, по местам хранения материальных ценностей и по их наименованиям.

На предприятии в течение года по каждому синтетическому счету ведется оборотная ведомость, с помощью которой обобщается информация, отражаемая на счетах бухгалтерского учета.

Отсутствие контрольного равенства Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов свидетельствует о наличии ошибок в учетных записях, которые необходимо выявить и исправить.

Аналитический учет — учет, который ведется в лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учета, группирующих детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета (ст. 2 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

На аналитическом счете указываются сведения о каждом поставщике, покупателе, дебиторе, кредиторе, номенклатурном номере материалов и готовой продукции и т. д. Ведение аналитического учета допускается не только в денежных, но и в натуральных измерителях (кг, м и др.).

Наиболее распространенной формой аналитического учета — **карточки**. Для товарно-материальных ценностей применяются карточки количественного и количественно-суммового учета.

Состояние синтетического и аналитического учетов определяет эффективность защитных функций всей системы бухгалтерского учета на каждом хозяйственном объекте. При бухгалтерской проводке вносятся записи в регистре не только синтетического, но и аналитического учета. Такое единство документальной базы гарантирует, что при нормальной работе бухгалтерии данные аналитического учета должны соответствовать данным синтетического учета.

Проверку данных синтетического и аналитического учетов по всем счетам бухгалтерского учета необходимо проводить ежемесячно.

В организации аналитического учета могут быть следующие недостатки:

1) отсутствие аналитического учета по какому-либо из синтетических счетов;

- 2) запущенность аналитического учета;
- 3) недостаточная детализация аналитического учета.

При отсутствии аналитического учета по тем статьям баланса, где он необходим, утрачивается возможность его применения для эффективного управления хозяйственной деятельностью и обеспечения контроля за движением и сохранностью ценностей, которые находятся в ведении конкретных материально ответственных лиц (такая ситуация может создаваться преднамеренно для сокрытия хищений).

Запущенность учета может использоваться для сокрытия денежных сумм в связи с нерасшифрованным их остатком по синтетическому счету.

Недостаточная детализация учета имеет место в случаях, когда учет хозяйственного инвентаря производится независимо от стоимости, артикула и размера на одном аналитическом счете.

Обнаружение недостатков в аналитическом учете, как правило, свидетельствует о том, что они созданы умышленно бухгалтерскими работниками с целью облегчения в дальнейшем сокрытия преступления.

18. Подложные записи в аналитическом учете и принципы их обнаружения

Защитные функции бухгалтерских счетов реализуются в системе аналитического учета. На это есть **три причины**:

1) защита имущественных интересов собственника — одна из главных задач аналитического учета;

2) в аналитическом учете содержатся сведения о движении хозяйственных средств и их источников, что способствует работе юристов по поиску признаков преступлений и сбору доказательств;

3) аналитический учет влияет на возникновение и выбор способа преступления.

Данные аналитического учета образуют один из компонентов системы экономической информации. Записи аналитического учета могут эффективно использоваться в процессе выявления и доказывания уже совершившихся преступлений, поскольку отражают хозяйственную деятельность, измененную событием преступления. Кроме того, общее состояние аналитического учета предопределяет эффективность защитных функций всей системы бухгалтерского учета и способствует предупреждению правонарушений.

Аналитический учет в отличие от синтетического реагирует на признаки уже совершившихся правонарушений, которые проявляются в различных отклонениях от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам.

Записи в аналитическом учете различаются в зависимости от степени их документальной обоснованности, в связи с чем могут встречаться **две основные ситуации**:

1) полное соответствие учетных записей содержанию первичных бухгалтерских документов, что характеризует данные аналитического учета как доброкачественные;

2) разрыв между содержанием первичных документов и записями в аналитическом учете.

Доброкачественные данные аналитического учета используются для решения следующих задач:

1) выявления признаков вымышленной в первичной учетной документации хозяйственной деятельности;

2) определения суммы, структуры и периода формирования недостач после проведения инвентаризации;

3) обнаружения признаков подлога в сохранившихся первичных документах и в материалах инвентаризаций;

4) сужения круга поиска при выявлении конкретных сомнительных операций.

Независимо от состояния учета с позиции возможного в документах уязвимыми местами для обнаружения подлога можно признать операции по приобретению учреждениями, организациями на условиях безналичного расчета в системе торговых организаций мелкооптовых партий товара.

Признак относительной распространенности уязвимых операций в процессе доказывания выявленных преступлений может иметь существенное значение для поиска ранее неизвестных подложных документов как важных дополнительных доказательств, необходимых для объективного установления всех обстоятельств расследуемого уголовного дела.

Необоснованные записи в аналитических счетах могут быть результатом как случайных ошибок, допущенных работником бухгалтерии, так и следствием намеренных действий по искажению данных учета.

Необоснованные учетные записи классифицируются по трем основаниям:

- 1) полноте охвата видов бухгалтерских счетов;
- 2) отношению к документам;
- 3) способу исполнения.

По первому основанию различают:

- 1) сквозные (охватывающие как синтетический, так и аналитический учет);
- 2) локальные (затрагивающие какой либо один из них);

По второму основанию различают:

- 1) бездокументные записи;
- 2) записи в ненадлежащие счета (когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию).

Для исключения предположение о случайной ошибке любая подложная учетная запись должна быть предварительно классифицирована по всем трем судебно-бухгалтерским основаниям.

19. Особенности обнаружения подложных записей в условиях механизированного учета

В части 7 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» закреплено, что первичные и сводные учетные документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации.

Наибольшее распространение в настоящее время имеют два основных способа механизированной обработки данных бухгалтерского учета:

- 1) машинный способ обработки на вычислительных центрах (ВЦ) предприятий и организаций;
- 2) компьютерная обработка учетных данных путем применения специальных программ.

Механизированный учет на ВЦ осуществляется преимущественно по двум видам операций:

- 1) начисление и учет заработной платы;
- 2) учет движения материальных ценностей.

В первом случае на выходе после механизированной обработки будут расчетные ведомости и другие документы по зарплате, во втором — машинограммы аналитического учета, чаще всего в виде оборотных ведомостей, отражающих движение материальных ценностей за месяц.

Механизация учета затрудняет применение ряда способов хищений, характерных для ручной обработки учетных данных. В условиях механизации учета совершение преступлений имеет свои специфические особенности как по составу преступной группы, так и по способам искажения учетных данных.

В настоящее время наметилась тенденция, когда лица прибегают к обману машины и искажению выходных данных учета за счет ввода в машинную обработку заведомо ложной информации.

Бездокументные записи достигаются с помощью передачи на ВЦ временных, впоследствии уничтожаемых документов.

Признаки, указывающие на возможные злоупотребления и хищения материалов, в условиях механизированного учета:

- 1) в первичных документах неверно указано кодовое обозначение номенклатурного номера или отпущенных материальных ценностей;
- 2) занижен приход или расход материальных ценностей по табуляграмме ведомости;
- 3) в пачки расходных документов повторно включаются документы, которые уже прошли машинную обработку.

После выявления признаков бездокументной записи или подмены кодовых обозначений необходимо выяснить роль работников, участвующих в автоматизированной обработке учетных данных, в противоправном деянии. Для этого необходимо иметь представление об основных этапах технологического процесса на ВЦ.

Основные этапы ВЦ:

- 1) прием учетных документов;
- 2) контроль документов;
- 3) перенос данных на машинные носители;
- 4) ввод программы обработки;
- 5) ввод информации;
- 6) обработка информации;
- 7) контроль обработки;

8) выдача готовых сведений.

Помимо обработки документов на ВЦ, большое распространение получило применение различных компьютерных программ в области бухгалтерского учета («Галактика»).

Применение персонального компьютера (ПК) в бухгалтерском учете значительно ускоряет обработку учетных документов, но при этом коренным образом меняет документирование хозяйственных операций.

При обработке учетной информации на ЭВМ сотруднику правоохранительных органов необходимо знать, что механизация учета двойственно влияет на сохранность материальных ценностей и возможность совершения различных правонарушений. Усиливается автоматизированный контроль, но при этом возможно преднамеренное использование отдельными лицами уязвимых мест контроля в технической цепи операций.

Наиболее сложно выявляемыми преступлениями являются те, в которых участвуют не только материально ответственные лица, но и операторы и программисты.

Любая организация, предприятие, учреждение независимо от формы собственности могут самостоятельно выбирать формы ведения бухгалтерского учета. **Механизированный учет вносит свои особенности в работу сотрудников правоохранительных органов, которые заключаются в том, что:**

1) в состав ревизоров, проводящих комплексную ревизию, включаются специалисты по механизированной обработке учетных данных;

2) при проведении проверок необходимо иметь пакет тестовых программ для проверки работы средств контроля информации на ЭВМ;

3) в процессе ревизионных проверок рекомендуется применять специальные поисковые и эталонные программы;

4) в работе с документами механизированного учета применяются такие приемы, как формальная проверка, взаимное сопоставление реквизитов, метод взаимного контроля.

20. Использование материалов аналитического учета в юридической практике

В юридической практике **аналитический учет** используется для группировки детальной информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счета. Детализированный, конкретный учет ведется на аналитических счетах как в натуральном, так и в денежном измерении.

Каждая организация осуществляет разработку системы аналитических счетов: субсчетам даются названия и присваиваются номера, которые фиксируются в рабочем плане счетов бухгалтерского учета.

Юрист должен знать, что записи в аналитических счетах повторяют записи по соответствующему синтетическому счету.

Аналитический учет на предприятии является самым трудоемким участком работы в системе бухгалтерского учета. Но учет материальных ресурсов является наиболее сложным и обширным по объему.

В юридической практике встречается несколько вариантов ведения аналитического учета.

На складах аналитический учет движения и остатков материалов ведется в карточках складского учета материалов.

Карточки по общему правилу открываются в бухгалтерии. Карточка должна содержать следующие реквизиты: номер склада, наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурный номер, учетную цену. Если соблюдены все требования к заполнению карточки, то она может быть передана на склад, где кладовщик заполняет колонки прихода, расхода на основании первичных документов в день совершения операции. Остаток материалов должен выводиться после каждой записи в карточки.

Своевременное и правильное отражение в карточках аналитического учета результатов этих процессов позволяет юристам иметь достоверную информацию об оценке имущества, обязательств и финансовых результатов в условиях инфляции.

Аналитический учет основных средств ведется в инвентарных книгах, на лицевой стороне которых указываются наименование и инвентарный номер объекта, год выпуска, дата и номер акта о приемке, местонахождение, полная стоимость, нормы износа, шифр затрат, сумма износа на дату приемки или переоценки объекта, стоимость капитального ремонта, внутреннее перемещение объекта и причина его выбытия.

Инвентарные книги необходимо заполнять на основе первичных документов которые затем передаются под расписку в соответствующий отдел организации. Инвентарные карточки составляются в бухгалтерии на каждый инвентарный номер в 1 экземпляре.

21. Материальный ущерб в судебной бухгалтерии

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

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

22. Понятие, классификация бухгалтерских документов и их значение в правоприменительной деятельности

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

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

Бухгалтерские документы можно классифицировать по семи основаниям.

По назначению:

- 1) распорядительные (доверенность, платежное поручение);
- 2) оправдательные (накладные, платежные требования);
- 3) бухгалтерского оформления (ведомости, справки, расчеты);
- 4) комбинированные (кассовые ордера, авансовые отчеты);

По содержанию операции:

- 1) материальные (приходный ордер);
- 2) денежные (платежное поручение);
- 3) расчетные (счет-фактура).

По порядку отражения операции:

- 1) первичные (чек, кассовый ордер);
- 2) сводные (кассовый отчет);
- 3) разовые (чеки, платежные требования).

По способу охвата операции:

- 1) разовые (чеки, платежные требования);
- 2) накопительные (лимитно-заборная карта и др.).

По количеству учитываемых позиций:

- 1) однострочные (документы, имеющие одну учетную позицию);
- 2) многострочные (расчетно-платежная ведомость).

По месту составления:

- 1) внешние (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные);
- 2) внутренние (накладные, кассовые ордера);

По степени использования средств механизации:

- 1) заполняемые на машинах полностью или частично (машинно-считываемые документы, дуэаль-карты);
- 2) заполняемые ручным способом (накладная, чек и др.).

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

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

Неполноценные документы делятся на 3 группы:

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

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

3) отражающие вымышленные операции.

Подложные документы делятся на 2 вида:

1) фальсифицированные (материальный подлог);

2) содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог).

Признаки подложных документов:

1) несоответствие данных в документах о движении материальных ценностей и товарно-транспортных накладных;

2) отсутствие у получателя материальных ценностей или наличие их в меньшем количестве, чем отпущено поставщиком;

3) отсутствие платежного требования-поручения предприятия-поставщика об оплате стоимости каких-либо материалов;

4) отсутствие транспортных документов, свидетельствующих о транспортировке материалов;

5) несоответствие показателей в различных экземплярах одного и того же документа, находящихся у поставщика и покупателя;

6) наличие у поставщика документов о расходе материалов, которые не были в приходе.

