

ВЫСШЕЕ  
ОБРАЗОВАНИЕ

СООТВЕТСТВУЕТ  
ФГОС

М.Ф. САФОНОВА, И.Н. КАЛИНИНА,  
О.И. ШВЫРЕВА

# БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА



Ф Е Н И К С

Серия «Высшее образование»

М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина, О. И. Швырева

# БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

*Учебник*

*Рекомендовано федеральным государственным автономным учреждением «Федеральный институт развития образования» (ФГАУ «ФИРО») в качестве учебника для использования в учебном процессе образовательных организаций, реализующих программы высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 «Экономика» (уровень магистратуры)*  
(рецензия ФГАУ ФИРО № 114 от 25.04.2016 г.)

Ростов-на-Дону

«Феникс»

2017

УДК 657(0758)  
ББК 65.052я73  
КТК 093  
С21

Сведения об авторах:

**Сафонова Маргарита Фридриховна** — заведующая кафедрой аудита ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», кандидат экономических наук, профессор;

**Калинина Ирина Николаевна** — доцент кафедры аудита ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», кандидат экономических наук;

**Швырева Ольга Ивановна** — профессор кафедры аудита ФГБОУ ВПО «Кубанский государственный аграрный университет», кандидат экономических наук, профессор

### **Сафонова М. Ф.**

С21 Бухгалтерская экспертиза : учебник / М. Ф. Сафонова, И. Н. Калинина, О. И. Швырева. — Ростов н/Д : Феникс, 2017. — 413, [1] с. — (Высшее образование).

ISBN 978-5-222-28008-9

Учебник составлен по программе курса «Бухгалтерская экспертиза» и включает: лекции, планы семинарских занятий, практические задачи, тесты и вопросы для самостоятельной работы студентов, список основной и дополнительной литературы, рекомендуемой для самостоятельной работы студентов под контролем преподавателей.

Учебник выполняет три основные задачи:

- 1) формирование у студентов комплексного экономического подхода к анализу явлений финансово-хозяйственной деятельности;
- 2) соединение полученных теоретических знаний с практическими навыками и умениями в учетной сфере;
- 3) овладение различными формами применения специальных экономических и бухгалтерских познаний в хозяйственном праве.

Учебник предназначен для студентов очной и заочной форм обучения, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Содержит планы семинарских занятий, курс лекций, задачи и производственные ситуации, темы рефератов и рекомендации по их выполнению. Учебник также рекомендуется для повышения квалификации практикующих специалистов в областях бухгалтерского учета, анализа, аудита.

УДК 657(0758)  
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-222-28008-9

© Сафонова М. Ф., Калинина И. Н., Швырева О. И., текст, 2016  
© ООО «Феникс»: оформление, 2016

# Введение

К числу учебных дисциплин, формирующих современных экономистов с высшим образованием и определяющих уровень их профессиональной подготовки к разносторонней практической деятельности, относится, наряду с другими, бухгалтерская экспертиза.

Расширение сфер легитимной хозяйственной деятельности многочисленных экономических субъектов различных организационно-правовых форм и форм собственности объективно приводит к необходимому увеличению числа методов применения специальных бухгалтерско-учетных познаний в разнообразной экономической и юридической деятельности.

Все страны независимо от уровня развития столкнулись с проблемой криминализации финансовой сферы. «Дань», которую вносит мир преступной среде по экспертным оценкам, перевалила десятки миллиардов долларов США в ежегодном измерении. По данным следственного комитета при МВД России количество экономических преступлений выросло только за 2015 г. по сравнению с 2013 г. на 19,9%. В их структуре доминируют хищения и мошеннические операции в кредитно-финансовой системе, на рынке ценных бумаг, на потребительском рынке, в топливно-энергетическом комплексе, в сфере незаконного оборота алкогольной продукции.

В силу этого по-новому встает вопрос о правовом значении бухгалтерского учета, его институтах, инструментах. Ставятся проблемы соотношения бухгалтерского учета, хозяйственной деятельности, налогообложения и их правового регулирования.

Недостаточное внимание в прошлом к этим вопросам привело к противоречивости и непоследовательности действующего законодательства о бухгалтерском учете. Это способствовало возникновению и развитию многочисленных негативных социальных явлений. Среди них следует отметить следующие:

Нарушения прав инвесторов (акционеров, вкладчиков, кредиторов и т. п.), которые возникают в результате отсутствия обеспеченных законом условий для защиты имущественных интересов от недостоверной информации о хозяйственной деятельности организаций.

Нарушения налогового и валютного законодательства, недобор государством налоговых и валютных платежей.

Решение этих проблем в современных условиях связано с дальнейшим развитием теоретических и методологических положений бухгалтерского учета. Базируясь на законодательных актах, положениях, экономических учениях и дисциплинах, на отечественном и зарубежном практическом опыте, предмет «Бухгалтерская экспертиза» рассматривает основополагающие принципы бухгалтерского учета, теоретические учетные категории, необходимые для применения в бухгалтерской практике, правовые основы судебно-экономической экспертизы.

Правовая бухгалтерия неразрывно связана с материальным и процессуальным законодательством, финансовым, налоговым и уголовным правом, уголовным процессом, криминалистикой и криминологией. Объективно повышается роль современных данных бухгалтерии в арбитражном и гражданском процессах.

В связи с принятием новых нормативных актов в контексте судебной реформы, важность приведения учебных спецкурсов в соответствие с действующим законодательством, устранения устаревших положений трудно переоценить.

Данный курс призван сыграть роль своеобразного теоретического основания, с которого начинается всестороннее

и системное овладение научными знаниями в области юриспруденции. Тем самым, с одной стороны, способствует углублению теоретических знаний, полученных при изучении права, обеспечивающих регулирование хозяйственной деятельности. С другой стороны, дополняя учетно-экономические знания юридическими, он позволяет связать воедино представление об экономических и юридических категориях и на этой основе более эффективно использовать полученные знания на практике.

Учебник предназначен для студентов высших учебных заведений экономических и юридических направлений очной и заочной форм обучения, слушателей курсов повышения квалификации, практикующих специалистов.

*Цель освоения дисциплины* — научить студентов применять экономические и бухгалтерские знания, назначать и проводить бухгалтерскую экспертизу, а также привить навыки эффективного использования и анализа различных источников информации учетно-экономического и правового характера.

Задачи профессиональной деятельности по дисциплине:

- изучить научные основы организации и проведения бухгалтерской экспертизы;
- изучить круг вопросов, которые могут ставиться перед экспертами;
- ознакомиться с методикой взаимодействия следственных и судебных работников с экспертами;
- выработать критерии оценки заключения экспертов и актов ревизий.

Процесс изучения дисциплины направлен на формирование следующих компетенций:

а) общекультурные. Выпускник:

- осознает социальную значимость своей будущей профессии, обладает высокой мотивацией к выполнению;

б) профессиональные. Выпускник:

— способен выбрать инструментальные средства для обработки экономических данных в соответствии с поставленной задачей, проанализировать результаты расчетов и обосновать полученные выводы;

— способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений;

в) дополнительные профессиональные компетенции.

Выпускник:

— способен проводить бухгалтерскую экспертизу документов и иных материальных носителей информации бухгалтерского учета;

— способен систематизировать и обобщать информацию, полученную в ходе контрольно-ревизионной проверки финансово-хозяйственной деятельности субъекта, разработать рекомендации по устранению нарушений.

В результате изучения курса «Бухгалтерская экспертиза» студенты должны:

а) знать:

— основные принципы правил ведения бухгалтерского учета, методiku и организацию судебной экспертизы;

— систему сбора, обработки, подготовки информации финансового характера.

б) уметь:

— анализировать правовые явления финансово-хозяйственной деятельности;

— пользоваться методами бухгалтерской экспертизы при выявлении незаконных операций;

— аргументировать и нормативно обосновывать замечания и другие факты недостатков и нарушений

в финансово-хозяйственной деятельности организации, отраженные в первичных и сводных бухгалтерских документах;  
— составлять заключение эксперта.

в) владеть:

— приемами и технологией обобщения информации в рамках судебной бухгалтерии в соответствии с целями и задачами менеджмента;

— навыками извлечения необходимой информации для выработки системного целостного взгляда на проблему.

г) иметь представление:

— о связях бухгалтерской экспертизы с другими учебными дисциплинами;

— о возможных нарушениях и ошибках в осуществлении хозяйственной деятельности и ведении бухгалтерского учета;

— об отличиях бухгалтерской экспертизы от других видов финансового контроля.

В соответствии с поставленными целями и задачами в учебник включены две части: «Теоретические основы бухгалтерской экспертизы» и «Практическое применение бухгалтерской экспертизы», состоящие из 14 тем, каждая из которых содержит теоретический материал, задания для практических занятий и самостоятельной работы, вопросы для контроля полученных знаний. Практические задания построены таким образом, что студенты могут всесторонне оценить правильность ведения учета на конкретном участке и обобщить результаты проверки в рабочих документах. Учебник включает тесты для проверки знаний студентов по изученной теме.



# Раздел I. Теоретические основы бухгалтерской экспертизы

## Тема 1. Судебная экспертиза в правоохранительной деятельности

- 1.1. Понятие судебной экспертизы и ее использование в правоохранительной деятельности
- 1.2. Место бухгалтерской экспертизы в процессе судопроизводства
- 1.3. Виды экономических экспертиз
- 1.4. Субъекты судебно-экспертной деятельности
- 1.5. Становление и развитие бухгалтерской экспертизы как отрасли
- 1.6. Значение правовой бухгалтерии
- 1.7. Междисциплинарные связи правовой бухгалтерии

### 1.1. Понятие судебной экспертизы и ее использование в правоохранительной деятельности

Важным условием правильной постановки предварительного следствия и судебного разбирательства является привлечение специалистов различных областей науки и техники для проведения различных видов экспертиз (бухгалтерской, почерковедческой, технической экспертизы документов и др.). Юридическая основа экспертизы, в какой бы области она ни проводилась, едина. Общие положения о судебной экспертизе, закрепленные в УПК РФ, ГПК РФ, АПК РФ, КоАП РФ, а также Федеральном законе от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности

в Российской Федерации», распространяются на все виды судебных экспертиз, включая и бухгалтерскую.

Судебная экспертиза (фр. *expertisio* от лат. *expertus* — «опытный») — процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и подготовки заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

С развитием науки и практики выделялись все новые виды экспертиз. Наиболее распространенными были различные виды криминалистической экспертизы (почерковедческая, техническая экспертиза документов, трассологическая — экспертиза следов, баллистическая — экспертиза оружия, боеприпасов и следов выстрела, экспертиза взрывных устройств, взрывчатых веществ и продуктов взрыва, экспертиза материалов, веществ и изделий), судебно-медицинская, судебно-психиатрическая, судебно-психологическая, судебно-техническая (по делам о нарушении правил техники безопасности, о пожарах, о происшествиях на транспорте), судебно-экономическая, судебно-бухгалтерская.

Вопрос о необходимости назначения судебной экспертизы решается следователем, прокурором, судом исходя из конкретной ситуации, сложившейся по делу.

В отличие от экспертиз, проводимых вне рамок судопроизводства (например, экспертиза трудоспособности, экологическая экспертиза тех или иных проектов), судебная экспертиза производится в строгом соответствии с процессуальным законодательством. Основанием для производства судебной экспертизы служит определение суда (постановление судьи) либо (в уголовном процессе) постановление лица, производящего дознание, следователя, прокурора, в котором должно быть указано: кому поручается производство экспертизы

(экспертному учреждению или лицу, не являющемуся работником такого учреждения), какие вопросы ставятся на разрешение эксперта, какие материалы представляются ему для исследования. Обвиняемый вправе заявить эксперту отвод, просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц, ставить вопросы эксперту, присутствовать (с разрешения следователя) при производстве экспертизы и давать объяснения, знакомиться с заключением экспертизы. В судебном заседании аналогичными правами пользуются и другие участники процесса.

Судебно-экспертная деятельность осуществляется в процессе судопроизводства судебно-экспертными учреждениями и судебными экспертами. В стране действует широкая сеть государственных экспертных учреждений, эксперты которых работают по заданиям судов, органов предварительного следствия и дознания. Вся работа по организации и производству бухгалтерских экспертиз объединена с другими видами экспертиз и направляется Российским федеральным центром судебных экспертиз Министерства юстиции Российской Федерации. В федеральных округах Центральные лаборатории судебных экспертиз организуют контроль за деятельностью лабораторий судебных экспертиз, действующих на территории федерального округа.

Объединение различных видов судебных экспертиз в одну систему способствует единству методики проводимой работы, позволяет одновременно с бухгалтерской проводить товароведческие, криминалистические и другие виды судебной экспертизы, что, в свою очередь, значительно сокращает сроки расследования и рассмотрения уголовных дел. Следует подчеркнуть, что несмотря на известную специфику различных видов экспертиз взаимодействие возможно при совместном изучении и обобщении судебно-следственной и экспертной практики и разработке профилактических мероприятий, при научной и экспериментальной работе.

Эти возможности обусловлены общностью научных методов исследования и единством целей, которые приходится решать судебным экспертам-бухгалтерам и криминалистам в их повседневной практике.

## **1.2. Место бухгалтерской экспертизы в процессе судопроизводства**

Правовая, или судебная, бухгалтерия — специальная юридическая дисциплина и комплексная область прикладных «пограничных» знаний, возникшая в результате естественной межнаучной интеграции на стыке теории бухгалтерского учета и юриспруденции.

Фактором, интегрирующим разнородное знание, и соответственно предметом судебной бухгалтерии как учебной дисциплины явились защитные функции бухгалтерского учета, а также закономерности их использования в практической деятельности по борьбе с экономическими преступлениями. При этом под защитными понимались функции учета, обеспечивающие охрану имущественных интересов юридических лиц, которые по законодательству обязаны вести бухгалтерский учет.

При осуществлении финансового контроля широко применяется бухгалтерская экспертиза. Это обусловлено тем, что документами оформляются все факты хозяйственной жизни непосредственно в момент и на месте их осуществления. Все последующие бухгалтерские записи производятся только на основе документов или иных первичных носителей информации, получаемых при использовании ЭВМ. Бухгалтер не может сделать ни одной записи без правильно составленного и соответствующим образом оформленного первичного носителя информации о совершенных операциях. Данные бухгалтерского учета являются достоверными и имеют юридическую силу, так как они строго документированы. В случаях совершения хищений и подлогов в данных бухгалтерского учета и отчетности обязательно остаются «следы».

Раскрыть подобные преступления в сфере экономики почти невозможно без знания бухгалтерского учета и бухгалтерской экспертизы.

Специфика бухгалтерской экспертизы проявляется, во-первых, в том, что для ее проведения требуются специальные познания в области бухгалтерского учета и смежных дисциплин (экономический анализ хозяйственной деятельности, налогообложение, финансы, аудит и др.), и, во-вторых, в том, что объектом расследования и судебного разбирательства являются факты хозяйственной жизни, получившие отражение в документах или в учетных регистрах.

По отношению к событию преступления можно выделить превентивную (предупредительную) и охранительную (следообразующую) защитные функции бухгалтерского учета. Суть первой состоит в том, что хорошо поставленная система учета обеспечивает предварительный контроль за всеми фактами хозяйственной жизни и тем самым затрудняет совершение преступлений. Охранительная функция срабатывает позднее. Она обеспечивается способностью бухгалтерского учета отражать в документах, записях и отчетности следы экономических преступлений, совершенных в отношении юридических лиц. Охранительная функция, как правило, реализуется путем использования данных учета в деятельности контрольно-ревизионных и правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических преступлений. Обе функции тесно взаимосвязаны.

Недостатки в учете, традиционно рассматриваемые в качестве условий, в отдельных случаях (когда они созданы намеренно в результате целенаправленных действий) могут становиться и признаками уже совершившихся преступлений. Тогда срабатывает охранительная функция. Появляется возможность прогнозировать способ совершения преступления, вести целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского учета.

Изучение теории и практики современного состояния бухгалтерской экспертизы позволяет выделить ее основные задачи:

— выявление фактов (признаков) искажения учетных данных специфическими для бухгалтерского учета приемами и определение их характера (вида), механизма и степени влияния на интересующие следствие (суд) показатели хозяйственной деятельности;

— определение тождества (различия) «черновых» записей с данными бухгалтерского учета по их смысловому и структурному содержанию;

— воссоздание отсутствующих либо искаженных учетных форм (величин, записей) и систем на основе их более поздних или предыдущих закономерных связей и возможных путей построения учетной информации.

### **1.3. Виды судебных экспертиз**

Судебную экспертизу можно определить как одну из разновидностей экспертизы, обладающую особыми признаками, описанными в процессуальном законодательстве. Как и всякая иная экспертиза, судебная экспертиза есть специальное исследование. Но не всякое исследование может быть названо судебной экспертизой.

Сам термин «судебная экспертиза» означает, что имеется в виду не любая экспертиза, а используемая в судебном процессе (конституционном, гражданском, арбитражном, уголовном, административном). Характерной чертой процесса является достаточно жесткая процессуальная форма как способ его существования.

В связи с этим хотелось бы внести ясность и в подход к формулированию понятия экспертизы в системе бухгалтерского учета: бухгалтерская или судебно-бухгалтерская. Если в отношении других экспертиз (технической, товароведческой) применимо утверждение, что в сочетании с понятием «судебная» эти экспертизы приобретают статус процессуального

действия, но в то же время без такого сочетания они могут проводиться и вне процессуального права, то в отношении экспертиз экономического класса это утверждение теряет всякий смысл.

Действительно, экспертные действия в отношении финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов вне процессуальной формы просто невозможны в силу того, что такие действия могут иметь место и возможны только на основании соответствующих постановлений правоохранительных и судебных органов. А проводимые экспертно-экономические действия вне процессуальных отношений на договорной и платной основе уже не могут являться экспертизой, а будут являться одним из видов аудиторских услуг.

В ряде публикаций авторы прибегают к попытке классифицировать судебные экспертизы в зависимости от требований нормативных документов. Так, например, в Федеральном законе «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ и в Уголовно-процессуальном кодексе РФ (в редакции Федерального закона от 29 мая 2002 г. № 58-ФЗ) рассматриваются такие понятия, как дополнительная, повторная, комиссия и комплексная экспертиза.

В ряде исследований экспертизы классифицируются по организационным и предметным признакам, а также по видам. Такой подход к классификации экспертной деятельности с учетом существующих экономических отношений и состоянием работы по выявлению и расследованию правонарушений экономической направленности может быть рассмотрен в качестве основополагающего.

В отдельных работах экспертизы классифицируются по объему исследования, по последовательности проведения, по количеству экспертов и по характеру используемых знаний.

С учетом анализа имеющихся научных разработок нами предлагается классификация судебных экспертиз по следующим признакам:

- 1) организационным;
- 2) процессуальным;
- 3) объемным;
- 4) предметным;
- 5) квалификационным.

Системное представление о признаках судебной экспертизы может быть получено, исходя из характеристики ее родовых и видовых черт. Тем самым уясняется и сущность судебной экспертизы.

В системе судебной экспертизы с учетом следственно-судебной и экспертной практики можно выделить четыре уровня: классы (типы), которые делятся на роды, а последние на виды, дифференцируемые на разновидности (или группы).

Руководствуясь приведенной субординацией и трехмерным основанием классификации (предмет, объект, методика исследования в рамках экспертизы), можно указать на девять классов судебных экспертиз (рисунок 1):

- 1) криминалистические;
- 2) медицинские;
- 3) психологические;
- 4) экономические;
- 5) технические;
- 6) технологические;
- 7) товароведческие;
- 8) экологические;
- 9) прочие.

Приведенная общая схема далеко не исчерпывающе дифференцирует экспертизы, тем более по их родам и видам. Но она облегчает нахождение места для проводимых в данное время в экспертных учреждениях судебных экспертиз и может оказаться полезной при организации их проведения.

Особое прикладное значение при исследовании проблем дифференциации экономического класса судебных экспертиз имеет разрешение в принципе вопроса о необходимости такой дифференциации. Это вызвано тем, что как в некоторых





Рис. 1. Схема классификации судебных экспертиз

теоретических работах, так и в отдельных случаях практической деятельности при назначении экспертизы по вопросам экономического характера рекомендуется назначение судебной экономической или судебной финансово-экономической экспертизы без конкретизации ее на роды по сферам исследования экономических наук и использованию разных экономических специальностей.

С таким подходом нельзя согласиться, так как в уголовном процессе по экономическим и налоговым преступлениям проводятся разные виды экономических экспертиз — бухгалтерские, налоговые, финансово-экономические и др. К сожалению, достаточно часто назначаемая экспертиза носит название экономической, и конкретизация экономической специальности происходит уже в ходе осуществления экспертных действий.

Лица, назначающие экспертизу, нередко затрудняются в определении того, какую экспертизу назначить — бухгалтерскую или экономическую, возникают также сложности с формулировкой вопросов эксперту или экспертам. Часто возникают споры, какие вопросы разрешаются в ходе производства той или иной экономической экспертизы. Вместе с тем нередки случаи, когда в ходе производства разных по названию экспертиз эксперты отвечают на одни и те же вопросы.

Отмеченные выше трудности связаны в основном с низким уровнем квалификации лиц, ответственных за назначение экспертизы. Эти и другие проблемы невозможно решить только лишь с помощью упрощения подхода к понятию экономического класса судебных экспертиз и его классификации. Так, например, вопрос, связанный с правильностью исчисления и уплаты налогов и сборов, может быть разрешен только в ходе налоговедческой или бухгалтерской экспертизы, но ни в коем случае в ходе финансово-кредитной экспертизы. И таких случаев можно привести множество.

В связи с этим считаем необходимым констатировать, что такая несколько парадоксальная ситуация обусловлена отсутствием в настоящий момент необходимой законодательной базы и единой формулировки предметов экономических экспертиз, слабой научной разработкой вопросов, связанных с производством экспертиз экономического класса.

По нашему мнению, классифицировать экономические экспертизы крайне необходимо и возможно по различным отраслям специального знания, каковым является экономическая наука. Но, к сожалению, в законодательстве не содержится определения понятия специальных знаний. Нет единого мнения о содержании этого понятия и в специальной литературе.

На наш взгляд, для разрешения этой проблемы, связанной с дифференциацией экономического класса экспертиз,

следует обратиться к опыту недалекого прошлого. В судебной экономической экспертизе ранее выделяли следующие роды:

- бухгалтерская;
- финансово-кредитная;
- экономики труда;
- планово-экономическая;
- экономико-статистическая;
- финансово-экономическая.

Ряд авторов при классификации экономических экспертиз уже в нынешнем столетии упоминают такой род экономических экспертиз, как планово-экономические экспертизы. По нашему мнению, задачи, стоящие перед планово-экономической экспертизой, не могут быть выполнены в силу отсутствия объекта исследования данного рода экспертизы в нынешних экономических условиях. В публикациях 70–80-х гг. прошлого столетия основной задачей этого рода экспертиз ставилось определение наличия и размера приписок к отчетам о выполнении планов. Следовательно, данный род экономических экспертиз менее актуален в современных условиях и утратил свою значимость, о чем нами упоминалось выше.