Значение бухгалтерских документов в правоприменительной деятельности:

1) имеют большое значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам;

2) бухгалтерские документы в процессе наведения справок оперативными работниками могут быть полезными при решении конкретных задач оперативно-разыскной деятельности и в конечном итоге послужить основанием для возбуждения уголовного дела;

3) все виды документов исследуются не только судебно-бухгалтерской экспертизой, но и другими видами экспертиз;

4) способствуют установлению истины по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и имеют существенное значение в качестве доказательств, а также в процессе судебного следствия при их оглашении судом.

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

23. Документооборот в бухгалтерском учете

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

Документы должны проходить следующие этапы:

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

Выделяют **предварительный** и **последующий контроль**.

Предварительный контроль осуществляется путем просмотра и подписи распорядительных документов, являющихся основанием для выдачи материальных ценностей, приема и выдачи денежных средств главным или старшим бухгалтером.

Последующий контроль распространяется преимущественно на оправдательные документы.

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

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

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

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

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

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

Оформленные бухгалтерской записью операции записывают в учетные регистры.

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

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

По завершении отчетного года документы передаются в общий архив организации.

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

24. Учетные регистры и способы исправления ошибочных записей

Учетные регистры — это разграфленные листы бумаги, используемые для бухгалтерских записей.

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

Внешний вид и порядок заполнения учетных регистров зависит от одной из четырех избранных форм бухгалтерского учета:

1) мемориально-ордерная форма (на каждую операцию или ряд однородных операций по первичным документам составляется мемориальный ордер, по которому разносят операции по счетам и учетным регистрам, соблюдая правило двойной записи);

2) журнальная (операции фиксируются непосредственно с первичных документов в журнал Главную книгу);

3) журнально-ордерная форма (осуществляется путем собирания записей в накопительных ведомостях шахматного графления);

4) механизированная (машинная, компьютерная) форма учета.

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

По внешнему виду регистры делятся на:

1) бухгалтерские книги — сброшюрованные листы бумаги с соответствующим графлением;

2) карточки — отдельные листы картонной бумаги в виде разграфленных таблиц;

3) свободные листы (ведомости) — разновидность карточек;

4) табуляграммы — учетный регистр в виде широкой полосы бумаги, печатаемый на табуляторе.

По степени обобщения производимых записей делятся на:

1) синтетические — запись производится в обобщенном виде;

2) аналитические — записи делаются по отдельным аналитическим счетам;

3) комбинированные, объединяющие в себе синтетический и аналитический учеты, — позволяют сокращать объем учетных работ.

Формы регистров бухгалтерского учета разрабатываются и рекомендуются Минфином РФ, федеральными органами исполнительной власти, организациями при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета.

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

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается.

При заполнении учетных документов (регистров) могут быть допущены непреднамеренные ошибки, порожденные утомлением или небрежностью работника, неисправностью калькулятора или иной техники.

Ошибки могут быть:

1) локальные (искажение информации только в одном учетном регистре);

2) транзитные (если ошибка автоматически проходит через несколько учетных регистров).

Существуют следующие легитимные способы исправления ошибочных записей:

1) корректурный — зачеркивание одной тонкой чертой неправильного текста так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое, и вписывание над зачеркнутым текстом правильных сведений с соответствующей оговоркой;

2) дополнительной записи — применяется, если в учетном регистре пропущена отдельная запись из первичного документа; если при записи в учетный регистр ошибочно занижена сумма хозяйственной операции;

3) сторнировочной записи — дополнительные записи чисел чернилами красного цвета.

25. Использование бухгалтерских документов при выявлении и доказательстве преступлений

Бухгалтерские документы широко используются в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII Уголовного кодекса Российской Федерации (УК РФ)).

Роль бухгалтерских документов в выявлении и доказательстве преступлений:

- 1) являются предметом исследования судебно-бухгалтерских и некоторых других экспертиз;
- 2) могут составлять предмет изучения в ходе документальной ревизии, назначаемой по делу;
- 3) могут устанавливать истину по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и выяснять обстоятельства, имеющие существенное значение, когда документы в качестве доказательств предъявляются обвиняемым, подозреваемым, свидетелям, ответчикам при выполнении отдельных следственных и судебных действий.

До возбуждения уголовного дела сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом прокурорской проверки, оперативно-разыскных мероприятий органов дознания и в конечном итоге послужить основанием для возбуждения уголовного дела.

Бухгалтерские документы выступают в качестве доказательств (в том числе вещественных) по уголовным и иным делам. Они являются важным источником прямых и косвенных доказательств, помогают воссоздать «картину» правонарушения и выявить лиц, его совершивших, установить иные обстоятельства, подлежащие доказыванию.

Деятельность по выявлению и доказательству преступлений можно представить в виде процедуры обнаружения, предоставления, оценки и использования одних документов и продуцирования на их основе других юридически значимых документов.

26. Изъятие бухгалтерских документов работниками контролирующих и правоохранительных органов

Изъятие — это принудительное лишение организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности пользоваться и распоряжаться бухгалтерскими документами.

Когда первичный документ является письменным свидетельством, доказательством какого-либо действия в процессе учета, то его изъятие может отрицательно сказаться на деятельности хозяйствующего субъекта, а несвоевременное изъятие может привести к уничтожению документов.

Процесс по организации подготовки изъятия бухгалтерских документов можно разделить на три этапа:

1) **подготовительный этап** — определение перечня бухгалтерских документов, подлежащих изъятию, их местонахождения и хранения; оформление документа, подтверждающего основание изъятия (постановление);

2) **основной этап** — осмотр документов, подлежащих изъятию; оформление процесса изъятия; снятие главным бухгалтером копий с изымаемых документов;

3) **заключительный этап** — организация доставки и хранения изъятых документов.

Документы, которые могут быть изъяты: первичные документы, денежные документы, планы, сметы, справочные материалы и расчеты, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну.

Бухгалтерских документов могут быть изъяты правоохранительными и контролирующими органами:

1) до возбуждения уголовного дела;

2) после возбуждения уголовного дела.

Большую сложность представляют изъятие документов и получение необходимых сведений из банковских учреждений. Законодательство предусматривает, кроме изъятия, такой способ получения документов для ознакомления с ними, как истребование документов. Истребование оформляется письменным запросом.

До возбуждения уголовного дела изъятие документов может быть оформлено актом, запросом или протоколом.

Результаты изъятия оформляются соответствующим документом, который должен соответствовать следующим требованиям:

1) указываются дата и время изъятия;

2) указываются должность лица, производящего изъятие, и присутствующие при этом лица;

3) правовые основания изъятия бухгалтерских документов;

4) перечисляются изымаемые документы, их номер, дата, количество листов;

5) каждая страница протокола (акта) об изъятии подписывается участниками изъятия и присутствующими лицами, допущенные исправления, изменения, дополнения, вносимые в текст акта, оговариваются и подтверждаются подписями;

6) даются письменные объяснения по всем зафиксированным в документе об изъятии фактам нарушений и злоупотреблений. Объяснение, написанное на отдельном листе, прилагается к протоколу, как неотъемлемая его часть.

После возбуждения уголовного дела изъятие осуществляется в ходе осмотра места происшествия, обыска и выемки, личного обыска. Для изъятия документов необходимо

наличие постановления, вынесенного следователем. В постановлении о производстве выемки необходимо расписаться главному бухгалтеру.

Обыск в жилище может производиться только на основании судебного решения.

Знание сотрудниками контролирующих и правоохранительных органов порядка изъятия бухгалтерских документов позволяет своевременно и на законном основании получить их.

27. Инвентаризация и ее значение в деятельности правоохранительных органов

Согласно ст. 12 ФЗ «О бухгалтерском учете» в процессе **инвентаризации** происходит выявление расхождений между фактическим наличием имущества и данными бухгалтерского учета. Таким образом, инвентаризация является одним из методов проведения бухгалтерского учета.

Инвентаризация проводится в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в Российской Федерации и Основными положениями по инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Инвентаризация выполняет следующие задачи в правоохранительной деятельности:

1) установление действительной стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассе, на расчетном, валютном и других счетах, денежных средств в пути, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов и платежей;

2) контроль за сохранностью этих средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;

3) обнаружение товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, не отвечающих стандартам качества, техническим условиям.

4) установление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;

5) проверку соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств.

Таким образом, **с помощью инвентаризации правоохранительные органы:**

1) проверяют полноту и достоверность данных бухгалтерского учета;

2) выявляют ошибки, допущенные в учете;

3) принимают на учет неучтенные хозяйственные объекты;

4) контролируют сохранность хозяйственных средств;

5) выявляют и предупреждают неучтенные ценности и допущенные потери;

6) контролирует работу материально-ответственных лиц.

Ценность инвентаризации состоит также в том, что ее могут осуществлять сами работники предприятия.

28. Понятие и виды инвентаризации

Инвентаризация — это проверка фактического наличия и состояния имущества организации, ее финансовых обязательств на определенную дату и последующее сопоставление полученных данных с данными бухгалтерского учета.

Порядок проведения инвентаризации закреплен в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49).

Данным документом должны руководствоваться организации всех уровней при проведении инвентаризации. Инвентаризации необходимо подвергать все имущество принадлежащее организации и не принадлежащее организации, но числящееся в бухгалтерском учете на балансовых счетах, а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам и все виды финансовых обязательств.

Инвентаризация может быть проведена по всей организации либо по ее структурным подразделениям. Можно выделить инвентаризацию, проводимую по видам имущества и инвентаризацию по долгам и обязательствам организации.

Инвентаризация состоит из следующих обязательных частей:

1) **подготовительные мероприятия** — сопровождаются изданием приказа по форме № ИНВ-22 о проведении инвентаризации (утверждена постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88). На данном этапе назначается инвентаризационная комиссия, подсчитывается примерное время, которое потребуется для проведения инвентаризации. Для получения наибольших результатов необходимо грамотно разработать внутренние инструкции;

2) **вещественная и документальная проверка** — сопровождается выявлением, взвешиванием, обмериванием и подсчетом материально-производственных запасов. На данном этапе происходит оформление актов инвентаризации инвентаризационных описей;

3) **сравнительно-аналитические мероприятия** — сопровождаются проверкой и сопоставлением данных инвентаризационных описей и актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета. На данном выявляются расхождения учетных оценок и текущих, происходит и подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации;

4) **заключительные мероприятия** сопровождаются оформлением ведомостей учета результатов, выявленных инвентаризацией по форме № ИНВ-26 (утверждена постановлением Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88). На данном этапе необходимо внести бухгалтерские записи в учетные регистры по результатам инвентаризации и издать приказ об утверждении результатов инвентаризации и привлечении к дисциплинарной ответственности виновных лиц.

Методологическая база для проведения инвентаризации состоит из следующих нормативных актов:

- 1) ФЗ «О бухгалтерском учете»;
- 2) Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (утв. приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н);
- 3) Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49;
- 4) Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98);
- 5) постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации»;

б) постановление Госкомстата РФ от 27 марта 2000 г. № 26 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № ИНВ-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией"».

Функции инвентаризации:

- 1) учетная (можно в натуральном измерителе сравнить правильность ведения документации всех хозяйственных организаций);
- 2) контрольная (является методом фактического контроля за деятельностью материально ответственного лица).

Инвентаризации подвергается все имущество организации независимо от его местонахождения.

Инвентаризация бывает:

- 1) товарно-материальных ценностей (проводится в местах их хранения в присутствии материально ответственного лица путем проверки рабочей комиссией фактического наличия ценностей);
- 2) денежных средств и расчетов (в кассе проверяется фактическое наличие денежных средств).

Из положений приказа Минфина РФ «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» можно выделить **следующие цели инвентаризации:**

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

С помощью проведения инвентаризации решаются следующие задачи:

- 1) обнаружение товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество;
- 2) обнаружение сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью их последующей реализации;
- 3) проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств;
- 4) проверка реальности стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах.

Случаи обязательного проведения инвентаризации:

- 1) передача имущества организации в аренду;
- 2) преобразование государственного или муниципального унитарного предприятия;
- 3) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- 4) смена материально ответственных лиц;
- 5) установление фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;
- 6) стихийное бедствие, пожар, авария или другие чрезвычайные ситуации, вызванные экстремальными условиями;
- 7) ликвидация или реорганизация предприятия.

При наличии на предприятии коллективной материальной ответственности инвентаризация обязательна в следующих случаях:

- 1) при смене руководителя;
- 2) при выбытии из коллектива (бригады) более 50 % его членов;
- 3) по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады).

Инвентаризацию можно классифицировать на виды по различным основаниям.