В некоторых случаях авторами представительство в экономическом классе судебных экспертиз ограничивается только двумя родами экспертиз: судебно-экономической и судебно-бухгалтерской. При этом все полномочия, связанные с исследованием налоговых правонарушений, возлагаются на судебно-экономическую экспертизу, которой в этом классе автором отведена главенствующая роль. Как мы отмечали ранее, такой поход к классификации представляется не совсем корректным в силу того, что анализ юридической практики по применению специальных экономических знаний в экспертных исследованиях свидетельствует о том, что специалист-бухгалтер или специалист-экономист не всегда может квалифицированно исследовать все аспекты

совершаемых экономических и налоговых правонарушений в силу их разнообразия.

С учетом анализа и потребностей следственной и судебной практик по расследованию и судебному рассмотрению экономических и налоговых правонарушений и в соответствии с классификацией экономических дисциплин, востребованных в правоохранительной деятельности, предлагается следующая дифференциация родов экономического класса судебных экспертиз:

- финансово-экономическая;
- бухгалтерская;
- финансово-кредитная;
- налоговая.

При этом немаловажной остается проблема разграничения сфер действия каждого из названных родов экономических экспертиз.

В связи с предлагаемой группировкой судебная финансово-экономическая экспертиза должна разрешать вопросы, касающиеся выполнения договорных, долговых и вкладных обязательств, распределения прибыли и получения дивидендов, анализа финансового состояния и экономических отношений, соблюдения бюджетно-сметной дисциплины и т. п.

К компетенции судебной финансово-кредитной экспертизы можно отнести проблемы, связанные с операциями с ценными бумагами, инвестиционной деятельностью, взаимоотношениями в финансово-кредитной сфере и т. д.

Назначение судебной налоговой экспертизы может быть связано с исследованием правонарушений в области налогового законодательства.

Задачи, устанавливаемые перед бухгалтерской экспертизой, рассматриваются нами в других разделах данной работы.

Предлагаемая классификация, как и любая другая классификация экспертных экономических работ, ни в коей мере не может быть принята в качестве строгого разграничителя

полномочий и обязанностей экспертов-экономистов, так как сферы деятельности экспертиз экономического класса близки настолько, насколько взаимосвязаны на практике сопряженные экономические дисциплины — такие, например, как бухгалтерский и налоговый учет.

#### **1.4. Субъекты судебно-экспертной деятельности**

Субъектами судебно-экспертной деятельности являются органы или лица, назначающие экспертизу, судебно-экспертные учреждения в лице их руководителей, организующих производство судебной экспертизы, и судебные эксперты, производящие ее.

*Государственным судебно-экспертным учреждением* является учреждение либо его структурное подразделение, созданное в соответствии с законодательством Российской Федерации для организации производства судебных экспертиз.

Сотрудник государственного судебно-экспертного учреждения, производящий судебные экспертизы в порядке выполнения должностных обязанностей, является *государственным судебным экспертом*.

На основании п. 2 ст. 195 УПК РФ судебная экспертиза проводится государственными судебными экспертами и иными экспертами из числа лиц, обладающих специальными знаниями. Так же как и в арбитражном процессе, в уголовном судопроизводстве экспертом-бухгалтером может быть как сотрудник государственного экспертного учреждения, так и представитель негосударственной коммерческой (некоммерческой) организации и даже частное лицо. На практике если экспертиза назначается судом, то привлекается, как правило, государственное экспертное учреждение системы Министерства юстиции Российской Федерации. Согласно п. 2 Инструкции по организации производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации,

утвержденной Приказом Минюста России от 20 декабря 2002 г. № 347. судебные экспертизы в судебно-экспертных учреждениях (СЭУ) системы Минюста России проводятся для судов, органов дознания, следствия и прокуроров. Таким образом, проведение экспертизы по уголовным делам является основной функцией СЭУ (экспертиза в рамках арбитражного процесса для СЭУ необязательна).

В силу п. 3 Инструкции экспертизы в учреждениях Минюста России проводятся в соответствии с перечнем видов экспертиз (профилем) и территорией обслуживания, которые устанавливаются для каждого СЭУ. При невозможности производства судебной экспертизы в СЭУ, обслуживающем закрепленную за ним территорию, в связи с отсутствием эксперта конкретной специальности, необходимой материально-технической базы либо специальных условий для проведения исследований экспертиза может быть произведена в СЭУ, обслуживающем другую территорию. Таким образом, у суда всегда есть возможность назначить бухгалтерскую экспертизу в СЭУ.

Если же экспертиза назначается органом следствия, то в этом случае могут привлекаться экспертно-криминалистические подразделения (ЭКП) органов внутренних дел. Инструкция по организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденная Приказом МВД России от 29 июня 2005 г. № 511, устанавливает, что в ЭКП проводятся экспертизы по уголовным делам и делам об административных правонарушениях.

Сотрудники ЭКП МВД России должны быть аттестованы на право самостоятельного производства экспертиз по соответствующей специальности. Согласно п. 5 Положения об аттестации экспертов на право самостоятельного производства судебных экспертиз и о порядке пересмотра уровня их профессиональной подготовки, утвержденного Приказом МВД России от 14 января 2005 г. № 21, уровень

профессиональной подготовки экспертов каждые пять лет подлежит пересмотру экспертно-квалификационными комиссиями.

Эксперт-бухгалтер обязан иметь свидетельство, удостоверяющее наличие права производства именно судебно-бухгалтерских экспертиз. Отметим, что сотрудник экспертно-криминалистического подразделения МВД России может не иметь высшего образования — требуется лишь профессиональное образование. Это следует из ст. 13 Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

Бухгалтерские экспертизы в учреждениях системы Минюста могут проводить специалисты, не являющиеся штатными сотрудниками этих учреждений.

Скажем несколько слов и о специалисте. Согласно п. 1 ст. 58 УПК РФ специалист — лицо, обладающее специальными знаниями. Таким образом, специалист рассматривается исключительно как физическое лицо. Место его работы — государственное, негосударственное экспертное учреждение или иная организация — процессуального значения не имеет, однако имеет большое практическое значение. Ведь на основании пп. 3 п. 2 ст. 70 УПК РФ специалист должен быть отведен, если обнаружится его некомпетентность. В связи с этим суд, перед тем как допустить к судебному заседанию специалиста, удостоверится в его опыте, месте работы, а также образовании.

Однако такие специалисты должны быть аттестованы и иметь свидетельство в общем порядке. На экспертную деятельность внештатных сотрудников полностью распространяются требования соответствующих инструкций Минюста России. Привлечение сторонних специалистов для проведения экспертизы в ЭКП МВД России также возможно, однако согласно п. 18 Инструкции по организации производства судебных экспертиз в ЭКП МВД России руководитель ЭКП должен обратиться к органу, назначившему экспертизу,

с соответствующим ходатайством. Внештатный сотрудник государственного учреждения считается государственным экспертом.

### **1.5. Становление и развитие бухгалтерской экспертизы как отрасли**

Обращаясь к закономерностям использования защитных функций учета в практической деятельности по борьбе с экономическими преступлениями, отметим большое прикладное значение соответствующих теоретических положений, во многом предопределившее приоритеты на отдельных этапах развития судебной бухгалтерии как научной и учебной дисциплины.

Современная судебная бухгалтерия в нашей стране стала следствием великой судебной реформы в 1864 г. Два русских ученых — А. Х. Гольмстен (1848–1920 гг.) и Г.Ф. Шершеневич (1863–1912 гг.) — исследовали с юридической точки зрения многие проблемы бухгалтерского учета и его документации.

В конце XIX и начале XX века бухгалтерский учет и бухгалтерская экспертиза получают широкое признание в обществе. Известный юрист А. Ф. Кони (1844–1927 гг.) говорил: «...если экспертиза произведена и выражена со спокойствием и достоинством истинного знания, если сами эксперты являются настоящими представителями своей специальности, то экспертизу надо принять и прислушаться к ней со вниманием и уважением».

Это сказано именно о бухгалтерской экспертизе, которая уже не рассматривается как справочная — «второсортная». Не перестав быть второсортной, бухгалтерская экспертиза, да и сам учет требовали все более и более квалифицированных работников, и в стране дважды (в 1889 г. и 1910 г.) делались попытки создать по английским образцам Институт присяжных бухгалтеров — профессиональное объединение счетных работников. Мелкие эгоистические интересы самих бухгалтеров, их внутрипрофессиональная вражда



помешали тогда создать орган, защищающий их интересы. Однако это не остановило развития самой бухгалтерской экспертизы. Подлинным творцом ее теории и практики стал выдающийся русский бухгалтер Сергей Флегонтович Иванов. Именно из его труда (Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе. — СПб., 1913 г.), получившего международное признание, берет начало и судебная бухгалтерия, которая существует в нашей стране.

С.Ф. Иванов дал развернутое определение экспертизы, под которой понимал: «...исследование — через сведущих лиц — в судебном процессе таких предметов и явлений, которые не могут быть объяснены при помощи одних только юридических познаний, а требуют и профессиональных познаний». Далее он уточняет: «судебная бухгалтерская экспертиза имеет целью исследовать через особо приглашенных судом лиц, опытных в счетоводстве, ведении бухгалтерских книг, документов и отчетных ведомостей, для выявления необходимых по ходу дела вопросов специального характера, которые могут быть решены только этими сведущими лицами». Отсюда следовало, что объектом бухгалтерской экспертизы выступает не сама хозяйственная деятельность, а только ее отражение в счетоводстве.

С начала XX века аудиторские проверки и судебная экспертиза аудиторских фирм становятся обычным явлением в экономически развитых странах. Два известных специалиста — Л.Р. Дикси (1864–1932 гг.) в Великобритании и Р.Х. Монтгомери (1872–1953 гг.) в США — создали теорию аудита, которая в настоящее время получила мощное развитие.

До 1917 года в России было предпринято несколько попыток создания института судебно-бухгалтерской экспертизы, которые по различным причинам не увенчались успехом.

С мая 1918 года все государственные, в том числе национализированные предприятия, получили распоряжение вести свои счета и класть свои сбережения в Государственный

банк. В начале 20-х годов начинают создаваться контрольные службы при финансовых органах.

18 мая 1925 г. Совет народных комиссаров СССР утвердил положение об Институте государственных бухгалтеров-экспертов при Народном комиссариате Рабоче-крестьянской инспекции — ИГБЭ НК РКИ. Бухгалтер-эксперт совсем необязательно был судебным экспертом, он мог выполнять согласно положению функции судебного и (или) административного эксперта.

1 июня 1930 г. ИГБЭ Постановлением СНК СССР (С. 3. № 34, ст. 371) был ликвидирован. 23 ноября 1931 г. решением ВЦСПС ОРУ было создано путем реорганизации Всесоюзное общество содействия социалистическому учету — ВОССУ, которому перешли все права на проведение бухгалтерской экспертизы.

Приказом прокурора СССР от 26.05.1936 г. № 290 в системе прокуратуры СССР было создано Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы. К сожалению, это учреждение в 1937 г. было передано в ведение Наркомата юстиции СССР, а в 1938 г. ликвидировано.

Бухгалтерскую экспертизу, организационно воссозданную в 1952 г. в виде Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Минфине СССР, осуществляли различные ведомства: Минфин РСФСР, Юридическая комиссия РСФСР, Минюст России.

В 1990 г. Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Министерстве юстиции Российской Федерации было включено в состав Института судебных экспертиз того же министерства. Далее Институт был разделен на региональные лаборатории экономических экспертиз. Но создание в нашей стране аудита привело к тому, что такие лаборатории оказались в сложном положении из-за конкуренции аудиторских фирм. Их взаимоотношения определяются Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации,

утвержденными Указом Президента Российской Федерации от 22.12.1993 г. № 2263.

В развитие Федерального закона от 30.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности» в системе МВД России для борьбы с экономическими финансовыми преступлениями были созданы соответствующие подразделения, в том числе в экспертно-криминалистических центрах.

Чуть позднее был принят первый Федеральный закон от 07.08.2001 г. № 119-ФЗ «Об аудиторской деятельности», защищающий на коммерческой основе интересы «продавцов» учетно-аналитической информации. В настоящее время действует Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности».

Два федеральных закона — от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» — также были призваны регулировать отношения «продавцов» и «покупателей» учетно-аналитической информации бухгалтерской отчетности и актуализировать интеллектуальную профессиональную экономическую деятельность.

Вопрос о том, что первично — правовая форма или экономическое, бухгалтерское содержание — до настоящего времени остается дискуссионным. Мнения о жизнеспособности судебной экономической (бухгалтерской) экспертизы были различными, но сводились, как правило, к тому, что ее ожидают существенные изменения, связанные, прежде всего, с переводом бухгалтерского учета и аудита на международные стандарты.

### **1.6. Значение правовой бухгалтерии**

Бухгалтеры-экономисты, чья деятельность может быть связана с участием в уголовном, гражданском или арбитражном процессах, должны иметь специальные экономические

познания. «Специальность» этих познаний заключается именно в умении распознавать в бухгалтерской информации признаки противоправной деятельности.

Основными принципами судебно-экономических экспертиз являются:

1) обязательный анализ фактов предпринимательской деятельности, который проводится с целью определения фактических результатов предпринимательской деятельности налогоплательщика, выявления недостоверных данных в предъявленной документации;

2) объективность и полнота исследования вышеуказанных фактов, которые выражаются в исследовании всех имеющихся в материалах уголовного дела сведений, относящихся к предмету экспертизы, строгом соответствии выводов из исследования имеющимся сведениям;

3) выстраивание логических взаимосвязей, заключающихся в определении причинно-следственной связи между распоряжением доходами, несоответствием сведений в документах, учете и отчетности фактам и результатам предпринимательской деятельности и материальными последствиями деяний для собственников доходов, извлекаемых из использования имущества и государства;

4) установление наличия отрицательных материальных последствий, которые определяются в виде части доходов от продаж продукции (работ, услуг), доходов на капитал и доходов от продажи собственности, не использованных в соответствии с материальными интересами собственников для осуществления деятельности организации и (или) не поступивших государству в виде налогов, поскольку размер нанесенного ущерба является одним из последствий совершенного налогового преступления.

Социально значимая и имеющая тенденцию к повышению роль судебной бухгалтерии вытекает из содержания и расширения ее предмета, метода, а также из ее междисциплинарных связей.

Современная судебная бухгалтерия выполняет достаточно важные и самостоятельные функции в различных областях практической юриспруденции, а именно:

1) *криминалистическую* (поисковую). Состоит в том, что криминалистика (по содержанию — юридическая наука, а по назначению — прикладная дисциплина) исследует закономерности возникновения, 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). Определяется с учетом того, что юридическая ответственность основана на определенной системе легитимных доказательств тех фактов, которые утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающих наступление ответственности. Задачи доказательств заключаются в поиске истины, т. е. получении в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомερных бухгалтерских действий, за которые предусмотрена юридическая ответственность;

3) *криминологическую*. Включает в себя, в частности, предупреждение (превенцию), прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений (не только преступлений) средствами судебной бухгалтерии;

4) *уголовно-правовую*. Предполагает криминализацию, затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений области бухгалтерского учета на основе данных судебной бухгалтерии (установление оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения; применение этих данных в индивидуализации уголовной ответственности и наказания);

5) *организационно-управленческую* (в смысле организации и управления правоохранительной, правоприменительной деятельностью). Предполагает контрольную, обеспечивающую,

информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии. Предоставляемые современной правовой бухгалтерией потенциальные и реальные возможности обуславливают необходимость организации и деятельности соответствующих структурных подразделений специалистов-бухгалтеров (аудиторов) и управления этим процессом, в том числе с помощью права, в целях повышения уровня востребованности специальных бухгалтерских познаний в юриспруденции.

Все названные функции взаимосвязаны и могут дать позитивный результат, лишь будучи взятыми в комплексе.

*С помощью бухгалтерской экспертизы можно:*

— проверить правильность результатов проведения документальных ревизий, аудиторских проверок, документального оформления операций по приему, сохранности, реализации товарно-материальных ценностей и денежных средств;

— выявить наличие фактических данных, связанных с недостачей либо излишками товарно-материальных ценностей и суммой материального ущерба;

— определить соответствие отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям бухгалтерского учета и отчетности и действующим нормативным актам;

— установить документальную обоснованность оприходования, отпуска и списания материалов, готовой продукции, товаров, размеров и стоимости неучтенной продукции, определенных с учетом заключений технологов, товароведов и других специалистов;

— констатировать документальную обоснованность размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства;

— конкретизировать круг лиц, за которыми, по документальным данным, в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечивать

выполнение требований бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в ходе производства экспертизы;

— выявить нарушения в организации ведения бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению;

— установить условия, способствовавшие совершению злоупотреблений, и разработать предложения, направленные на борьбу с ними.

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

Значение бухгалтерской экспертизы определяется тем, что заключение эксперта является доказательством в судах, на его основании и в совокупности с другими доказательствами может быть установлена виновность или невиновность лица в совершении правонарушения или преступления, решен вопрос о его привлечении к уголовной ответственности. Достаточно отметить, что в 1998 г. 11 % уголовных дел по налоговым преступлениям было прекращено в связи с опровержением выводов и решений акта документальной проверки заключениями экспертов в результате проведенных судебно-экономических экспертиз.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Перечислите случаи, при которых назначается бухгалтерская экспертиза.

2. Приведите основные принципы бухгалтерской экспертизы.

3. В чем заключается сходство и отличие бухгалтерской экспертизы от других форм контроля финансово-хозяйственной деятельности?

4. Перечислите функции бухгалтерской экспертизы.

5. Какие дисциплины тесно связаны с бухгалтерской экспертизой?

### **Темы рефератов**

1. Почерковедческая экспертиза.

2. Отличие бухгалтерской экспертизы от аудита и ревизии.

3. История возникновения бухгалтерской экспертизы в России.

4. Проведение бухгалтерской экспертизы за рубежом.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Какие приемы стали базой для последующих судебных исследований:

- а) контроль и сличение;
- б) инвентаризация и документация;
- в) инвентаризация и сличение.

2. Какой способ уже в XIX веке был закреплен в своде законов Российской империи для установления подлинности документов:

- а) сравнение рукописей;
- б) сличение почерков;
- в) сравнительная экспертиза;
- г) судебное разбирательство.

3. Графология — это:

- а) наука, основанная на результатах изучения закономерностей речевого поведения человека, определяющих индивидуальность письменной речи;
- б) метод идентификации человека по отпечаткам пальцев, основанный на уникальности рисунка кожи;



- в) раздел криминалистики, изучающий развитие письменно-двигательных навыков человека, разрабатывающий методы исследования почерка в целях решения задач судебно-почерковедческой экспертизы;
  - г) наука, позволяющая определить по почерку характер человека.
4. Современная судебная бухгалтерия в нашей стране стала следствием:
- а) Октябрьской революции;
  - б) Столыпинской реформы;
  - в) Великой судебной реформы;
  - г) Создания института государственных бухгалтеров-экспертов.
5. Два известных специалиста — Л. Р. Дикси и Р. Х.Монтгомери создали теорию, которая в настоящее время получила мощное развитие:
- а) бухгалтерского учета;
  - б) аудита;
  - в) экономического анализа;
  - г) судебно-бухгалтерскую.
6. Судебно-экономическая экспертиза включает в себя:
- а) бухгалтерскую экспертизу;
  - б) финансово-экономическую;
  - в) инженерно-экономическую;
  - г) все варианты правильные.
7. Как воспринималась судебная бухгалтерия до 1980 г.:
- а) как самостоятельная отрасль;
  - б) как специальная отрасль бухгалтерии;
  - в) как раздел криминалистики.
8. Судебная экспертиза — это:
- а) процессуальное действие, проводимое с целью оказания содействия налоговой полиции;
  - б) процессуальное действие, позволяющее предотвратить экономическое преступление;

в) процессуальное действие, проводимое с целью оказания содействия судам, судьям, следователям, органам дознания в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

9. Какое направление экономических экспертиз было создано для выявления преступлений в сфере налогов и налогообложения:

- а) бухгалтерская экспертиза;
- б) профессиональная экспертиза;
- в) финансовая экспертиза;
- г) налоговая экспертиза.

10. Какие законодательные акты призваны регулировать отношения «продавцов» и «покупателей» учетно-аналитической информации бухгалтерской отчетности и актуализировать интеллектуальную профессиональную экономическую деятельность:

- а) Федеральный закон от 31.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;
- б) Федеральный закон от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;
- в) оба варианта правильные;
- г) нет правильного варианта.

11. Какое из утверждений неверно:

- а) и аудит, и бухгалтерская экспертиза могут проводиться с привлечением других специалистов;
- б) аудитор и эксперт используют отличные друг от друга методы для достижения целей проверки;
- в) и аудит, и бухгалтерская экспертиза проводятся высококвалифицированными специалистами на основании законов, регулирующих их деятельность;
- г) в заключении эксперта и аудитора даются рекомендации, выявленные в ходе проверки (экспертизы).

12. Укажите, какое из утверждений является неверным:
- а) аудит и экспертиза проводятся на договорной основе;
  - б) аудит и экспертиза проводятся в соответствии с заключенным между сторонами договором;
  - в) аудит и экспертиза призваны раскрывать экономические преступления;
  - г) по окончании проведения аудита и экспертизы составляется заключение.

## **Тема 2. Предмет, метод и объекты бухгалтерской экспертизы**

- 2.1. Правовая основа бухгалтерской экспертизы
- 2.2. Предмет бухгалтерской экспертизы
- 2.3. Метод бухгалтерской экспертизы
- 2.4. Объекты бухгалтерской экспертизы

### **2.1. Правовая основа бухгалтерской экспертизы**

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

Правовую основу судебной бухгалтерии как экономико-правовой дисциплины составляют, прежде всего, источники самого бухгалтерского учета, а также источники различных отраслей права, взаимодействующих с судебной бухгалтерией. Соответственно, содержание правовой основы судебной бухгалтерии шире системы законодательства о бухгалтерском учете.

Совокупность нормативно-правовых актов в области судебной бухгалтерии можно систематизировать по двум уровням: часть составляющих ее источников относится к законам, а другая — к подзаконным документам.

Среди законов основным является Конституция РФ 1993 года, которая составляет исходную правовую базу для определения направленности и границ последующего развития и регулирования учетно-экономических отношений. Высшая юридическая сущность Конституции РФ на данном уровне проявляется двояким образом. Во-первых, ее нормы имеют приоритет над нормами законов и подзаконных нормативных актов. Во-вторых, сами законы и иные акты

принимаются предусмотренными Конституцией органами и в установленном ею порядке. Таким образом, можно рассматривать Конституцию РФ как основной источник права в системе нормативно-юридического регулирования всех общественных отношений в государстве.

**Первый уровень правового регулирования.** К данному уровню нормативных источников относится федеральное отечественное законодательство. Оно представлено следующими актами:

— Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 г. № 402-ФЗ, устанавливающим единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации;

— Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ;

— Федеральным законом «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ и др.

Нормы данных федеральных законов определяют стратегию, основные направления учетного процесса, устанавливают единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации.