По основаниям для проведения:

- 1) плановая — проводится на предприятии в определенные сроки в течение всего года по календарному плану;

2) внеплановая — проводимая вне графика.

По объему:

1) полные — охватывают все виды товарно-материальных ценностей. Цель — обеспечить реальность бухгалтерских балансов на конец года;

2) неполные — охватываются отдельные виды принадлежащего предприятию имущества.

Различают инвентаризацию:

1) основных средств;

2) нематериальных активов;

3) товарно-материальных ценностей;

4) денежных средств;

5) расчетов.

По полноте охвата наименований проверяемых ценностей:

1) сплошные — охватывают все разновидности наименований товарно-материальных ценностей, средств и расчетов;

2) выборочные инвентаризации — проверяется только какая-то совокупность материальных ценностей.

29. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов

Проведение инвентаризации по инициативе правоохранительных органов применяется в различных отраслях хозяйства, но чаще всего необходимо 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 организуется на основании распоряжения руководителя организации. В случае ее проведения по инициативе правоохранительных органов руководитель органа дознания направляет мотивированный документ на имя руководителя организации.

Требование о назначении инвентаризации может быть направлено по почте.

Основаниями проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов являются сведения:

- 1) о присвоении или растрате чужого имущества, вверенного материально ответственному лицу;
- 2) о фактах обмана потребителей;
- 3) об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной продукции;
- 4) об умышленном уничтожении имущества;
- 5) о наличии информации об умышленной пересортице, документально не оформленных ценностях.

Ознакомившись с имеющейся информацией, сотрудник правоохранительного органа может принять решение о назначении инвентаризации на конкретном объекте. При этом необходимо провести подготовительные действия, направленные на обеспечение внезапности и эффективности предстоящей проверки.

Перед началом инвентаризации могут быть произведены следующие действия:

- 1) закрытие организации, предприятия и прекращение торгово-закупочных, расчетных операций;
- 2) изъятие в присутствии руководителя организации всех приходно-расходных документов, при необходимости визирование их;
- 3) изъятие документов оперативно-технического учета, а также черновых записей.

Инвентаризация может быть проведена успешно только при соблюдении ряда требований:

- 1) **комиссионности** — создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия;
- 2) **внезапности**. Проведение инвентаризации должно быть для проверяемых неожиданным;
- 3) **действительности**. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подотчету, взвешиванию, обмеру;
- 4) **непрерывности**. При невозможности закончить инвентаризацию в течение 1 дня она должна быть закончена в течение последующих дней.

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

Прежде чем комиссия приступит к непосредственному снятию остатков, материально ответственное лицо должно дать подписку, что к моменту проведения инвентаризации у него на руках нет никаких приходных и расходных документов, не приложенных к отчету.

Начинать инвентаризацию рекомендуется с кассы. Результаты инвентаризации кассы оформляются актом.

Перед началом инвентаризационная комиссия должна провести следующие действия:

1) проверить исправность всех весоизмерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения;

2) получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей должна, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в данном помещении (п. 3.14. Положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке (утв. приказом Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39)).

Проверка фактического наличия имущества производится при участии материально ответственных лиц.

На заключительном этапе инвентаризации осуществляется сравнения показателей бухгалтерского учета с данными инвентаризационной описи.

По результатам инвентаризации составляются следующие документы:

1) документы, где фиксируются фактические остатки (инвентаризационные описи);

2) документы, на основе которых определяются результаты инвентаризации (сличительная ведомость);

3) акт результатов инвентаризации;

4) акт контрольной проверки проведенной инвентаризации;

5) расчет естественной убыли;

6) акт на испорченные товары;

7) объяснения материально ответственного лица;

8) решение руководителя по результатам инвентаризации;

9) иные документы.

При проведении инвентаризации по инициативе правоохранительных органов описи должны быть составлены не менее чем в 3 экземплярах как рукописно, так и с использованием средств вычислительной и другой организационной техники. Все экземпляры инвентаризационной описи считаются подлинниками.

Результатами инвентаризации являются:

1) равенство фактического и книжного остатков;

2) превышение фактических остатков над книжными;

3) превышение книжного остатка над фактическим.

По окончании инвентаризации ее материалы рассматривают на заседании постоянно действующей инвентаризационной комиссии, на котором выясняют причины недостач и излишков.

По окончании инвентаризации проводятся контрольные проверки правильности проведения инвентаризации с участием членов инвентаризационных комиссий и материально ответственных лиц. Результаты контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций оформляются актом и регистрируются в книге учета проверок правильности проведения инвентаризаций.

Сотрудник правоохранительного органа, по инициативе которого назначена инвентаризация, проверяет правильность заполнения инвентаризационной описи, а также наличие подписей членов комиссии.

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

Результаты инвентаризации являются основными доказательствами при расследовании хищений, поэтому инвентаризационные документы приобщаются к проверочным материалам и уголовным делам. Эти документы дают возможность правоохранительным органам устанавливать факт и сумму недостатков и излишков товарно-материальных ценностей.

Способы сокрытия недостатков при проведении инвентаризации:

- 1) занесение в инвентаризационную опись несуществующих товаров (может быть выявлен путем опроса лиц, принимавших участие в инвентаризации);
- 2) последующая дописка количества товаров в инвентаризационных описях (можно обнаружить путем сопоставления различных экземпляров описей);
- 3) составление бестоварных расходных накладных;
- 4) несвоевременное оприходование товаров.

Одним из результатов инвентаризации является наличие излишков товарно-материальных ценностей.

Различают две группы искажений результатов инвентаризации при сокрытии излишков:

- 1) сокрытие излишков путем искажения данных о фактических остатках материальных ценностей (невключение в опись фактически имевшихся в наличии ценностей путем обмана членов комиссии или по сговору с ними; дописки штрихов, запятых и цифр в графе «количество товаров»);
- 2) подлоги, совершаемые с помощью искажения книжных остатков:
 - а) составление из товарных приходных накладных, увеличивающих книжный остаток и соответственно уменьшающих размер излишков;
 - б) несвоевременное (досрочное) оприходование ценностей (к товарным отчетам, составленным до инвентаризации, прилагаются приходные документы, поступившие позднее);
 - в) несвоевременное проведение по отчетности расходных документов.

Способы предупреждения противоправных действий при проведении инвентаризации:

- 1) до начала фактического снятия остатков у материально ответственного лица необходимо взять подписку о том, что все документы приложены к отчету и у него ничего не осталось;
- 2) представитель правоохранительного органа удостоверяет своей подписью товарные отчеты и приложенные к ним первичные документы за несколько дней, до проведения инвентаризации.

При выявлении попыток сокрытия излишков сотрудники правоохранительных органов обязаны выяснять причины нарушений, проводить опрос членов инвентаризационной комиссии, выявлять соучастников.

Заключительная проверка качества проведенной инвентаризации состоит из двух частей:

- 1) проверяется правильность определения остатка в ходе проведения инвентаризации:
 - 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;
- 2) проверяются учетные данные бухгалтерии:
 - а) правильность указания остатка 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.

Результаты инвентаризации — это самый распространенный способ собирания и закрепления фактических данных, при помощи которых можно не только установить ущерб, нанесенный противоправным деянием, но и получить материалы, которые могут быть доказательством по делу.

31. Понятие и классификация методов исследования документальных данных

При фальсификации данных бухгалтерского учета, происходят разнообразные несоответствия, которые отражаются в учетно-экономической информации. Данные несоответствия принято называть формами отражения экономических преступлений, в учетном процессе не смотря на их различия по своей природе, содержанию и проявлению. Юристам и работникам ревизионных органов необходимо знать комплекс специальных методов исследования учетной документации, для успешного выявлять ими фальсификации данных.

Существует стереотип, что субъектами применения различных методов исследования являются только работники контрольно-ревизионных аппаратов, но практика показывает обратное, так как многие приемы исследования документов (формальная проверка, встречная проверка и др.) успешно используются для решения своих задач не только ревизорами и экспертами-бухгалтерами, но и оперативными и следственными работниками.

Под методами исследования документальных данных понимают способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте в целях обнаружения несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей.

По назначению методы бывают:

1) поисковые (первичные) методы исследования документальных данных, с помощью которых выявляются признаки их доброкачественности или возможных криминальных изменений в учетном процессе;

2) проверочные (производные) методы исследования самих этих признаков с целью определения закономерностей их проявления и взаимосвязи между собой.

По сфере применения:

1) общие — используются при анализе различных учетных документов и операций во всех отраслях экономики;

2) частные — используются для проверки определенных групп документов и хозяйственных операций на отдельных участках.

По формам отражения замаскированных правонарушений в учетных данных выделяют следующие методы:

1) направленные на установление противоречий в содержании отдельного документа;

2) с помощью которых устанавливаются несоответствия в содержании нескольких взаимосвязанных документов;

3) позволяющие выявить отклонения от обычного порядка движения материальных ценностей.

По объектам различают методы:

1) проверки одного бухгалтерского документа;

2) нескольких документов, отражающих одну и ту же хозяйственную операцию;

3) учетных данных, отражающих однородные операции.

По способам исследования содержащихся в документах сведений:

1) методы документальной проверки (восстановление учетных записей по документам; обратная калькуляция; хронологический и сравнительный анализы);

2) методы фактической проверки (выборочная инвентаризация, проверка реального состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа, выполнение различных контрольных операций, осмотр, обследование, анализ качества сырья, материалов и готовой продукции).

Некоторые методы документальной и фактической проверок не представляют собой сложности и широко применяются в работе правоохранительных органов в процессе выявления и расследования преступлений. Но ряд методов требует специальной подготовки, поэтому они в полной мере доступны лишь квалифицированным специалистам в соответствующих областях знаний.

32. Содержание методов документальной проверки и их применение в деятельности правоохранительных и контролирующих органов

При исследовании документов в ревизионной и юридической практике применяются методы которые различаются по своему содержанию, формам осуществления, объектам, предмету и задачам исследования, кругу объектов проверки, сфере применения.

Указанные методов находят свое отражение при осмотре документов, их изучении, контрольных подсчетах, сравнительном анализе учетных записей. На основании и круга изучаемых объектов и возникающих несоответствий принято выделять три группы методов документальной проверки.

Методы исследования отдельного документа включают следующие виды проверки:

1) **формальную** — включает внешний осмотр бухгалтерского документа и его изучение;

2) **нормативную** — проверка на соответствие действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, ОСТам, ТУ, нормам расхода сырья, правильности применения расценок, размера налогов;

3) **арифметическую** — установление правильности сделанных в документе подсчетов итоговых сумм.

Все три метода, основанные на перечисленных проверках, характеризуются простотой применения и высокой поисковой значимостью при проведении проверок и ревизий.

Исследование несоответствий в содержании нескольких взаимосвязанных документов производится с помощью двух методов:

1) **встречной проверки**, при которой сопоставляется один и тот же документ в различных экземплярах;

2) **взаимного контроля**, при котором изучаются различные документы.

Сопоставлению могут подвергаться различные бухгалтерские документы, а также документы оперативно-технического учета. С его помощью решаются две основные задачи:

1) выявляются подложные документы;

2) определяется круг участников преступлений.

Различные злоупотребления могут быть обнаружены путем восстановления количественно-суммового учета.

Рассмотрим способ осуществления.

На товар каждого наименования, сорта и цены заводится отдельная карточка, в которой фиксируются все движение и остатки этого товара за определенный 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.

Представители правоохранительных органов должны требовать восстановления количественно-суммового учета только в случаях, когда это вызывается действительной необходимостью. При этом нужно учитывать реальную возможность восстановления количественного учета в соответствующих предприятиях.

Применение метода восстановления количественного учета выявляет недостачи определенных ценностей или излишки. Причинами недостачи могут быть как хищение товарно-материальных ценностей, так и пересортица или учетные ошибки. Причинами излишков

могут быть как поступление товаров без надлежащего документального оформления, так и пересортица.

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

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 используют следующие документы:

- 1) две инвентаризационные описи;
- 2) приходные документы за проверяемый период;
- 3) расходные товарные документы.

С помощью 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.

Метод обратной калькуляции — переходный этап для применения метода восстановления количественного учета, преследующий цель определения документированного расхода сырья и изделий, использованных при изготовлении определенного количества продукции одного либо нескольких наименований.

Хронологический анализ проводится путем дробления учетного периода на более короткие промежутки времени.

С помощью данного метода могут быть установлены:

- 1) нетипичные закономерности в работе предприятия, которые проявляются в виде всплеск или спадов в осуществлении хозяйственных операций;
- 2) единичные отклонения от нормального оборота, указывающие на возможность подлога в отдельном документе.

Хронологический анализ применяется для сужения круга поиска признаков преступлений и причастных к нему лиц.