Кроме законодательства о бухгалтерском учете, правовой основы судебной бухгалтерии прямо или косвенно касаются нормы гражданского, финансового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, к числу которых относятся федеральные кодифицированные акты различных отраслей права (УПК РФ, ГК РФ, ГПК РФ, НК РФ, БК РФ, КоАП РФ и др.);

**Второй уровень правового регулирования** — подзаконный, этот уровень концентрирует массу нормативно-правовых материалов, относящихся к бухгалтерскому учету и судебной бухгалтерии.

Документы данного уровня можно подразделить на следующие группы:

— акты законодательной и исполнительной власти (указы, распоряжения Президента и постановления Правительства Российской Федерации);

— акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания);

— акты органов местного самоуправления.

Следует отметить, что ключевая роль в издании нормативных актов данного уровня отводится Минфину России, который издает в пределах своей компетенции на основе и во исполнение законодательства Российской Федерации приказы и инструкции.

На основе законов и нормативных актов Президента и Правительства Российской Федерации органы, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, разрабатывают и утверждают в пределах своей компетенции обязательные для исполнения всеми организациями:

а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;

б) положения по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета фактов хозяйственной жизни, составления и представления бухгалтерской отчетности;

в) другие нормативные акты и методические указания в области бухгалтерского учета.

Также необходимо учитывать, что государственные судебные эксперты обязаны исполнять положения правовых актов, утвержденных соответствующими министерствами:

— Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации (утв. Приказом Минюста России от 20 декабря 2002 г. № 347);

— Методических рекомендаций по производству судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации

Федерации (утв. Приказом Минюста России от 20 декабря 2002 г. № 346);

— Инструкции по организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации (утв. Приказом МВД России от 29 июня 2005 г. № 511).

Рассмотренные законы и подзаконные нормативные акты составляют правовую основу судебной бухгалтерии, которая должна постоянно совершенствоваться под воздействием практики применения специальных бухгалтерских познаний при выявлении и раскрытии уголовных преступлений, а также в гражданском и арбитражном процессах.

## **2.2. Предмет бухгалтерской экспертизы**

Предметом исследования в бухгалтерской экспертизе является злоупотребление собственником своими правами и обязанностями в ущерб другим собственникам и государству.

Материальные последствия преступления с экономической стороны отличаются особенностями в зависимости от характера собственности и роли государства в регулировании экономики. Эти материальные последствия называются также имущественным вредом, который может быть осознанным и неосознанным (неосторожным). В бухгалтерской экспертизе по уголовным делам исследуется имущественный вред, причиненный сознательно (с виной в форме прямого умысла).

С целью выяснения материальных последствий преступления в сфере экономики, прежде всего, выясняются фактические результаты финансово-хозяйственной деятельности организации, от которых зависит уплата налогов государству и выполнение обязательств перед банками, поставщиками и покупателями.

К предмету бухгалтерской экспертизы по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики относятся:

1) объемные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, сложившиеся под

влиянием распоряжения собственностью (доходами и другим имуществом) со стороны собственника;

2) факты недостоверного отражения в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности содержания операций и фактических результатов деятельности организации;

3) факты использования средств других собственников и кредиторов на цели, не связанные с деятельностью организации (личные цели распорядителя средствами);

4) факты неуплаты налогов вследствие расходования средств, соответствующих неуплаченным налогам, на другие цели деятельности организации или личные цели распорядителя средствами.

К предмету бухгалтерской экспертизы по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики не относятся:

- 1) количественные показатели использования материальных ценностей и рабочей силы в процессе производства (материалоемкость, трудоемкость, производительность труда и др.);
- 2) количественные показатели и материально-вещественные признаки движения товаров (вид, название, качество, сортность, ассортимент и пр.);
- 3) уровень цен продажи на рынке товаров (продукции, работ, услуг);
- 4) формальное содержание первичных документов независимо от его несоответствия фактическим операциям;
- 5) нарушение требований к заполнению и составлению первичных документов (подчистки и помарки, отсутствие необходимых для заполнения реквизитов, например, отсутствие даты, номера документа, подписи или печати);
- 6) факты нарушения требований государства по организации и ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности независимо от фактов использования



средств других собственников и кредиторов на личные цели распорядителя средствами;

7) факты неуплаты налогов независимо от фактов расходования средств, соответствующих неуплаченным налогам, на другие цели деятельности организации или личные цели распорядителя денежными средствами.

К предмету бухгалтерской экспертизы не относится предмет других видов экспертиз, выясняющих интересующие правосудие обстоятельства с использованием других отраслей научных, прежде всего технических, знаний. В частности, следует отличать предмет бухгалтерской экспертизы от предмета традиционно криминалистических экспертиз документов (технической экспертизы документов, почерковедческой экспертизы и др.). Так, к предмету традиционно криминалистического исследования документов относятся формальные признаки подлинности документов (подписи, печати, несоответствие даты подписи и времени составления документа и пр.).

При решении диагностических задач эксперт должен ответить на ряд вопросов, например:

1. Имело ли место несоответствие первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности данной организации (декларации о доходах предпринимателя — физического лица) фактам хозяйственной жизни, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования? Если имело, то какое именно и каков механизм этого несоответствия?

2. Имела ли место неуплата налогов в связи с механизмом несоответствия первичных документов, бухгалтерского учета и отчетности фактам хозяйственной жизни, результатам предпринимательской деятельности и целям их использования? Если имела, то в какой сумме и по каким видам налогов?

3. Относятся ли к предпринимательской деятельности данного хозяйствующего субъекта (юридического лица или предпринимателя — физического лица) документы, которыми

подтвержден акт проверки соблюдения налогового или валютного законодательства?

4. С помощью отражения каких фактов хозяйственной жизни была занижена сумма прибыли, полученная организацией?

5. Повлекло ли занижение (завышение) себестоимости продукции неправильное отражение на счетах суммы расходов; если да, то какое?

6. Допущены ли в системе счетных записей, отражающих расчетные операции по заработной плате, отступления от правил учета, в чем они выразились и как повлияли на величину учетного остатка?

7. Каким образом были завышены при составлении бухгалтерского баланса конкретные статьи расходов; каков механизм искажения счетных записей?

8. Искажены ли в учете данные, отраженные на счете 99 «Прибыли и убытки» за I квартал ... года; если да, то каков механизм искажения?

**Пример.** *В суде рассматривалось дело о растрате, якобы допущенной руководителем организации в результате перечисления денежных средств на счета фирм-однодневок по подложным актам на ремонт оборудования. Следствием было установлено, что фирмы — получатели средств действительно были оформлены на несуществующих лиц либо по утерянным паспортам. Государственный эксперт-бухгалтер сделал вывод о наличии ущерба в сумме перечисленных денежных средств.*

*Однако привлеченный специалист по бухгалтерскому учету установил, что работы, за которые перечислялись деньги, фактически были выполнены. Специалист изложил суду следующее.*

*При наличии результатов работ факт причинения ущерба организации (а значит, и событие преступления) отсутствует. Возможно, фирмы-подрядчики*

*и не были существующими лицами. Но правомерность регистрации юридического лица и заключения им сделок — вопрос юридический. В части же экономического результата факта хозяйственной жизни по ремонту оборудования, который отражен в бухгалтерском учете, каких-либо искажений или нарушений, а тем более ущерба нет.*

*Другим словами, неправомерные действия участвующих в факте хозяйственной жизни лиц, возможно, и были, но специалист по бухгалтерскому учету не вправе рассматривать вопросы права. Таким образом, экономический ущерб от операции отсутствует.*

### **2.3. Метод бухгалтерской экспертизы**

Метод судебной бухгалтерии можно определить как совокупность приемов, которые применяются уполномоченными субъектами для выявления признаков преступлений, отраженных в источниках учетной информации, для их последующего использования в правоприменительной деятельности.

Общая теория судебной экспертизы оперирует такими понятиями, как методы и методики решения задач судебной экспертизы.

Метод судебной экспертизы (экспертного исследования) определяют как систему логических и (или) инструментальных операций (способов, приемов) получения данных для решения вопроса, поставленного перед экспертом. Операции, образующие метод, представляют собой практическое применение знаний закономерностей объективной действительности для получения новых знаний.

Методика экспертизы (экспертного исследования) — это система методов (приемов, технических средств), применяемых при изучении объектов судебной экспертизы для установления фактов, относящихся к предмету определенного рода, вида и подвида судебной экспертизы.

Методы судебной экспертизы классифицируют по разным основаниям:

- степени общности и субординации;
- целевому назначению и результатам;
- характеру получаемой информации (свойствам, признакам объектов);
- стадиям экспертного исследования.

Применительно к потребностям экспертной практики наиболее целесообразной признается классификация методов с точки зрения их общности и субординации, в соответствии с которой выделяются четыре уровня.

**Первый уровень.** Всеобщий диалектический метод, являющийся базой для развития методов других уровней и включающий в себя такие формально-логические категории, операции познания, как анализ, синтез, сравнение, обобщение, индукция, дедукция и др., которые учитывают основные этапы и закономерности процесса познания.

**Второй уровень.** Общие (общенаучные) методы — система определенных приемов, правил, рекомендаций по изучению конкретных объектов, явлений, предметов, фактов. К общим методам относятся: наблюдение, измерение, описание, эксперимент, моделирование.

**Третий уровень.** Классификация методов этого уровня в литературе по судебной экспертизе представлена тремя основными точками зрения и соответственно тремя системами. В системе, предложенной А. И. Винбергом и А. Р. Шляховым, методы этого уровня названы частнонаучными методами судебной экспертизы. Это инструментальные, аналитические и иные вспомогательные технические методы, применяемые либо в одной, либо в нескольких науках.

**Четвертый уровень.** Специальные (монообъектные) методы (Т. В. Аверьянова); частноэкспертные методы (Е. Р. Россинская), под которыми понимают методы, разрабатываемые или приспособляемые для исследования

конкретного, единичного объекта или применяемые только в экспертизах данного рода.

К области теоретических общенаучных методов, характерных для бухгалтерской экспертизы, можно отнести следующие:

*Анализ и синтез*, которые являются традиционными и универсальными мыслительными процедурами, применяемыми практически на всех этапах познавательной деятельности (например, финансовый анализ и комплексный экономический анализ).

*Дедуция* (от общего к частному, например, от бизнес-процесса к бизнес-операциям) и *индукция* (от частного к общему, например, обобщение эмпирических материалов исследования с целью формулирования выводов и управленческих рекомендаций).

Рассмотренные методы теоретической составляющей системы общенаучных методов в полной мере дополняют и теоретизируют эмпирическую составляющую процесса экспертизы.

Целесообразно остановиться на специальных методах судебно-бухгалтерской экспертизы, к которым относятся расчетно-аналитические и документальные методы и методы фактического контроля.

*Расчетно-аналитические* методы предназначены для вывода и сравнительного анализа количественных (суммовых) значений учетных данных. По ним можно судить об образовании (исчезновении) связи между учетными данными (записями), что позволяет выявить некоторые аналитические зависимости, объяснить происхождение и закономерные особенности негативного учетного явления (искажения, противоречия), его динамику и экономическую сущность.

К расчетно-аналитическим методам относятся:

- экономический анализ;
- статистические расчеты;
- экономико-математические методы.

*Экономический анализ* представляет собой совокупность определенных принципов, методов, приемов всестороннего изучения хозяйственной деятельности организации. Главное в экономическом анализе — системность, увязка отдельных разделов — блоков анализа — между собой, анализ взаимосвязи и взаимной обусловленности этих разделов и вывод результатов анализа каждого блока на обобщающие показатели эффективности.

В процессе проведения системного экономического анализа строится логико-методологическая схема, которая открывает широкие возможности для применения вычислительной техники и математических методов.

*Статистические расчеты* — методы статистической науки, которые позволяют определить количественные величины и качественные характеристики объектов, отсутствующие в бухгалтерских документах.

*Методы экономико-математического моделирования* позволяют установить количественно определенную взаимосвязь между планируемым показателем и факторами, его определяющими. Сущность таких методов заключается в том, что они позволяют найти количественное выражение взаимосвязей между финансовыми показателями и факторами, их определяющими. Эта связь выражается через экономико-математическую модель. Экономико-математическая модель представляет собой точное математическое описание экономического процесса, т. е. описание факторов, характеризующих структуру и закономерности изменения данного экономического явления с помощью математических символов и приемов (уравнений, неравенств, таблиц, графиков и т. д.). В модель включаются только основные (определяющие) факторы. Модель может строиться по функциональной или корреляционной связи.

*Документальные методические приемы* включают:

- арифметические процедуры;
- аналитические процедуры;

- инспектирование;
- подтверждение;
- проверку документов;
- прослеживание.

Под *арифметическими процедурами* обычно понимаются арифметическая проверка произведенных расчетов методом повторного пересчета, расчет полученных показателей другими возможными способами (отличающимися от способа, использованного при первичном расчете) и проверка полученных результатов путем сопоставления.

В *аналитические процедуры* входят:

- проверка содержащихся в налоговой отчетности данных путем их сопоставления с данными синтетических и аналитических регистров бухгалтерского учета и отчетности (по тем налоговым расчетам, где должно обеспечиваться такое соответствие);

- сверка данных налоговых регистров между собой, с данными форм налоговой отчетности, с данными налоговых регистров и форм налоговой отчетности предыдущих отчетных (налоговых) периодов;

- проверка соответствия применяемого порядка расчета налогов нормам действующего законодательства и внутренних документов (учетной политики, положений по налоговому учету);

- контроль за правомерностью использования налоговых льгот, специальных налоговых ставок;

- проверка полученных отчетных данных на непротиворечивость;

- сравнение полученных показателей с показателями предыдущих периодов и анализ показателей, существенно отличающихся от их нормальных значений (необычных отклонений);

- при этом целесообразно разработать критерии существенности отклонений по каждому налогу и сбору для каждого

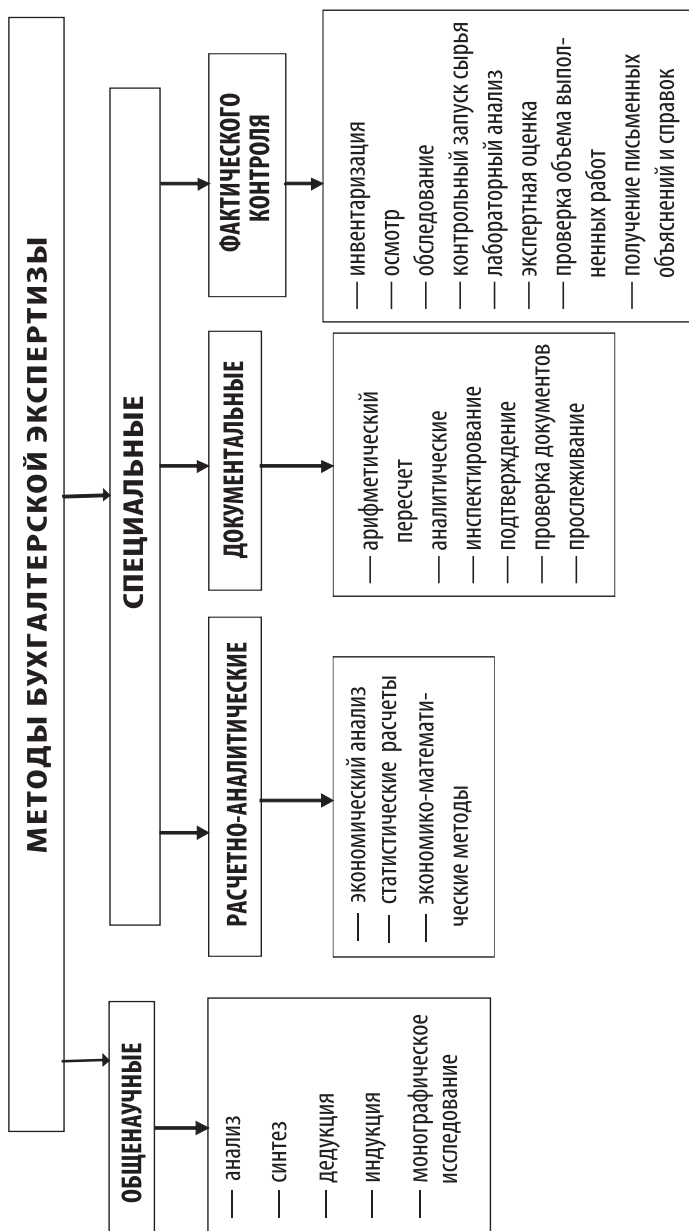


Рис. 2. Классификация методических приемов судебно-бухгалтерской экспертизы



конкретного случая либо исполнитель может определять существенность по своему профессиональному суждению;

— анализ форм налоговой отчетности за предыдущие периоды, выявление вопросов, по которым имелись замечания, которые должны были быть устранены в текущем периоде, и проверка их фактического устранения;

— контроль критических областей налогового учета (где риск возникновения ошибок или искажений налоговой отчетности особенно высок).

*Инспектирование* представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. В ходе инспектирования записей и документов эксперт получает доказательства различной степени надежности в зависимости от их характера и источника, а также от эффективности средств внутреннего контроля за процессом их обработки.

*Подтверждение* используется для получения информации о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов расчетов, счетов дебиторской и кредиторской задолженности. Подтверждение эксперт должен получить в письменной форме от независимой (третьей) стороны.

*Проверка документов* заключается в том, что эксперт должен убедиться в реальности определенного документа. Для этого рекомендуется выбрать определенные записи в бухгалтерском учете и проследить отражение операции в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Под *прослеживанием* понимается процедура, в ходе которой эксперт проверяет некоторые первичные документы, проверяет отражение данных первичных документов в регистрах синтетического и аналитического учета, находит заключительную корреспонденцию счетов и убеждается в том, что соответствующие факты хозяйственной жизни правильно или неправильно отражены в бухгалтерском учете. Прослеживание позволяет изучить нетипичные статьи и события, отраженные в документах клиента.

При определении категории операций, в отношении которых следует применить процедуру прослеживания, эксперту рекомендуется изучить кредитовые обороты по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в Главной книге, обращая внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

*Методы фактического контроля* включают:

- инвентаризацию;
- осмотр;
- обследование;
- контрольную покупку;
- контрольный запуск сырья в производство;
- выпуск контрольной партии продукции;
- лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов и др.

В ряде случаев приведенный выше перечень методов фактического контроля носит условно классификационный характер. Проблему научной классификации приемов и методов контроля изучали различные авторы: Р. А. Алборов, В. Д. Андреев, Н. Т. Белуха, И. Е. Глушков, Ю. А. Данилевский, П. И. Камышанов и др. Практически все они отмечают и признают, что любой проверяющий тем успешнее достигает своей цели, чем он более удачно сочетает в своей работе различные методы и приемы контроля.

## **2.4. Объекты бухгалтерской экспертизы**

Ведущую роль при организации экспертного исследования играет отбор материалов и необходимых документов. Нередко из-за недостаточно четкого представления об объектах бухгалтерской экспертизы следователи (суды) направляют эксперту все материалы дела или документы, не имеющие отношения к данному предмету.

В первую очередь, необходимо представить эксперту-бухгалтеру документальные источники информации, отражающие

системы счетных записей, являющиеся непосредственным объектом экспертного исследования.

Объекты бухгалтерской экспертизы могут быть классифицированы на общие и специальные.

К *общим* объектам бухгалтерской экспертизы относятся первичные распорядительные документы, являющиеся основанием для бухгалтерского учета и отчетности, регистры бухгалтерского учета и установленные формы бухгалтерской отчетности, расчеты налогов (налоговые декларации), документы и записи оперативного и неофициального учетов.

Основная часть документальных данных, формирующих контрольную информацию, падает на документы бухгалтерского учета. В современных условиях на долю учетной информации приходится около 60 %.

При изучении первичных документов следует иметь в виду, что каждый факт хозяйственной жизни сопровождается оформлением большого числа взаимосвязанных документов.

*Специальные объекты* исследования включают в себя вещественные доказательства (предметы), протоколы следственных и судебных действий, протоколы допросов, иные документы, к которым относятся акты документальных проверок соблюдения налогового законодательства, акты аудиторских проверок и заключения аудиторов, акты ревизий.

При наличии в деле «черновых» записей необходимо сопоставить их со счетными записями официального бухгалтерского учета. При этом эксперт должен ответить на вопросы:

- соответствуют ли представленные на экспертизу счетные записи записям официального бухгалтерского учета;
- к какому виду счетных записей относятся данные, содержащиеся в «черновых» записях;
- по какой группе счетных записей обнаруживаются расхождения с «черновыми» записями и на какую сумму;
- имеют ли представленные на исследование материалы записи, тождественные данным бухгалтерского учета;

— каковы тип и вид учетных данных, тождественных данным «чернового» учета; отражением каких фактов хозяйственной жизни являются представленные на исследование записи;

— составлены ли представленные записи лицом, имеющим навыки ведения бухгалтерского учета.

В иных документах, признанных в качестве доказательств и приобщенных к материалам уголовного дела, содержатся сведения о фактах нарушения налогового и иного законодательства, о нарушениях установленных правил бухгалтерского учета и отчетности. Одним из таких документов является акт документальной проверки соблюдения налогового законодательства.

Данные, содержащиеся в актах документальных проверок, как правило, являются основанием для принятия решения о возбуждении уголовного дела. В соответствии с потребностями правосудия эксперт обязан объяснить расхождения в суммах неуплаченных налогов, определенных в результате экспертизы и указанных в актах документальных проверок.

Как свидетельствует экспертная практика, к таким признакам относятся:

— отсутствие необходимых записей в карточках аналитического учета, в накопительных и оборотных ведомостях, в журналах-ордерах, в Главной книге или в контрольном журнале. Если суммы, записанные в оборотных ведомостях, превышают итоги по карточкам аналитического учета, то какой факт хозяйственной жизни не получил отражения в аналитическом учете;

— отсутствие аналитического учета по соответствующим балансовым счетам, что наблюдается не только при неудовлетворительном ведении учета (когда для ускорения составления балансов и отчетов бухгалтерия ограничивается лишь записями в систематических отчетах), но и при желании скрыть в учете злоупотребления. Если балансы

и отчеты не подтверждаются показателями аналитического учета, то их нельзя признать реальными;

— наличие кредитового сальдо по активным счетам и дебетового — по пассивным, что свидетельствует о неправильном отражении хозяйственных средств при их расходовании;

— неосновательное свертывание сальдо активно-пассивных счетов, создающее возможность уничтожения в учете той или иной суммы;

— открытие и ведение счетов, не предусмотренных счетным планом, нередко сопровождаемые нарушением их корреспонденции;

— наличие записей, не обоснованных документами, что может быть связано с неправильным списанием сумм (например, остаток подотчетных сумм, не подтвержденный документами, списывается по карточке подотчетного лица за счет увеличения расходов по сбыту);

— искажение фактов хозяйственной жизни в счетных записях в случаях, когда бухгалтер пытается скрыть злоупотребление или незаконное списание денежных и других хозяйственных средств;

— ошибки в расчетах итогов и переносов с одной стороны регистра на другую (таким способом обычно скрывают факты хозяйственной жизни, необоснованно отраженные в счетных регистрах);

— несоответствие записей в карточках аналитического учета, в оборотных ведомостях и контрольном журнале, появляющееся обычно при внесении исправлений в счетные регистры «задним» числом;

— не оговоренные в счетных регистрах исправления, наличие исправительных бухгалтерских записей без документальных оснований и действительной необходимости (например, расхищая наличные деньги путем списания их на подотчетных лиц, бухгалтер делает запись: Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», Кредит счета

50 «Касса», а затем сторнирует эту запись и относит похищенные суммы на счет 26 «Общехозяйственные расходы»);

— наличие одностороннего сторно. При этом красной строкой в одном из счетных регистров сторнируют запись факта хозяйственной жизни, при совершении которого допущено злоупотребление, и относят суммы на счетный регистр другого бухгалтерского счета, где она скрывается.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Как классифицируются объекты бухгалтерской экспертизы?
2. Какие требования предъявляются к доказательствам, исследуемым бухгалтерской экспертизой?
3. Перечислите элементы, из которых состоит методика бухгалтерской экспертизы.