Сравнительный анализ — взаимное сопоставление содержания разных документов, отображающих аналогичные по своему содержанию операции. Применяется для обнаружения первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений. Предмет сопоставления — различные реквизиты документов.

33. Использование методов фактической проверки в юридической практике

Практика показывает, что применение методов документальной проверки может быть не всегда эффективным, так как документальных несоответствий может и не быть, если имеет место фальсификация всего массива взаимосвязанных документов и отсутствует контроль за материально-ответственными лицами и другими обстоятельствами, что в результате приводит к недостаточно четкому отражению совершенных операций.

Но и в таких случаях можно достичь поставленных задач при исследовании учетных данных, но для этого необходимо будет провести проверку целью которой является установление соответствия между содержанием документов и реальной действительностью. Исходя из вышеизложенного целесообразно для достижения положительного результата наряду с методами документальной проверки данных в ревизионной и правоохранительной практике использовать комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций.

Методы фактической проверки наиболее часто применяются в комплексе с методами документальной проверки. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производиться в ходе нее или позднее. Целью фактической проверки является выяснение соответствия содержания документа действительному состоянию хозяйственной операции.

Методы фактической проверки:

- 1) выборочная инвентаризация товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- 2) проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризаций. Контрольное перевешивание и перемеривание должны производиться только исправленными весоизмерительными приборами. Если перевешивание производится на весах, где была произведена покупка товара, то эти весы должны быть внимательно осмотрены на наличие пломб, отсутствие механических повреждений, при необходимости отрегулированы. При проверке приходно-расходных документов данный метод имеет наибольшую эффективность в момент выполнения хозяйственной операции. Проверка возможна и по завершении операции, но незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом;
- 3) проверка реального состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа, — ревизором изучаются свойства конкретных товарно-материальных ценностей, что может осуществляться как путем осмотра (производственных помещений, оборудования, территории), так и с помощью обследования определенных объектов.

В торговых организациях для проверки многих хозяйственных операций необходимо проводить тщательный осмотр маркировки, товарных знаков, наличия акцизных марок, других отличительных признаков конкретных товаров. Полученные при осмотре данные сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов.

Выполнение контрольных операций с участием специалистов или представителей общественности.

Выделяют ряд приемов:

- 1) **контрольный запуск сырья 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;

2) **контрольная закупка** — проводится контролером в присутствии двух понятых. Целью является установление соблюдения правил торговли, ведения финансовой или предпринимательской деятельности. В результате ее проведения определяются фактический вес отпущенного товара, правильность денежных расчетов;

3) **контрольные обмеры** — наиболее часто применяются для проверки выполнения строительно-монтажных и ремонтных работ с помощью обмеров такими инструментами, как рулетка, метр, геодезический инструмент. Результаты обмера выполненных работ отражаются в составляемом ревизором совместно со специалистом-строителем акте обмера, который подписывают все участники этого действия.

При контрольном обмере могут быть выявлены следующие **нарушения**:

- 1) приписки (указанные в акте работы не выполнены);
- 2) завышение объема или стоимости работ.

При анализе качества сырья, материалов и готовой продукции могут быть обнаружены факты применения неполноценного сырья, замены одних материалов другими, более низкого качества, неправильное указание качественных показателей принимаемой или выпускаемой продукции. Такие факты, как правило, указывают на нарушения технологии производства, установленных правил, норм, стандартов и технических условий.

Получение письменных справок от различных предприятий применяется для получения неопровержимых доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц при проведении проверки по поводу проверяемой хозяйственной операции или содержания проверяемых документов. Ответственные лица обязаны по письменному запросу правоохранительных или ревизионных органов давать письменные сообщения в виде справок по всем фактам нарушений, растрат, недостач или излишков.

Для получения письменных объяснений ревизор имеет право требовать объяснений от всех работников проверяемого предприятия по вопросам, которые возникают в процессе проведения ревизии.

С помощью объяснений проверяется достоверность данных, отраженных в документах, можно выявить подлоги, установить действительно имевшие место события и их участников, а также роль других ревизуемых лиц.

Объяснения позволяют глубже анализировать действия должностных и материально ответственных лиц, обнаружить обстоятельства, способствующие возникновению бесхозяйственности и нарушению финансовой дисциплины, разработать мероприятия по их устранению.

34. Понятие специальных бухгалтерских познаний и формы их использования в правоприменительной деятельности

Специальные познания — это познания в конкретных сферах деятельности, которыми владеет узкий круг специалистов. Одной из разновидностей специальных познаний являются **познания в сфере бухгалтерского учета**.

Назначение специальных бухгалтерских познаний: обнаружение, фиксация и научное исследование объектов с целью получения новых фактических данных не только экономического, но и криминалистического содержания.

Специальные бухгалтерские познания — это совокупность знаний, умений и навыков в области бухгалтерского учета, использование которых обеспечивает исследование процессов и явлений финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в целях их использования в юридической сфере.

Специальные бухгалтерские познания нашли широкое применение в оперативно-розыскной деятельности, уголовном, гражданском и арбитражном процессах.

Формы использования специальных познаний классифицируются в зависимости от субъектов, их применяющих:

- 1) сотрудников правоохранительных органов;
- 2) лиц, обладающих профессиональными познаниями в сфере бухгалтерского учета.

В зависимости от сферы применения познаний выделяют непроцессуальную и процессуальную стадии проведения экспертизы.

Непроцессуальная — до возбуждения уголовного дела включает:

- 1) самостоятельное использование специальных бухгалтерских познаний сотрудниками правоохранительных органов;
- 2) привлечение специалиста-бухгалтера.

Привлечение специалиста-бухгалтера на допроцессуальной стадии может протекать в следующих формах:

1) **справочно-консультационная деятельность** — сообщение им оперативному работнику необходимых сведений относительно оценки акта ведомственной ревизии, специфики ведения бухгалтерских документов в определенных отраслях экономики, содержания и характера первичной документации. Специалист может составить схему документооборота, определить, какими необходимыми реквизитами должны обладать кассовые и банковские документы, каковы признаки злоупотреблений в кредитно-денежной или иной сфере деятельности;

2) **непосредственное участие в проведении оперативно-розыскных мероприятий** — специалист-бухгалтер привлекается в целях собирания, исследования, оценки и использования фактической информации, связанной с учетными процессами. Для привлечения специалиста-бухгалтера к участию в ОРМ необходимо его согласие. Специалист как носитель специальных профессиональных познаний может вместе с оперативным работником участвовать в осмотре и анализе документов, в собирании и анализе информации о признаках совершения преступлений;

- 3) **производство документальных ревизий.**

Производство документальных ревизий осуществляется в следующих случаях:

а) когда в бухгалтерских документах установлены какие-либо несоответствия, могущие рассматриваться как подлог в документах, и необходимо проверить достоверность полученных сведений;

б) когда при инвентаризации выявлены крупные недостатки или излишки, а материалы инвентаризации ревизионным путем не проверены;

в) когда выявлена противоправная деятельность проверяемых должностных лиц, но есть основания предполагать, что их деятельность тесно связана с должностными лицами, работающими на других предприятиях, где тоже совершались аналогичные преступления.

Процессуальная. В процессуальной сфере применение специальных знаний проявляется в следующих формах:

1) участие специалиста в производстве следственных действий по собиранию доказательств;

2) производство документальной ревизии в связи с уголовным делом;

3) судебно-бухгалтерская экспертиза;

Для реализации этих форм привлекаются специалисты или эксперты. Специалистом является лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях в порядке, предусмотренном Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации (УПК РФ).

Целью участия специалиста в следственных действиях является оказание содействия дознавателю, следователю, суду:

1) в обнаружении, закреплении и изъятии документов;

2) для постановки вопросов эксперту;

3) в разъяснении сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Отличие специалиста от эксперта заключается в следующем:

1) специалист сам не выявляет доказательств, а лишь оказывает содействие следователю в обнаружении, закреплении и изъятии фактических данных, имеющие значение для дела;

2) специалист не обладает процессуальной самостоятельностью, он лишь оказывает помощь следователю в силу его некомпетентности в вопросах бухгалтерского учета.

В соответствии с ч. 3 ст. 58 УПК РФ **специалист вправе:**

1) отказать от участия в производстве по уголовному делу, если он не обладает соответствующими специальными знаниями;

2) задавать вопросы участникам следственного действия с разрешения дознавателя, следователя и суда;

3) знакомиться с протоколами следственного действия, в котором он участвовал, и делать заявления и замечания, которые подлежат занесению в протокол;

4) приносить жалобы на действия (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда, ограничивающие его права.

Специалист-бухгалтер решает следующие вопросы:

1) указывает на бухгалтерские документы и учетные регистры, предположительно содержащие сведения, интересующие следователя;

2) помогает найти подлинники документов, вторые экземпляры, копии;

3) указывает на документы, которые вызывают сомнения в их подлинности;

4) определяет круг вопросов, которые необходимо задать подозреваемому, обвиняемому и свидетелю при их допросе;

5) ставит вопросы перед экспертом-бухгалтером.

Документальная ревизия — использование специальных знаний в области бухгалтерского учета для собирания доказательств. Ревизия, проводимая в связи с расследованием уголовного дела, не похожа на обычную, плановую, ревизию.

Судебно-бухгалтерская экспертиза — один из наиболее сложных видов использования специальных бухгалтерских познаний в процессуальной деятельности. Значение экспертиз при расследовании экономических преступлений очень велико.

Привлечение специалистов из сторонних экспертных организаций для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному делу связано с определенными расходами, которым посвящен ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Главным критерием при выборе той или иной организационной формы использования специальных бухгалтерских познаний в деятельности правоохранительных органов является четкое представление их сущности и возможностей.

35. Использование специальных бухгалтерских познаний непосредственно сотрудниками правоохранительных органов

К юристам, которые в своей деятельности самостоятельно применяют свои познания в области судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета, прежде всего относятся дознаватели, следователи, прокуроры и судьи. Но чаще всего эти познания используют оперативные работники, специализирующиеся на борьбе с преступлениями в сфере экономики.

Необходимость их применения обусловлена такими факторами, как:

- 1) более полное представление стоящих перед ним задач в результате использования оперативных и следственных возможностей;
- 2) использование полученных данных в решении оперативно-розыскных и следственных задач.

Используя свои познания в бухгалтерском учете, оперативные работники могут оценить полноту информации, характер нарушений с целью обнаружения признаков преступления, определить интересующие бухгалтерские документы и их отношение к рассматриваемому событию. На основе собственных познаний сотрудник правоохранительного органа быстро уяснит содержание отраженных операций, оценит их соответствие данным, отраженным в других бухгалтерских документах, определит методы проверки документальных сведений. При принятии решения об использовании данных документальной ревизии или аудиторской проверки он сможет своевременно определить момент их использования и установить задание ревизору или аудитору. Зная возможности использования специальных бухгалтерских познаний, сотрудник оперативного подразделения сможет правильно определить последовательность проведения оперативно-розыскных мероприятий, а также тактические приемы их реализации.

В непроцессуальной сфере выделяют следующие виды применения специальных бухгалтерских познаний непосредственно оперативными сотрудниками:

- 1) экономико-правовой анализ отдельных направлений деятельности хозяйствующих субъектов — позволяет выявить несоответствия в показателях экономической информации и их правовой регламентации, анализ которых позволяет выдвинуть достаточно обоснованные оперативно-розыскные версии о возможных способах совершения того или иного вида правонарушений;
- 2) самостоятельное применение отдельных методов документальной и фактической проверок.

Методы, применяемые сотрудниками правоохранительных органов, в исследовании состояния сохранности материальных ценностей:

- 1) методы экономического анализа;
- 2) методы бухгалтерского учета;
- 3) методы экономической статистики.

На первоначальном этапе выявления противоправных посягательств в сфере экономики сотрудником правоохранительного органа весьма успешно могут быть применены наиболее простые методы документальной проверки отдельного бухгалтерского документа или группы взаимосвязанных документов. Наиболее часто в юридической практике применяются формальная проверка документа (56 %), метод встречной проверки (28 %) для решения общих задач выявления и раскрытия преступлений экономической направленности.

В процессе выявления противоправных деяний в сфере экономики наиболее эффективен такой подход, когда оперативно-следственные работники самостоятельно, либо с помо-

щью специалистов изучают узкий круг заранее отобранных учетно-бухгалтерских документов. Затем, в случае установления конкретных признаков определенного преступления в данных бухгалтерского учета по требованию правоохранительных органов специалистами проводится более сложный комплекс действий — **документальная ревизия**.

С целью повышения эффективности самостоятельного применения юристами специальных познаний при исследовании документальных данных появляются практические рекомендации, касающиеся использования различных приемов по отношению к отдельным видам учетной документации.

Специальные познания в области бухгалтерского учета могут быть применены юристами при производстве непроцессуальных и процессуальных действий.