### **Темы рефератов**

1. Преступления в сфере экономики и против собственности (по видам) как предмет бухгалтерской экспертизы.
2. Организация и проведение судебно-налоговых экспертиз.
3. Организация и проведение почерковедческой (товароведческой и др.) экспертизы.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Юридической основой бухгалтерской экспертизы по уголовным делам является:
  - а) Уголовно-процессуальный кодекс РФ;
  - б) Налоговый кодекс РФ;
  - в) федеральный закон «Об аудиторской деятельности»;
  - г) Уголовный кодекс РФ;
  - д) федеральный закон «О бухгалтерском учете»;
  - е) федеральный закон от 31.05.01 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации».

2. Основной целью бухгалтерской экспертизы является:
  - а) устранение и предупреждение повторения правонарушений в хозяйственной деятельности организаций;
  - б) взыскание штрафов и применение различных мер наказания по отношению к виновным лицам;
  - в) установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности;
  - г) осуществление контроля над соблюдением законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций.
3. Совокупность нормативных актов в области судебной бухгалтерии можно систематизировать по:
  - а) двум уровням;
  - б) трем уровням;
  - в) четырем уровням;
  - г) пяти уровням.
4. К первому уровню правового регулирования бухгалтерской экспертизы относятся:
  - а) федеральный закон «О бухгалтерском учете», Конституция Российской Федерации, федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;
  - б) акты законодательной и исполнительной власти, акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания), акты органов местного самоуправления;
  - в) федеральный закон «О бухгалтерском учете», федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению;
  - г) федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», положения (стандарты) по бухгалтерскому учету,

методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

5. Ко второму уровню правового регулирования судебно-бухгалтерской экспертизы относятся:

а) федеральный закон «О бухгалтерском учете», Конституция Российской Федерации, федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;

б) акты законодательной и исполнительной власти, акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания), акты органов местного самоуправления;

в) федеральный закон «О бухгалтерском учете», федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению;

г) федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, методические указания по вопросам бухгалтерского учета.

6. Ключевую роль в издании нормативных актов второго уровня отводят:

а) Министерству сельского хозяйства Российской Федерации;

б) Министерству экономического развития Российской Федерации;

в) Министерству финансов Российской Федерации;

г) Министерству иностранных дел Российской Федерации.

7. Предметом бухгалтерской экспертизы является:

а) злоупотребление собственником своими правами и обязанностями в ущерб другим собственникам и государству;



- б) имущественный вред, нанесенный умышленно;
- в) имущественный вред, нанесенный неумышленно;
- г) моральный ущерб, нанесенный умышленно физическому лицу.

8. К предмету бухгалтерской экспертизы по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики относятся:

- а) количественные показатели использования материальных ценностей и рабочей силы в процессе производства (материалоемкость, трудоемкость, производительность труда и др.);
- б) количественные показатели и материально-вещественные признаки движения товаров (вид, название, качество, сортность, ассортимент и пр.);
- в) объемные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности организации, сложившиеся под влиянием распоряжения собственностью (доходами и другим имуществом) со стороны собственника;
- г) уровень цен продажи на рынке товаров (продукции, работ, услуг).

9. К предмету бухгалтерской экспертизы по уголовным делам о преступлениях в сфере экономики не относятся:

- а) факты недостоверного отражения в первичных документах, бухгалтерском учете и отчетности содержания операций и фактических результатов деятельности организации;
- б) факты использования средств других собственников и кредиторов на цели, не связанные с деятельностью организации (личные цели распорядителя средствами);
- в) факты неуплаты налогов вследствие расходования средств, соответствующих неуплаченным налогам, на другие цели деятельности организации или личные цели распорядителя средствами;
- г) факты неуплаты налогов независимо от фактов расходования средств, соответствующих неуплаченным

- налогам, на другие цели деятельности организации или личные цели распорядителя денежными средствами.
10. К функциям бухгалтерской экспертизы относятся:
- а) криминалистическая, процессуальная, криминологическая, организационно-управленческая;
  - б) криминалистическая, мобилизующая, информационная, воспитательная;
  - в) процессуальная, криминологическая, мобилизующая, информационная;
  - г) криминалистическая, процессуальная, криминологическая, информационная.
11. Объектом бухгалтерской экспертизы является:
- а) злоупотребление собственником своими правами и обязанностями в ущерб другим собственникам и государству;
  - б) материальные носители учета, а также иные материалы дела, выступающие или потенциально являющиеся доказательствами по уголовному делу;
  - в) имущественный вред, нанесенный умышленно;
  - г) имущественный вред, нанесенный неумышленно.
12. Объекты бухгалтерской экспертизы классифицируются на:
- а) общие и специальные;
  - б) основные и дополнительные;
  - в) общие и частные;
  - г) специальные и прочие.
13. Какие объекты бухгалтерской экспертизы являются более достоверными:
- а) общие;
  - б) дополнительные;
  - в) прочие;
  - г) специальные.

14. Распорядительные и иные организационные документы являются .... объектами бухгалтерской экспертизы:

- а) общими;
- б) дополнительными;
- в) прочими;
- г) специальными.

15. Бухгалтерская и налоговая отчетность относятся к ... объектам бухгалтерской экспертизы:

- а) общим;
- б) дополнительным;
- в) прочим;
- г) специальным.

16. Протоколы судебных и следственных действий относятся к ... объектам бухгалтерской экспертизы:

- а) общим;
- б) дополнительным;
- в) прочим;
- г) специальным.

17. Вещественные доказательства (информация на магнитных носителях, записи телефонных переговоров, интернет-переписка и др.) относятся к ... объектам бухгалтерской экспертизы:

- а) общим;
- б) дополнительным;
- в) прочим;
- г) специальным.

## **Тема 3. Информационное обеспечение бухгалтерской экспертизы**

- 3.1. Классификация документов по качественным признакам
- 3.2. Порядок изъятия бухгалтерских документов
- 3.3. Требования к доказательствам, исследуемым экспертом-бухгалтером
- 3.4. Признаки достаточности сведений для дачи заключения

### **3.1. Классификация документов по качественным признакам**

Все факты хозяйственной жизни у экономических субъектов должны быть задокументированы.

Документы могут быть либо доброкачественными, либо недоброкачественными, и частные задачи эксперта нередко состоят в выявлении недоброкачественных документов с целью их последующего анализа.

Для классификации документов по качественным признакам используют три критерия доброкачественности документов.

**1. Формальный критерий.** Любой доброкачественный документ должен быть составлен по определенной форме. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета (главного бухгалтера). Формы первичных учетных документов для организаций государственного

сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

В документе должны быть заполнены все реквизиты, начиная от наименования хозяйствующего субъекта и заканчивая подписями лиц, оформлявших и санкционировавших данную хозяйственную операцию.

Согласно п. 4 ст. 9 федерального закона «О бухгалтерском учете» первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным — непосредственно после его окончания.

Одним из наиболее грубых нарушений, отрицательно влияющим на защитные функции бухгалтерского учета, является так называемая инверсия, то есть составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности. Например, документы об оприходовании продукции из цеха на склад составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям. При данном порядке изъятие ценностей на любом промежуточном этапе (в данном случае неполное оприходование поступившей на склад продукции) не вызовет недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может рассматриваться как условие, способствующее совершению противоправных деяний, либо, если ведение подобной практики явилось намеренным действием, может входить в содержание способа совершения правонарушений и экономических преступлений.

**2. Критерий законности.** Факт хозяйственной жизни, отраженный в документе, должен быть законным по своему содержанию. Например, противоречащим законодательству можно считать факт, отраженный в документах: в расходном кассовом ордере на выдачу под отчет 118000 руб. и авансовом отчете с приложенной товарно-транспортной накладной и чеком ККТ на сумму 118000 руб., так как эти документы свидетельствуют о расчетах в сумме, превышающей установленный лимит (100000 руб.).

**3. Критерий действительности.** Документ должен отражать содержание именно того факта хозяйственной жизни, для которого он был создан, причем отражать это содержание в неискаженном виде относительно объемов, даты, участвующих в процессе сторон или лиц и т. д.

Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных критериев, являются недоброкачественными. Именно в недоброкачественных документах можно найти признаки и свидетельства допущенных экономическим субъектом ошибок и отклонений от норм, значительная часть которых может быть даже классифицирована как злоупотребление персоналом или руководством организации.

Недоброкачественные документы, в свою очередь, могут быть подразделены на две большие группы:

1. *Документы, недоброкачественные по форме.* Они отражают реальные факты хозяйственной жизни в неискаженном виде и объеме.

Это неправильно оформленные документы. К ним относятся документы, в процессе составления которых:

— не были заполнены все необходимые реквизиты (например, платежная ведомость без подписи руководителя организации, инвентаризационная опись без даты ее составления и т. д.). Такие документы часто называются недооформленными;

— использованы ненадлежащие реквизиты (например, расходный кассовый ордер, в котором в качестве распорядителя расписалось лицо, не имеющее на это полномочий).

Такие документы бухгалтерия не вправе принимать к учету. При ревизии и аудите по поручению правоохранительных органов документы должны быть проверены по существу отраженных в них фактов хозяйственной жизни. Неправильно оформленный документ будет признан подлинным только в том случае, если выяснится, что отраженный в нем факт имел место. Если выяснится, что неправильно оформленный документ может отражать реально не совершенный факт, то

он должен расцениваться подложным. В первом случае факт недооформления документов может служить признаком наличия нарушений и злоупотреблений в бухгалтерском учете, а во втором — наличие явных нарушений может указывать на участие в совершении злоупотреблений и нарушений работников контрольно-ревизионного отдела и службы внутреннего аудита хозяйствующего субъекта.

*2. Документы, недоброкачественные по существу.*

Среди них могут быть:

а) недоброкачественные документы, содержащие случайные ошибки или даже незаконные операции (например, совершенные экономическим субъектом по незнанию того или иного пункта различных положений, инструкций и других нормативных актов по отнесению расходов на соответствующие источники финансирования);

б) содержащие признаки материального или интеллектуального подлога. Для этого среди подложных документов выделяют:

— *материальный подлог* — документы, в которых сод­ержатся подделки определенной части информации. На­пример, это может быть подделка подписи, исправление или искажение (скажем, неправильная таксировка) информации, имеющей количественное выражение, и др.

— *интеллектуальный подлог* содержат документы, которые составлены и оформлены верно (с формальным соблюдением существующих требований), но содержат заведомо ложную информацию. Чаще всего это документы, которые изначально, еще до их составления, были задуманы исполнителями именно как подложные.