Все рассмотренные способы могут применяться как в отдельности, так и взаимно дополнять друг друга. Эффективность их применения зависит от компетенции юриста-практика, его знаний не только судебной бухгалтерии, организации учетного процесса, экономического анализа, но и особенностей различных отраслей экономики в целом.

36. Понятие и виды документальной ревизии

Документальная ревизия — это система 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 РФ при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций.

Задача ревизии заключается в проверке следующих фактов:

- 1) соблюдения финансовой дисциплины и правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;
- 2) соответствия осуществляемой деятельности организации учредительным документам;
- 3) обеспечения сохранности денежных средств и материальных ценностей;
- 4) обоснованности расчетов сметных назначений и исполнение смет;
- 5) использования бюджетных средств по целевому назначению;
- 6) обоснованности образования и расходования государственных внебюджетных средств;
- 7) операций с основными средствами, нематериальными активами, связанные с инвестициями;
- 8) обоснованности операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций;
- 9) полноты и своевременности расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;
- 10) расчетов по оплате труда и прочих расчетов с физическими лицами;
- 11) обоснованности произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера.

Документальные ревизии проводят:

- 1) контрольно-ревизионное управление Минфина России и его местные органы;
- 2) органы внутриведомственного финансового контроля;
- 3) ревизионные комиссии общественных организаций и акционерных обществ (ст. 85 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»).

Для проведения ревизии назначается конкретное лицо — **ревизор**.

Документальные ревизии различаются в зависимости от органов, осуществляющих проверку, на:

- 1) **вневедомственные** — осуществляются государственными органами и направлены на защиту государственных интересов в сфере финансовых отношений;
- 2) **ведомственные** — осуществляются вышестоящими организациями, а внутрихозяйственные проводятся крайне редко и чаще всего на крупных промышленных объектах. Недостатки:
 - а) проведение одним и тем же ревизором;
 - б) ведомственная заинтересованность ревизоров;
 - в) отсутствие внезапности при ее проведении;
 - г) неиспользование при проведении ревизии возможности предварительного экономического анализа;
- 3) **внутрихозяйственные**.

По основаниям назначения ревизии делятся на:

1) **плановые** — осуществляются по заранее утвержденному руководителем плану (графику) для организации проверки подконтрольных организаций в течение определенного срока;

2) **внеплановые** — осуществляются внезапно, проводятся контрольно-ревизионными органами при наличии фактов о злоупотреблениях и нарушениях финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при чрезвычайных обстоятельствах.

По объему ревизии бывают:

1) **полные** — проверяются все стороны хозяйственной деятельности;

2) **неполные** — проверке подвергаются отдельные виды хозяйственных операций.

В зависимости от полноты проверяемой документации:

1) **сплошные** — проверяется каждый документ, касающийся проверяемой хозяйственной операции;

2) **выборочные** — проверяются отдельные документы;

3) **комбинированные ревизии** — проверка отдельных групп документов осуществляется сплошным методом, а некоторых — выборочным.

По составу ревизионной группы:

1) бухгалтерские;

2) комплексные.

По повторяемости контрольных действий:

1) первичные;

2) дополнительные;

3) повторные.

Конкретные вопросы ревизии определяются программой или перечнем основных вопросов ревизии.

Программа ревизии включает в себя:

1) тему ревизия;

2) период, который должна охватить ревизия;

3) перечень основных объектов и вопросов, подлежащих ревизии.

Ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации осуществляется с помощью:

1) проверки документов по форме и содержанию для установления законности и правильности проведенных операций;

2) проверки соответствия проведенных операций данным первичных документов;

3) встречных проверок, в процессе проведения которых происходят изучение поступлений и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности, сопоставление имеющихся в проверяемой организации записей, документов и данных с соответствующими записями, документами и данными, хранящимися в организациях, от которых получены или которыми выданы денежные средства, материальные ценности и документы;

4) проверки правильности фиксации проведенных операций в бухгалтерском учете и отчетности;

5) проверки правильности использования бюджетных средств и иных государственных средств, доходов от имущества, находящегося в государственной собственности.

37. Задачи, организация и значение документальной ревизии

Основными задачами документальной ревизии являются:

- 1) проверка законности хозяйственных операций, произведенных на проверяемом предприятии, в организации, учреждении;
- 2) проверка соблюдения финансовой дисциплины;
- 3) обнаружение случаев незаконного расходования и списания средств и материалов;
- 4) проверка правильности постановки бухгалтерского учета складского хозяйства и правильности представляемых отчетов.

Документальные ревизии проводят:

- 1) контрольно-ревизионное управление Минфина России и его местные органы;
- 2) органы внутриведомственного финансового контроля;
- 3) ревизионные комиссии общественных и кооперативных предприятий и организаций, акционерных обществ.

Организация документальной ревизии.

Лицо, производящее ревизию, имеет право:

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

При проведении ревизии используются методы фактической и документальной проверки. К методам фактической проверки относятся: осмотр, обследование, инвентаризация, обмер выполненных работ, контрольный запуск сырья и материалов в производство, анализ сырья, материалов и продукции, получение объяснений и справок.

Осмотру могут быть подвержены: территория, производственные помещения, оборудование, склады, продукция, помещения, где хранятся документы.

При проведении обследования применяют не только осмотр необходимых объектов, но и ознакомление с документами, получение объяснений от соответствующих лиц и другие действия. В ходе осмотра и обследования ревизору получает общее представление о деятельности предприятия, учреждения. При обнаружении нарушений ревизор составляет об этом акт и приобщает его к общему акту ревизии.

Инвентаризация — это проверка и регистрация наличия материальных и денежных средств на месте их хранения с последующим сличением остатков с учетными данными.

До начала проверки у материально ответственных лиц необходимо взять расписку в том, что все приходно-расходные документы они сдали в бухгалтерию и никаких неоприходованных или списанных ценностей у них нет. После этого комиссия может приступить к проверке исправности измерительных приборов, пересчету, взвешиванию и перемериванию инвентаризуемых ценностей в натуре. Затем определяются расхождения между нату-

ральными остатками и учетными данными. Выявленная разница отражается в сличительных ведомостях.

Наиболее часто встречаются следующие нарушения:

- 1) нарушение установленной формы документа;
- 2) наличие на документе резолюции или разрешающей подписи в неустановленном месте;
- 3) отсутствие при распорядительном документе исполнительного (и наоборот);
- 4) отсутствие всех необходимых реквизитов на документе;
- 5) несоответствие отдельных реквизитов;
- 6) суммарное несоответствие основного документа и приложения к нему;
- 7) подписание документа лицами, не имеющими на это права;
- 8) отсутствие необходимых приложений;
- 9) расхождение содержания нескольких экземпляров одного и того же документа;
- 10) подделка подписей, наличие подчисток, исправлений.

Результаты ревизии оформляются актом, который имеет важное юридическое значение, а в ряде случаев является вещественным доказательством.

В акте документальной ревизии должны содержаться все относящиеся к делу факты, обнаруженные ревизором. В нем подробно описываются каждый конкретный случай нарушения и поведение ответственных лиц; его описание должно основываться на документах. Требования, предъявляемые к акту: должен быть написан четко, ясно, грамотно, без исправлений; он подписывается ревизором, руководителем и главным бухгалтером проверяемой организации.

Помимо акта, ревизор представляет руководителю, назначившему ревизию, свои письменные предложения и выводы по устранению причин и условий, способствующих правонарушениям.

По поступившим материалам руководитель должен принять решение, утвердить акт ревизии. Для иных ревизоров такого утверждения не требуется.

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

38. Организация и проведение ревизии по инициативе правоохранительных органов

Перед проведением ревизии сотрудник правоохранительных органов должен определить, какие обстоятельства подлежат выяснению, к деятельности какого предприятия или отдельных должностных лиц они относятся, какой период деятельности необходимо охватить проверкой, возможно ли проведение проверки ревизионными методами.

Сначала могут быть проведены подготовительные действия:

- 1) опросы, осмотры, а также оперативно-розыскные мероприятия;
- 2) изучение нормативного материала об особенностях производства ревизии в системе того ведомства, в котором находится организация, подлежащая проверке;
- 3) консультация со специалистами.

По делам о хищениях ревизии и проводятся до возбуждения уголовного дела.

Положения п. 25 ст. 11 Закона РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции» предоставляют органам внутренних дел право при наличии информации о нарушениях в финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций требовать обязательного проведения ревизий и иных проверок.

Правоохранительные органы проводят по своей инициативе первичные, повторные и дополнительные документальные ревизии.

При назначении ревизии на закрытых объектах или производственных участках, где может быть секретная документация, лица из числа ревизоров в обязательном порядке должны иметь для работы с документами допуск.

После возбуждения уголовного дела для начала проведения ревизии необходимо определенное решение следователя по делу. Согласно действующему законодательству данное решение должно быть выражено в форме постановления.

Перед началом ревизии следователь совместно с ревизором решает следующие вопросы:

- 1) каких специалистов следует привлечь;
- 2) кто из материально ответственных лиц должен принять участие в ревизионных действиях;
- 3) какие методы документальной и фактической проверок следует использовать для большей эффективности ревизии и на каком участке.

Этапы проведения ревизии

1-й этап — подготовительный, он включает издание приказа о назначении ревизии, в котором определяются 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. Целесообразно, чтобы план был согласован с инициатором проведения ревизии.

На данном этапе необходимо обеспечить:

- 1) сохранность бухгалтерских документов путем их изъятия или опечатывания мест хранения;
- 2) объективность ревизора путем устранения каких-либо давлений на него со стороны проверяемых лиц.

2-й этап — неотложные контрольные действия ревизора. Ревизор опечатывает места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения, предъявляет руководителю ревизуемой организации документы о назначении ревизии и знакомит его с составом ревизионной группы.

Для достижения наилучшего результата ревизор должен систематически информировать сотрудника правоохранительного органа о ходе ревизионных действий и немедленно сообщать о выявлении фактов злоупотреблений.

3-й этап — проведение контрольных действий. Данный этап состоит из двух стадий.

Стадия 1 — общая проверка хозяйственной деятельности.

Стадия 2 — детальное исследование хозяйственной операции, предусматривает работу ревизора с первичными документами и выполнение ряда конкретных действий, таких как встречная проверка, метод взаимного контроля и др.

Следователь должен 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:

- 1) сочетать использование ревизионных методов с применением других средств доказывания в целях быстрого расследования преступления;
- 2) своевременно направлять деятельность ревизора на наиболее криминогенные участки хозяйственной деятельности ревизуемой организации;
- 3) не дожидаясь окончания ревизии, осуществлять необходимую проверку выявляемых в процессе ревизии обстоятельств.

4-й этап — составление документов о результатах ревизии. Результаты ревизии оформляются актом, в котором фиксируются результаты ревизии, 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.

В акте излагаются установленные факты.

Возможно составление промежуточных актов, отображающих факты проверки конкретных участков хозяйственной деятельности и выявление злоупотреблений.

Акт документальной ревизии составляется в 2–3 экземплярах. Один экземпляр направляется в вышестоящую организацию, второй — в ревизуемую организацию, третий передается непосредственно в правоохранительные органы.

Передаваемые в правоохранительные органы материалы должны содержать:

- 1) письменное сообщение, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства;
- 2) подлинник акта ревизии, оформленный и подписанный надлежащим образом;
- 3) объяснения и возражения должностных лиц по акту ревизии;
- 4) письменные заключения проверяющих.

Если ревизия проводилась по инициативе правоохранительных органов, то акты, составленные по результатам ее проведения, подписываются ревизором, проводившим проверку, и направляются для ознакомления и подписания руководителю ревизуемой организации, главному бухгалтеру, которые должны в течение 5 дней ознакомиться с содержанием актов и подписать их.

Запрещается внесение каких-либо изменений в акт после его подписания проверяющим и должностными лицами проверяемой организации.

39. Оценка и использование материалов ревизии на стадии предварительного расследования

При анализе материалов ревизии необходимо выяснить, какие конкретные факты установлены ревизором, содержат ли они признаки преступления или являются всего лишь правонарушением или обстоятельством, за которым могут скрываться преступления.

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 следователю необходимо ознакомиться с поступившими материалами, проанализировать и правильно оценить их с учетом других материалов дела, а затем наметить план действия, вытекающих из произведенного анализа.

Следователь анализирует акт:

- 1) с точки зрения доброкачественности проведенной проверки;
- 2) с точки зрения доказательственного значения полученных материалов.

Следователю необходимо выяснить:

- 1) правильно ли с точки зрения действующего законодательства оформлены отдельные ревизионные действия;
- 2) в полном ли объеме выполнена проверка;
- 3) применены ли ревизором все необходимые в данной ситуации приемы проверки документальных данных;
- 4) все ли необходимые документы приобщены к акту;
- 5) на каком этапе к участию в ревизии привлекались должностные и материально ответственные лица, дали ли они объяснения и как эти объяснения учтены ревизором;
- 6) не имеются ли в акте противоречия между содержанием исследования и выводами ревизора.

Перед тем как использовать материалы ревизии при расследовании уголовного дела, необходимо убедиться в их доброкачественности и реальности отраженных в них фактов.

На стадии предварительного расследования необходимо установить:

- 1) какие факты преступлений выявлены ревизией;
- 2) какие собраны сведения о способах и обстоятельствах совершения преступления, все ли они известны;
- 3) какие конкретно лица подозреваются в совершении преступления;
- 4) определен ли размер материального ущерба;
- 5) выявлены ли обстоятельства, способствовавшие совершению преступления;
- 6) имеются ли данные, ставящие под сомнение доброкачественность ревизионных материалов;
- 7) обоснованы ли выводы ревизии.

В ходе изучения материалов ревизии необходимо обратить внимание на приложенные к акту ревизии объяснения должностных лиц по фактам нарушений и злоупотреблений, так как они имеют большое значение.

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает следующие решения:

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

2) вернуть материалы ревизии органу, проводившему ревизию, для доработки при наличии существенных недостатков;

3) признать первичную ревизию недостаточной, потребовать ее повторного производства.

Также может быть назначена дополнительная или повторная ревизия с учетом новых данных, появившихся в уголовном деле.

На основе анализа и оценки материалов ревизии и других данных, собранных к моменту возбуждения уголовного дела, следователь решает, 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. Окончательный вывод о преступлении и его обстоятельствах можно сделать лишь после проведения соответствующего расследования.

Материалы документальной ревизии уголовно-процессуальным законодательством относятся к «иным документам» и допускаются в качестве доказательств, если они имеют значение для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию. Материалы ревизии являются доказательствами после оформления их соответствующим образом. Дальнейшая оценка этих доказательств происходит в процессе расследования в соответствии с требованиями УПК РФ.

Дальнейшее использование материалов ревизии при расследовании уголовного дела обязательно должно сочетаться с проверкой этих материалов путем проведения соответствующих следственных действий.

Материалы ревизии наиболее часто приобщаются к уголовным делам о преступлениях и могут эффективно использоваться при расследовании преступлений экономической направленности.

В юридической практике сформировалась тенденция, что материалы ревизии используются в расследовании лицом, вынесшим постановление о ее назначении, но в виде исключения к следователю могут поступать акты ревизий от контрольно-ревизионных органов, которые осуществляли проверку в рамках финансового контроля и выявили различные злоупотребления. На начальном этапе расследования в работе органов предварительного расследования с материалами документальных ревизий можно наблюдать ряд особенностей.

Ревизия должна проводиться в соответствии с правовыми нормами, регламентирующими порядок ее производства и права ревизора и ревизуемых лиц, так как это имеет большое значение при оценке материалов ревизии с точки зрения их доброкачественности. На следователя возлагается обязанность по обеспечению участия в инвентаризациях, обмерах выполненных работ и других ревизионных действиях ревизуемых лиц. Следователи должны давать объяснения ревизору, знакомиться с соответствующими документами и материалами ревизии.

Наиболее частым нарушением в юридической практике является проведение ревизии без участия указанных лиц и составление акта без проверки и учета их объяснений.

В дальнейшем при анализе материалов ревизии необходимо выяснить были ли привлечены и в какой форме к участию в ревизии те работники, служебная деятельность которых проверялась. На сегодняшний день не редки случаи когда ревизоры проводят отдельные проверочные действия такие как, обмер выполненных работ, контрольный запуск сырья и материалов в производство, без участия некоторых ревизуемых лиц, которые непосредственно отвечали за соответствующие участки работы. Как правило эти лица начинают оспаривать результаты обмера или иного действия, но ревизор редко принимает во внимание их возражения.

Данные нарушения могут быть установлены сотрудниками правоохранительных органов с помощью ознакомления с актами, составленными при производстве указанных дей-

ствий, и с объяснениями ревизуемых лиц. Если такие случаи будут установлены то может возникнуть необходимость в производстве повторной ревизии. Некоторые недобросовестные ревизоры при установлении в процессе ревизии фактов, которые расцениваются ими как признаки злоупотреблений, несвоевременно получают по ним объяснения от соответствующих лиц и не знакомят последних с документами, послужившими основанием для выводов. В дальнейшем при ознакомлении с актом ревизии эти лица пытаются опровергнуть сделанные выводы, для чего ссылаются на обстоятельства, которые не были проверены ревизорами, и в виде доказательства представляют не исследованные ими документы. Но как правило по их объяснениям не проводится надлежащая дополнительная проверка.

Если такие нарушения будут установлены и в связи с ними возникнут сомнения в достоверности выводов проведенной ревизии и установленных в результате нее злоупотреблений можно потребовать производства дополнительной ревизии.

Таким образом, оценка результатов ревизии во многом зависит от соблюдения вышеуказанных и других правил. Нарушения, носящие формальный характер, и кажущиеся на первый взгляд безобидными, в последствии пагубно сказываются на полноте и доброкачественности ревизионной проверки и обоснованности выводов ревизии.

40. Взаимодействие правоохранительных и ревизионных органов

Деятельность контрольно-ревизионных органов регламентируется Положением о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок) (утв. приказом Минфина РФ, МВД РФ и ФСБ РФ от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717).

Так, согласно названному Положению, контрольно-ревизионные органы Минфина России и Генеральная прокуратура РФ, МВД РФ, ФСБ РФ взаимодействуют между собой на постоянной основе для повышения результатов по борьбе с преступностью в сфере экономики по вопросам организации, проведения и реализации материалов ревизий, а также обмена информацией по укреплению законности в области финансовой, бюджетной и валютной политики России, разработки совместных методических рекомендаций, указаний при осуществлении контрольных функций, принятии совместных мер по единообразному применению финансового, бюджетного и валютного законодательства Российской Федерации.

В контрольно ревизионные органы Минфина России входят:

- 1) департамент государственного финансового контроля и аудита;
- 2) контрольно-ревизионные управления Минфина России в субъектах Российской Федерации.

Приоритетным направлением в деятельности контрольно-ревизионных органов во взаимодействии с правоохранительными органами является контроль за целевым и рациональным использованием и сохранностью средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств (п. 2 названного Положения).

Работники контрольно-ревизионных органов при организации и проведении ревизий руководствуются действующим законодательством, приказами, инструкциями, нормативными правовыми актами федеральных органов исполнительной власти.

Можно выделить следующие виды контрольных мероприятий при проведении контрольно-ревизионной работ: ревизия, проверка, предварительное изучение документов при различных основаниях их проведения — по инициативе контрольно-ревизионного органа, по требованию правоохранительных органов.

Постоянное взаимодействие правоохранительных и контрольно-ревизионных органов 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, главной задачей которых является оперативное рассмотрение всех вопросов совместных действий (п. 6 Положения).

По требованию должностного лица правоохранительного органа контрольно-ревизионный орган проводит проверку правомерности использования средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов, доходов от имущества, находящегося в федеральной собственности (п. 7 Положения).

Контрольно-ревизионные органы по требованию правоохранительных органов участвуют в предварительном изучении изъятых документов проверяемой организации при подготовке решений о проведении ревизии (п. 9 Положения).

Контрольно-ревизионные органы рассматривают требования правоохранительных органов и проводят ревизии по этим обращениям в порядке очередности их поступления. При возникновении необходимости проведения внеочередной ревизии правоохранительными органами контрольно-ревизионный орган совместно с правоохранительным органом, по заданию которого уже проводится ревизия, решают вопрос о необходимости ее проведения, что оформляется совместным решением (п. 11 Положения).

В случае обнаружения нарушений в ведении бухгалтерского учета в ревизуемой организации руководство контрольно-ревизионного органа вправе принять и направить в правоохранительный орган материалы для принятия мер к должностным лицам, ответственным за ведение бухгалтерского учета, а также мотивированное решение о приостановлении проведения ревизии до полного восстановления бухгалтерского учета.

Контрольно-ревизионный орган при необходимости и по согласованию с правоохранительным органом имеет право проводить встречные проверки на предприятиях и в организациях, осуществляющих взаимные расчеты с ревизуемой организацией. Правоохранительные органы должны оказывать содействие в организации таких проверок, предоставляя необходимую информацию о местонахождении предприятий и организаций, организуя взаимодействие с проверяющим в месте их проведения.

Правоохранительный орган оказывает содействие в получении объяснений от должностных и материально ответственных лиц.

Правоохранительный орган вправе обратиться в контрольно-ревизионный орган с просьбой о замене ревизоров, участвующих в проверке, при наличии достаточных оснований.

Результаты ревизии оформляются актом.

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

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий должен рассмотреть их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные УПК РФ, а также информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

41. Понятие судебно-бухгалтерской экспертизы

Под **экспертизой** в правовой литературе принято понимать исследование определенного вопроса, для ответа на который требуются специальные знания, с предоставлением мотивированного заключения. В России на сегодняшний момент существуют 22 рода судебных экспертиз и 53 вида экспертных специальностей.

Можно выделить группу судебно-экономических экспертиз, которая включает:

- 1) финансово-экономическую;
- 2) финансово-кредитную;
- 3) бухгалтерскую экспертизу.

Судебно-бухгалтерская экспертиза исследует записи бухгалтерского учета и на их основании документально обосновывает свои выводы, поэтому является важным средством собирания доказательств по уголовным и гражданским делам.

Судебно-бухгалтерскую экспертизу можно также рассматривать как процессуальное действие лица, обладающего специальными учетно-экономическими познаниями по разрешению вопросов, поставленных перед ним следователем или судом с целью установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела.

Правовая база судебной экспертизы состоит из следующих нормативных правовых актов:

- 1) ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;
- 2) Гражданского процессуального кодекса Российской Федерации (ГПК РФ);
- 3) Арбитражного процессуального кодекса Российской Федерации (АПК РФ);
- 4) УПК РФ;
- 5) Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ);
- 6) Таможенного кодекса Российской Федерации (ТК РФ);
- 7) НК РФ;
- 8) других федеральных законов, а также нормативных правовых актов федеральных органов исполнительной власти, регулирующих организацию и производство судебной экспертизы.

Судебно-экспертная деятельность направлена 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.

Для обеспечения исполнения полномочий судов, судей, органов дознания и лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров посредством организации и производства экспертизы в системе исполнительной власти Российской Федерации были созданы государственные судебно-экспертные учреждения. Подразделения НИЛСЭ Минюста РФ, ЭКЦ МВД РФ, отделения судебно-бухгалтерских экспертиз ЭКУ УВД в основном производят судебно-бухгалтерские экспертизы, а для правоохранительных органов они проводятся в обязательном порядке. Если экспертиза не может быть проведена в государственном судебно-экспертном учреждении, которое обслуживает указанную территорию по таким обстоятельствам как отсутствие эксперта необходимой специальности, отсутствие материально-технической базы для проведения экспертизы, то она может быть произведена государственными экспертными учреждениями, обслуживающими другие территории.

В соответствии с международными договорами РФ деятельность государственных судебно-экспертных учреждений по организации и производству экспертизы может проводиться для других государств только в тех случаях если это закреплено в законе.

42. Предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет свой предмет, метод и задачи.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы составляют явления, характеризующиеся совокупностью следующих признаков:

- 1) они связаны с хозяйственной деятельностью;
- 2) они нашли отражение в бухгалтерском учете;
- 3) их пределы определяются вопросами, поставленными следователем;
- 4) заключение по ним дается специалистом в области бухгалтерского учета.

Деятельность эксперта-бухгалтера регламентируется процессуальным законодательством. При нарушении процессуальных условий назначения и проведения бухгалтерской экспертизы она утрачивает характер процессуального способа собирания доказательств. Работа эксперта-бухгалтера состоит из двух частей:

- 1) исследования документов и других материалов дела, представленных эксперту-бухгалтеру следователем или судом;
- 2) составления заключения, которое является результатом исследования и передается следователю или суду.

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

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы принято подразделять на вещественные, документальные и другие доказательства, также к ним можно отнести протоколы следствия, судебного и арбитражного рассмотрения, в которых зафиксированы исследуемые обстоятельства дела.

Объекты бывают:

- 1) **общие** — 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
- 2) **специальные** — 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).

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы — совокупность средств, применяемых экспертом-бухгалтером при изучении им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела.

Эти приемы можно разделить на:

- 1) **приемы общей методики** — используются при изучении материалов различных дел независимо от особенностей расследуемого преступления, отрасли экономики и специфики того предприятия, в котором совершено преступление;
- 2) **приемы частной методики** — применяются для выявления правонарушений в конкретной отрасли.

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы:

- 1) проверка и установление факта и размера недостачи или излишков товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также времени и места возникновения недостачи;

- 2) проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений;
- 3) исследование документов, содержащих обоснование списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров;
- 4) определение случаев нарушения финансовой дисциплины;
- 5) проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в данных бухгалтерского учета;
- 6) определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Также эта экспертиза решает, правильно ли была применена методика проведения документальной ревизии, и выявляет недостатки при осуществлении предварительного, текущего и последующего финансового контроля.

43. Компетенция эксперта-бухгалтера

Под **компетенцией** в теории права подразумевается определенный круг прав и обязанностей, которые устанавливаются нормативными правовыми актами для организаций, органов, должностных лиц, уполномоченных осуществлять данную функцию.

В процессе производства экспертизы **эксперт** согласно ст. 57 УПК РФ **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.

ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» **обязывает эксперта**:

- 1) принять к производству порученную ему руководителем соответствующего государственного судебно-экспертного учреждения судебную экспертизу;
- 2) провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела, дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;
- 3) составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение в орган или лицу, которое назначило экспертизу, если:
 - а) поставленные вопросы 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;
- 4) не разглашать сведения, ставшие ему известными в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну;
- 5) 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 исследования, 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;
- 6) уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя, прокурора или в суд.

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).

За дачу заведомо ложного заключения эксперт несет ответственность в соответствии со ст. 307 УК РФ.

Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной.

В соответствии со ст. 70 УПК РФ эксперт не может принимать участия в производстве по уголовному делу, если он находится или находился в служебной или иной зависимости от сторон и их представителей или обнаружится его некомпетентность.

Если у эксперта-бухгалтера при выполнении им своих должностных полномочий возникает потребность в общении с обвиняемым и другими заинтересованными лицами, то он возбуждает об этом ходатайство перед следователем. Следователь организует такое общение в форме допроса обвиняемого или иного лица с участием эксперта.

Сотрудники государственных органов, организаций, объединений и отдельные лица не должны воздействовать на эксперта в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах иных лиц. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат уголовной ответственности (ст. 302 УК РФ).

44. Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза может назначаться на предварительном расследовании дел и при рассмотрении их в суде (ст. 195, 283 УПК РФ). Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы не является обязательным и должно вытекать из конкретных обстоятельств дела, материалов ревизии, бухгалтерских и иных документов.

Основаниями для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы являются:

- 1) противоречия между заключением ревизии и материалами дела;
- 2) расхождения между заключением первоначальной и повторной ревизией;
- 3) непринятие ревизором документов, предоставленных должностными и материально-ответственными лицами для проведения учета;
- 4) отсутствие подтверждения выводов ревизора в документальной форме о недостатке, которая не дифференцирована по материально-ответственным лицам;
- 5) проведение ревизии без привлечения должностных и материально-ответственных лиц;
- 6) сомнения в достоверности исчисления размера ущерба;
- 7) сомнения в методах, применяемых ревизором при определении ущерба;
- 8) наличие мотивированного ходатайства обвиняемого, оспаривающего выводы ревизии;
- 9) заключение эксперта другой специальности.

Перед назначением бухгалтерской экспертизы следователю необходимо внимательно изучить материалы дела. Он изучает систему учета и отчетности в организации, в которой имело место хищение, истребует дополнительные документы и т. д.

При назначении судебно-бухгалтерской экспертизы большое значение имеет грамотная постановка вопросов на разрешение эксперта. Правильная их постановка зависит от предмета и задач бухгалтерской экспертизы и компетенции эксперта.

Требования при постановке вопросов:

- 1) четкая формулировка вопроса, отсутствие необоснованных обобщений;
- 2) вопрос должен быть сформулирован так, чтобы возникла необходимость проведения экспертного исследования, а не дачи справочной информации;
- 3) вопросы должны быть логичными, последовательными, короткими и четкими;
- 4) не следует ставить перед экспертом большое число вопросов;
- 5) необходимо ставить перед экспертом вопросы, непосредственно относящиеся к определенным обстоятельствам расследуемого дела.

Производство экспертизы состоит из нескольких этапов.

Первый этап, который можно называть организационным, включает:

- 1) вынесение постановления о назначении экспертизы;
- 2) ознакомление с заданием на проведение экспертизы;
- 3) оценку содержания и полноты материалов, предоставленных для исследования;
- 4) выбор методики, наиболее подходящей для проведения экспертизы;
- 5) разработку плана экспертизы и установление примерного времени, необходимого для ее проведения;

Эксперт в течение 5 дней должен ознакомиться с материалами. При невозможности дать заключение по поставленным вопросам эксперт составляет мотивированное сообщение. К таким случаям относятся:

- 1) случаи, когда вопросы выходят за пределы компетенции эксперта, носят правовой характер или не требуют специальных бухгалтерских познаний;
- 2) недостаточное количество представленных материалов;
- 3) невозможность получения необходимых материалов без проведения документальной ревизии или других видов экспертиз (почерковедческой, товароведческой);
- 4) отсутствие необходимых для экспертизы документов (если нельзя их сразу восполнить) или непредставление необходимых для экспертизы материалов;
- 5) отсутствие у эксперта-бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Сообщение о невозможности дачи заключения должно быть подписано экспертом и удостоверено печатью экспертного учреждения.

Если эксперт имеет возможность ответить хотя бы на один из поставленных следователем (судом) вопросов, он обязан проводить экспертизу.

Второй этап (исследовательский) — осуществляется выполнение экспертных процедур с помощью исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. На этом этапе происходит описание процесса исследования и его результатов, дается научное объяснение установленным фактам.

Третий этап (заключительный) — группировка и систематизация результатов исследования, обобщение результатов и составление итогового документа заключения.

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.

45. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы

Любая деятельность человека основывается на взаимодействии субъектов и объектов. Под **субъектом** принято понимать источник активности, направленной на объект.

Объект — то, что противостоит субъекту, на что направлена его деятельность.

Объекты рассматриваемой экспертизы могут быть классифицированы на общие и специальные.

К общим объектам исследования эксперта-бухгалтера относятся:

- 1) первичные и сводные бухгалтерские документы;
- 2) материалы инвентаризации;
- 3) документы бухгалтерского оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости), записи в регистрах аналитического и синтетического учетов;
- 4) документы и записи оперативного и неофициального учетов.

Специальными объектами исследования могут являться:

- 1) акты документальной ревизии;
- 2) заключения экспертов в других областях знаний;
- 3) протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу;
- 4) протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок).

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы:

- 1) учетные записи, хранящиеся на бумажных носителях информации;
- 2) учетные записи, хранящиеся на электронных носителях информации.

В число объектов судебно-бухгалтерской экспертизы входят данные документов бухгалтерского учета, содержащиеся: в документах-основаниях; первичных документах; журналах, книгах и других регистрах документов; ведомостях аналитического учета; журналах-ордерах, мемориальных ордерах.

Объекты экспертных исследований:

- 1) записи, которые содержатся в документах чернового учета;
- 2) курсы валют;
- 3) данные, отражающие результаты оперативного производственного учета;
- 4) документы, которые содержат показатели статистического учета;
- 5) учетные данные на электронных носителях информации.

46. Вопросы, решаемые судебно-бухгалтерской экспертизой

Судебно-бухгалтерской экспертизой решается большое множество вопросов. **Примерные вопросы, решаемые судебно-бухгалтерской экспертизой:**

1) правильно ли оформлена операция с материальными ценностями, в чем это проявляется, какому нормативному акту по бухгалтерскому учету не соответствует данное оформление;

2) отражена ли в бухгалтерском учете определенная хозяйственная операция, осуществленная в конкретное время;

3) не нарушены ли какие-либо требования правил учета и контроля в связи с такими-то операциями (при составлении расчетных и платежных ведомостей, калькуляций; поступлении, выдаче, списании материальных ценностей, выплате денежных средств и т. д.), и если да, требования каких правил и каким образом нарушены;

4) не нарушены ли правила бухгалтерского учета при оформлении первичных и сводных (группировочных или накопительных) документов по таким-то хозяйственным операциям в таком-то периоде, и если да, какие правила и каким образом нарушены;

5) правильно ли начислялась зарплата рабочим и служащим данной организации за определенный период времени, и если нет, то в чем выразились отступления от установленного порядка ее начисления; правильно ли использованы расценки при начислении зарплаты;

6) является ли документально обоснованной определенная бухгалтерская операция;

7) товарной или бестоварной является интересующая бухгалтерская операция;

8) правильно ли списаны такие-то материальные ценности в связи с данной деятельностью;

9) были ли допущены искажения производственных расходов;

10) присутствовало ли завышение списанных материалов в указанном периоде, с учетом заключения по результатам технологической экспертизы о должном списании;

11) в каком количестве и сумме выразилось излишнее списание;

12) мог ли сдатчик тары обладать тем ее количеством, которое указано в приемных квитанциях;

13) верно ли отражено в учетных документах поступление денег, внесенных в порядке расчетов за товары, полученные в кредит;

14) обнаружены ли дописки в объемах проверяемых работ, указанных в нарядах на начисление зарплаты;

15) правильно ли при оформлении указанной бухгалтерской операции использована норма естественной убыли;

16) не применяли ли норму естественной убыли исходя из завышенного оборота товарной массы;

17) не использовалась ли норма естественной убыли по транзитным операциям или на товары, принимаемые отпускаемые без осмотра веса или по весу, обозначенному на таре;

18) были ли учтены при выполнении бухгалтерской операции акты о недостатке материальных ценностей;

19) чем можно мотивировать расхождения в различных документах бухгалтерского учета, отражающих такую-то хозяйственную операцию;

20) совпадают ли данные счетов бухгалтерского учета и первичных документов;

21) какие имеются противоречия, к каким хозяйственным операциям и промежуткам времени они относятся;

22) имеются ли в учетных регистрах записи, не соответствующие первичными документами;

23) была ли соблюдена бухгалтерией корреспонденция счетов, которая предписывается определенными правилами;

24) как можно объяснить противоречия в документах бухгалтерского учета, отражающих указанную операцию;

25) не противоречат ли такие-то бухгалтерские операции, исполненные данным лицом, требованиям бухгалтерского учета;

26) соответствуют ли действия должностного лица нормам, изложение которых не требует специальных знаний бухгалтера.

47. Заключение эксперта-бухгалтера и его оценка следователем, судом

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение.

Заключение в соответствии со ст. 204 УПК РФ — это процессуальный документ, в котором эксперт доводит свои выводы до сведения органа или лица, назначившего экспертизу. Устные ответы эксперта в суде или при проведении допроса на следствии необходимы для разъяснения письменного заключения, но не для его замены.

Заключение эксперта не может быть основано на документах, которые не были приобщены следователем к делу. Заключение эксперта будет некомпетентным при условии, что он учтет не все предоставленные ему материалы, имеющие значение для решения вопросов, поставленных перед ним.

Заключение эксперта-бухгалтера составляется согласно требованиям ст. 57, 204 УПК РФ. Законодатель установил, что заключение должно быть объективным и достоверным, а факты, изложенные в нем, должны быть бесспорными.

Заключение состоит из 3 частей: **вводной, исследовательской, заключительной (выводов).**

Во вводной части указываются:

- 1) название экспертизы и к какому из трех видов она принадлежит: дополнительная, повторная, комиссионная;
- 2) дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;
- 3) необходимая информация об эксперте: Ф. И. О., специальность, образование, наличие ученой степени и звания, занимаемая им должность;
- 4) даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;
- 5) основание для производства экспертизы (кем и когда вынесено постановление);
- 6) перечень поступивших материалов;
- 7) сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- 8) сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение;
- 9) вопросы, поставленные на разрешение эксперта.

В исследовательской части:

- 1) описываются процесс проведения исследования бухгалтерских документов, его результаты;
- 2) дается научное обоснование установленным фактам, полученным в процессе проведения исследования;
- 3) указываются, какие методы и способы исследования применялись при изучении бухгалтерских документов;
- 4) обосновываются расхождения между данными результатов исследования эксперта и ревизоров, при этом необходимо делать ссыла на документы;
- 5) указываются нормативные правовые акты, которые эксперт использовал при разрешении поставленных перед ним вопросов;
- 6) описываются факты, имеющие отношение к предмету экспертизы, которые были получены в результате проведения следственных действий;
- 7) если была проведена повторная экспертиза, то необходимо объяснить причины расхождения ее результатов с результатами первоначальной экспертизы.

Последняя часть заключения содержит выводы эксперта-бухгалтера, которые должны быть четко сформулированы, чтобы впоследствии исключить различные толкования.

48. Порядок оформления заключения судебно-бухгалтерской экспертизы

По окончании экспертных исследований экспертом составляется экспертное заключение, которое должно соответствовать процессуальному законодательству и отражать объективные данные, имеющие доказательную силу, обнаруженные экспертом в процессе исследования объекта. Экспертное заключение должно быть полным и логически обоснованным.

Соблюдение полноты экспертизы заключается в :

- 1) полноте исследования всех представленных на экспертизу объектов;
- 2) полноте ответов эксперта на все поставленные перед ним вопросы;
- 3) обоснованности такого отказа;
- 4) полноте описания хода и результатов исследования.

Логическая обоснованность заключения проявляется в отсутствии формально-логических ошибок. Выводы эксперта должны быть мотивированными, не должно быть внутренних противоречий. Стиль изложения содержания заключения — официальный, с применением профессиональных юридических и экономических терминов. Недопустимым является образное эмоциональное изложение. Юридическая квалификация не входит в компетенцию эксперта. В заключении эксперта-экономиста выделяют 3 части: вводную, исследовательскую и непосредственно сами выводы.

Вводная часть заключения включает:

- 1) название экспертизы с указанием ее номера и вида: дополнительная, повторная, комиссионная или комплексная;
- 2) указания на наименования органа, назначившего экспертизу;
- 3) указания должности, фамилии, имя, отчества, образования, специальности эксперта, проводившего экспертизу, или группы экспертов при проведении комиссионной экспертизы.

Вопросы формулируются экспертом так же, как они указаны в постановлении о назначении экспертизы. Недопустимо изменять формулировки вопросов, но при возникновении необходимости их уточнить эксперт обязан изложить вопрос следователя или суда, а затем пояснить, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией. При обнаружении вопросов, полностью или частично выходящих за рамки специальных познаний эксперта, необходимо отметить это в заключении. Эксперт свободен в выборе последовательности изложения вопросов, он группирует их так, чтобы обеспечить наиболее целесообразный порядок исследования.

Во вводной части также излагаются те вопросы, которые были поставлены по инициативе эксперта.

Исследовательская часть заключения включает:

- 1) содержание описания процесса исследования и его результаты;
- 2) научное объяснение установленным фактам.

Необходимо установить соответствие между вопросами, разрешаемыми экспертом, и разделами исследовательской части. В том случае, если осуществлялось одновременное исследование двух и более взаимосвязанных вопросов, результаты подобного исследования могут быть изложены в одном разделе.

Исследовательская часть включает:

- 1) приемы и методы исследований с доступным и подробным описанием, целью которого является обеспечить понимание лицам, не обладающим экономическими познаниями;
- 2) обоснование и объяснение величин и расчетов, которые использовались при производстве экспертизы;

3) указание на справочно-нормативные материалы, которые использовались экспертом при ответе на поставленные вопросы, с указанием даты и места их издания;

4) исходные данные, которые были приняты на основе результатов следственных действий;

5) пояснения представленных приложений;

6) развернутую мотивированную экспертную оценку результатов исследования, обосновывающую вывод по заданному вопросу.

Выводы эксперта (заключительная часть) излагаются в форме ответов на поставленные вопросы в последовательности, в которой вопросы представлены во вводной части заключения эксперта. На каждый из поставленных вопросов необходимо дать ответ либо указать причины, по которым ответ не может быть получен. Конец заключения может содержать выявленные обстоятельства, по которым эксперту не были поставлены вопросы, но которые были установлены им в ходе исследования. Данные выводы, как и все остальные, должны быть четкими и ясными, что должно исключать различные толкования.

Заключение подписывается экспертом, который проводил исследование или группой экспертов в случае проведения комиссионной экспертизы, и заверяется печатью экспертного учреждения, затем направляется органу, назначившему экспертизу, руководителем экспертного учреждения.

Таблицы и графики, прилагающиеся к заключению, также подписываются экспертом и заверяются печатью экспертного учреждения. На них проставляются номер и дата заключения, к которому они составлены.

49. Содержание акта о невозможности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

Акт о невозможности дачи заключения составляется, если поставленный перед экспертом-бухгалтером вопрос выходит за рамки его компетенции или при условии, что следователем или судом исчерпаны все возможности, необходимые для экспертно-бухгалтерских документов и они, по его мнению, не могут быть заменены иными, а имеющихся материалов недостаточно для дачи заключения. Для вынесения сообщения о невозможности дать заключение эксперт-бухгалтер должен сначала провести тщательное исследование имеющихся материалов.

В акте о невозможности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы можно выделить 3 части: вводную, мотивировочную и заключительную.

Вводная часть состоит из тех же сведений, что содержатся во вводной части экспертного заключения.

В мотивировочной части подробным образом излагаются причины, по которым дать заключение не представляется возможным.

Заключительная часть содержит указания на невозможность дать ответ по каждому из поставленных перед экспертом вопросов.

Для того чтобы сообщение о невозможности дачи заключения обладало юридической силой, оно должно быть подписано экспертом, которому было поручено проведение исследования. Подпись эксперта в свою очередь должна быть заверена печатью экспертного учреждения. Один экземпляр сообщения о невозможности дачи заключения направляет органу, назначившему экспертизу, а другой оставляет в экспертном учреждении для отчетности проделанной работы. Документы, которые были представлены для проведения экспертного исследования, должны быть возвращены органу, назначившему экспертизу, вместе с заключением или сообщением о невозможности дачи заключения.

50. Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы

Заключение эксперта имеет двойственное значение: с одной стороны, это вид доказательства, а с другой — это процессуальный акт, в котором это доказательство изложено.

На практике заключение эксперта воспринимается как особый вид доказательства. Данная позиция является необоснованной, так как эксперт может ошибиться в выводах, сделанных в ходе проведенного им исследования.

Заключение эксперта оценивается в два этапа: сначала оно оценивается следователем, дознавателем, прокурором (субъектами, осуществляющими уголовное преследование), а в заключение — судом.

Каждый этап имеет свои отличительные особенности.

Оценка заключения эксперта состоит в решении вопросов о достоверности заключения эксперта, о доказанности фактических данных и об их значении для установления главного факта.

Общие критерии оценки заключения эксперта:

- 1) оценка личности эксперта;
- 2) оценка правильности соблюдения процессуального порядка назначения и проведения экспертизы;
- 3) оценка тех материалов, которые были предоставлены для проведения экспертизы;
- 4) оценка заключения эксперта с точки зрения полноты и научной обоснованности;
- 5) оценка сделанных экспертом выводов в его заключении;
- 6) оценка заключения с позиции правильности составления;
- 7) оценка ошибок, которые, вероятно, мог допустить эксперт;
- 8) оценка доказательств, которые содержатся в заключение эксперта с позиции их относимости и допустимости к рассматриваемому делу.

Чем шире у следственного или судебного работника кругозор, опыт и разносторонние знания в области специальных вопросов, тем более требователен он будет к заключению эксперта.

Проводя оценку процессуального порядка назначения и производства экспертизы, прежде всего необходимо обращать внимание на соблюдение установленных законом требований при вынесении постановления о назначении экспертизы, соблюдение прав подозреваемого, обвиняемого, потерпевшего при назначении экспертизы и ознакомлении с ее результатами в ходе предварительного расследования. Также немаловажными фактами при оценке процессуального порядка являются разъяснения эксперту его прав и обязанностей, правильность оформления заключения эксперта.

Оценка личности эксперта состоит в оценке его квалификации и компетентности в решении поставленных перед ним вопросов, сводится к установлению у него специального образования, определенной специализации и опыта работы по ней.

Оценка материалов экспертизы состоит из следующих элементов:

- 1) оценки объектов исследования, проводимого экспертом, с точки зрения их пригодности, подлинности, полноты;
- 2) оценки материалов экспертизы со стороны достаточности по количественным и качественным признакам.

Понятие полноты исследования состоит в том, что эксперт, с одной стороны, должен ответить на поставленные органом, назначившим экспертизу, перед ним вопросы, с другой — в процессе производства экспертизы могут быть обнаружены обстоятельства, в отно-

шении которых вопрос не ставился. При установлении экспертом обстоятельств, которые имеют значение для дела, но по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он может указать их в конце своего заключения.

Обоснованность заключения эксперта проверяется с помощью установления методики исследования, применяемой экспертом в ходе производства экспертизы, для чего необходимо сопоставить разработанные наукой основы и научные положения методики используемой экспертом.

Также необходимо оценивать научную обоснованность заключения эксперта, при которой учитываются:

- 1) соответствие исследовательской части заключения его выводу, их взаимосвязь;
- 2) технические устройства и программные средства, применяемые при производстве экспертизы, соответствие их государственным и международным стандартам.

Основная причина ошибок — недостаточная оценка технических средств, используемых при производстве экспертизы.

Оценка выводов в заключении эксперта — вывод, сделанный в вероятной форме, может быть признан только косвенным доказательством. В какой бы форме ни были изложены выводы в заключении (в категорической или вероятной), это не означает, что данный вывод является достоверным.

Оценка правильности составления самого заключения состоит в установлении наличия всех реквизитов заключения.

Можно выделить следующие варианты ошибок, которые возможны в ходе производства экспертизы:

- 1) хаотичная терминология заключения эксперта (при применении специальных понятий должна использоваться единая терминология);
- 2) отсутствие конкретности в выводах эксперта, что, как правило, приводит к бездоказательности заключения;
- 3) половинчатость и неопределенность выводов эксперта;
- 4) использование ранее проведенного исследования в качестве шаблона при производстве подобных исследований без учета индивидуальных особенностей каждой конкретной экспертизы;
- 5) юридическая квалификация устанавливаемого факта при проведении экспертизы.

Переходить к оценке заключения эксперта в совокупности с другими доказательствами можно только тогда, когда проделана работа по оценке всех вышеперечисленных элементов.

Данные, которые содержатся в заключении эксперта, подлежат оценке с точки зрения их относимости и допустимости. В соответствии со ст. 17 УПК РФ судья, присяжные заседатели, а также прокурор, следователь, дознаватель оценивают доказательства по своему внутреннему убеждению, основанному на совокупности имеющихся в уголовном деле доказательств, руководствуясь при этом законом и совестью. Никакие доказательства не имеют заранее установленной силы.

Библиография

Список нормативных актов

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.).
2. Налоговый кодекс Российской Федерации (НК РФ).
3. Гражданский кодекс Российской Федерации (ГК РФ).
4. Уголовный кодекс Российской Федерации (УК РФ).
5. Бюджетный кодекс Российской Федерации (БК РФ).
6. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации (УПК РФ).
7. Гражданский процессуальный кодекс (ГПК РФ).
8. Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации (АПК РФ).
9. Кодекса Российской Федерации об административных правонарушениях (КоАП РФ).
10. Таможенный кодекс Российской Федерации (ТК РФ).
11. Закон РФ от 18 апреля 1991 г. № 1026-1 «О милиции».
12. Федеральный закон от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете».
13. Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».
14. Федеральный закон от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности».
15. Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 134-ФЗ «О защите прав юридических лиц индивидуальных предпринимателей при проведении государственного контроля (надзора)».
16. Указ Президента РФ от 13 октября 2004 г. № 1313 «Вопросы министерства юстиции Российской Федерации».
17. Постановление Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности».
18. Постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации».
19. Постановление Правительства РФ от 18 марта 2005 г. № 139 «Об утверждении Правил проведения ежегодного аудита ведения бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности по формированию и инвестированию средств пенсионных накоплений, а также финансирования выплат за счет средств пенсионных накоплений».
20. Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».
21. Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих (утв. постановлением Минтруда РФ от 21 августа 1998 г. № 37).
22. Постановление Госкомстата РФ от 27 марта 2000 г. № 26 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № ИНВ-26 "Ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией"».
23. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49).
24. Приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

25. Приказ Минфина РФ от 9 декабря 1998 г. № 60н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" ПБУ 1/98».

26. Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 10 марта 1999 г. №№ 20н, ГБ-3-04/39 «Об утверждении положения о порядке проведения инвентаризации имущества налогоплательщиков при налоговой проверке».

27. Приказ Минфина РФ, МВД РФ и ФСБ РФ от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717 «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок)».

28. Приказ Минфина России от 21 марта 2000 г. № 29н «Об утверждении Методических рекомендаций по раскрытию информации о прибыли, приходящейся на одну акцию».

29. Приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01».

30. Приказ Минфина РФ и МНС РФ от 13 августа 2002 г. № 86н/БГ-3-04/430 «Об утверждении Порядка учета доходов и расходов и хозяйственных операций для индивидуальных предпринимателей».

31. Приказ Минфина РФ от 10 декабря 2002 г. № 126н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет финансовых вложений" ПБУ 19/02».

32. Приказ Минфина РФ от 22 июля 2003 № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

33. Приказ Минфина РФ от 8 декабря 2003 № 113н «О формах бухгалтерской отчетности страховых организаций и отчетности, представляемой в порядке надзора».

34. Приказ Минфина РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н «Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте" (ПБУ 3/2006)».

Список использованной литературы

1. *Соколов Я. В.* Организация учета в 1917–1921 гг. // Бухгалтерский учет. 1994. № 3.