Документы, отражающие незаконные по своему содержанию факты хозяйственной жизни. К этой группе следует отнести документы, составленные с нарушением норм действующих законов и правил (например, расходный кассовый ордер на выдачу нового аванса лицу, которое не отчиталось

в расходовании ранее полученных в подотчет денег), а также документы, составленные с нарушением действующих норм и расценок (акт на списание израсходованных при проведении капитального ремонта материалов по завышенным нормам расхода, наряд, в котором завышены сдельные расценки, и т. п.). Документы данной группы не могут быть признаны полноценными даже тогда, когда они правильно оформлены и отражают действительно совершенные факты хозяйственной жизни.

*3. Документы, не соответствующие по своему содержанию фактически выполненным фактам хозяйственной жизни.* К ним относятся документы, в которых случайно или умышленно:

— не получили отражения фактически совершенные факты хозяйственной жизни. Это нарушение относится, главным образом, к порядку составления сводных и накопительных документов;

— получили отражение вымышленные (фиктивные) факты хозяйственной жизни. Такие документы в контрольно-ревизионной и экспертной практике называют бестоварными или безденежными. Так, бестоварной называют накладную, которая содержит все необходимые реквизиты (наименование отпущенных товаров, дату отгрузки, подписи поставщика и покупателя), но по которой фактически никакие товары отпущены не были. Подобные документы оформляются как для временного сокрытия недостачи, так и для вуалирования хищений. Безденежным документом будет, например, расходный кассовый ордер с распиской в получении, по которому в действительности деньги получены не были;

— получили ложное отражение сведения об отдельных сторонах действительно совершенных фактов хозяйственной жизни. Ложные сведения могут относиться к самому содержанию факта — выдача иного товара, чем указано в накладной, занижение в приемном акте количества или качества поступивших товаров и т. п. Ложными могут быть



сведения о дате совершения факта хозяйственной жизни (например, для сокрытия недостачи в кассе деньги, поступившие первого числа, приходятся десятого числа), а также сумма совершенного факта.

Вопрос о случайном или умышленном происхождении недоброкачественных и недостоверных документов не следует решать только лишь документальным исследованием. На наш взгляд, для этого целесообразно использовать комплекс приемов документального и фактического контроля, что позволит наиболее объективно и полно оценивать исследуемые документы и отраженные в них факты хозяйственной жизни.

Вместе с тем, документы могут просматриваться без предварительной их группировки или классификации в том порядке, как они сброшюрованы. При таком несистематизированном просмотре появляется возможность установления правильности или неправильности каждого документа в отдельности. Однако эксперт будет не в состоянии охватить проверкой какой-либо факт хозяйственной жизни в целом. При этом могут остаться невскрытыми такие факты, как, например, искажение себестоимости продукции вследствие несвоевременного списания израсходованных материалов и произведенных расходов, выплаты по сдельным нарядам за работы, которые фактически не выполнялись, хищение материалов, выписанных по требованиям как будто для нужд производства, и т. д. В связи с этим несистематизированный просмотр документов не является достаточно надежным и целесообразным методом документальной проверки. Им следует пользоваться при общем предварительном ознакомлении с документами экономического субъекта.

Используя данные бухгалтерского учета, эксперты часто делают категорический вывод о недостачах, нарушениях, злоупотреблениях, размере материального ущерба. При этом обязательным условием является то, что зафиксированные в документах факты хозяйственной жизни действительно были

совершены. Проверка бухгалтерского учета дает, конечно, определенную характеристику финансово-хозяйственной деятельности, но, очерченная строгими границами собственной методологии и будучи относительно замкнутой, система бухгалтерского учета является частью общей информационной системы, лучше или хуже взаимодействует с другими ее частями. С помощью одного лишь изучения документов нельзя выявить многие злоупотребления и нарушения. Более того, изучение только бухгалтерских документов не дает возможности вскрывать все совершаемые экономические преступления и условия, им способствующие.

Экспертная практика показывает, что многие факты не находят отражения в документах или отражаются в них неправильно. Это случаи несанкционированного движения денег, ценных бумаг, товарно-материальных ценностей и др. Такие факты могут совершаться без оформления документов, быть полностью или частично бестоварными или безденежными. Возможность установления таких фактов через некоторое время становится сложной, так как соответствующие материальные ценности могут изыматься посредством списания в расход по завышенным нормам, использоваться для производства неучтенной продукции и т. д. Наиболее точные сведения могут быть получены в ходе оперативного контроля, осуществляемого в момент совершения незаконных фактов хозяйственной жизни.

Позиция специалистов, согласно которой наиболее полная информация об искомых обстоятельствах с высокой гарантией ее достоверности содержится в различного рода официальных документах, являющихся формализованным отражением имевших место действий, событий, составленных в соответствии с принятым порядком и правилами, отвечающими установленным требованиям относительно их содержания, формы и реквизитов, не представляется нам бесспорной. Ограничение исследования лишь проверкой документов и методически, и процессуально нельзя

признать правильным, так как при этом могут быть упущены существенные обстоятельства расследуемого дела. Качество обобщающего документа по результатам проверок по заданию правоохранительных органов зависит от всестороннего исследования операций и фактов, относящихся к поставленным на разрешение вопросам, путем:

- изучения всей предоставленной эксперту, как специалисту по бухгалтерскому учету, анализу и контролю, установленной официальной и приобщенной к делу любой другой информации, освещающей обстоятельства дела;

- полного использования всех возможных методов и приемов исследования документальных данных;

- правильной оценки документальных данных и аргументации вывода с тем, чтобы этот вывод логически вытекал из исследования, был определенным и исключал возможность двоякого толкования.

Таким образом, такой подход к исследованию вопросов, поставленных на разрешение эксперта, позволяет выделить следующие группы источников информации:

- заключающие в себе факты, подлежащие исследованию;
- отражающие возникновение и изменение исследуемых фактов;

- облегчающие понимание смысла и пределов исследования фактов.

Использование такой классификации источников информации в экспертной практике будет способствовать улучшению качества проведения и результатов проверок по заданиям правоохранительных органов, а также составлению наиболее оптимального плана и программы такой проверки.

Распространенным является мнение, что в процессе бухгалтерской экспертизы исследуются только документы, прошедшие проверку и отражение в бухгалтерском учете. Такой вывод основан на следующих соображениях: во-первых, сведения, содержащиеся в этих документах, хранятся постоянно, что позволяет многократно проверять их; во-вторых,

они обладают высокой степенью надежности и юридической доказательностью.

Действительно, основная часть документальных данных, формирующих контрольную информацию, падает на документы бухгалтерского учета. В современных условиях на долю учетной информации приходится около 60 %. В связи с этим можно утверждать, что хозяйственный учет является важнейшей составной частью информационной системы, играющей базовую роль в решении экспертных задач. При изучении первичных документов следует иметь в виду, что каждый факт хозяйственной жизни сопровождается оформлением большого числа взаимосвязанных документов.

Содержание фактов хозяйственной жизни, отраженных в документах, очень разнообразно. Для придания документу юридической силы необходима полная характеристика совершаемого факта, то есть наличие определенного перечня реквизитов. Анализ контрольной практики показывает отсутствие единого подхода к принятию документов экономического субъекта при выявлении недоброкачественных документов, определения последствий их использования хозяйствующим субъектом, оценки существенности искажения учета и отчетности в целом. При поиске подложных (недоброкачественных) документов необходимо учитывать следующие обстоятельства:

— при попытке сокрытия в учете следов преступления интеллектуальный подлог совершается, как правило, более простым способом, то есть путем «подгонки» и информационной увязки данных в документах, «наглядно» связанных между собой, и, как правило, в пределах непосредственной доступности исполнителям;

— ряд взаимосвязанных документов по времени составляется раньше сомнительного, следовательно, для «увязки» их исправляют «задним» числом. Это может вызвать потребность в проведении криминалистической экспертизы по техническому исследованию документов;

— часть документов защищена системой нумерации в прошнурованных журналах, которая затрудняет приведение всей системы документальных данных в состояние взаимосвязки. В связи с этим возможны технические подделки, то есть материальный подлог, также требующий проведения криминалистической экспертизы;

— так называемые первичные документы в общей информационной цепи не являются истинно первичными, то есть изначальными. Например, у первичного документа — расходного кассового ордера на выплату перерасхода подотчетной суммы — обязательно должен быть источник информации: запись в сводном учетном регистре и далее соответственно авансовый отчет, приказ о командировке и т. д.

В связи с этим все указанные связи также должны быть проверены. При обнаружении разрыва цепи последовательного оформления документов (отсутствие одного или нескольких взаимосвязанных документов) встает вопрос о достоверности не только первичных документов, но и данных бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности. В то же время отсутствие документов еще не означает, что их вообще не было. Документы могли быть утеряны, похищены, уничтожены и т. д. Если следственным путем не удастся получить отсутствующую, но необходимую для расследуемого дела информацию, целесообразно проконсультироваться с аудитором, ревизором, экспертом-бухгалтером о возможности ее реконструкции.

Выбор и построение необходимых для бухгалтерского исследования моделей в каждом конкретном случае предполагают безупречное знание и использование методических принципов ведения бухгалтерского учета, а также умение видеть и оценивать те признаки счетных записей, по которым можно судить о характере искажения экономической информации.

### **3.2. Порядок изъятия бухгалтерских документов**

В практической деятельности правоохранительных и контролирующих органов часто возникает необходимость в получении бухгалтерских и иных документов, а также сведений о финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций. Наиболее часто получение документов осуществляется путем их изъятия.

Изъятие представляет собой принудительное лишение организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности пользоваться и распоряжаться бухгалтерскими документами. Бесспорно, что в условиях, когда первичный документ является письменным свидетельством, доказательством какого-либо действия в процессе учета, подобное изъятие может дестабилизировать организацию документооборота и, в конечном итоге, отрицательно отразится на деятельности хозяйствующего субъекта. Вместе с тем, несвоевременное осуществление изъятия может привести к уничтожению документов проверяемыми лицами или совершению в них подлога, что является одним из эффективных методов сокрытия следов противоправной деятельности в сфере экономики. Подобные обстоятельства требуют в правоприменительной практике повышенного внимания к законности изъятия и дальнейшему хранению документов.

Результаты обобщения следственной практики показывают, что в 29 % изученных дел были допущены нарушения при собирании и использовании документов. Прежде всего, это относится к документам, изъятым до возбуждения уголовного дела.

Весь процесс по организации подготовки изъятия бухгалтерских документов условно можно разделить на три этапа (рисунок 3).

**Первый этап** состоит из комплекса организационных мероприятий, обеспечивающих дальнейшую реализацию решения об изъятии бухгалтерских документов.

**Второй этап** предусматривает совокупность действий, направленных на внешний осмотр и непосредственное изучение необходимых документов, которыми завершается составление документа об изъятии или выемке документов.

В соответствии с требованиями закона «О бухгалтерском учете» главный бухгалтер или другое должностное лицо организации вправе с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие документов, снять с них копии с указанием основания и даты изъятия.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, должностные лица имеют право также дооформить документы, прошить их, пронумеровать, опечатать, сделать опись и т. д.

В состав документов, которые могут быть изъятими, входят: первичные документы, денежные документы, планы, сметы, а также справочные материалы и расчеты, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну.

Лица, допускаемые к документам, содержащим коммерческую и банковскую тайну, либо изымающие их, должны дать соответствующие письменные обязательства в отношении их защиты.

**Третий этап** предусматривает упаковку изъятых документов, их доставку и хранение до принятия решения по материалам проверки.

Доставка документов осуществляется в условиях, исключающих их утрату, а также повреждение. Хранение бухгалтерских документов производится в условиях, исключающих доступ к ним посторонних лиц.

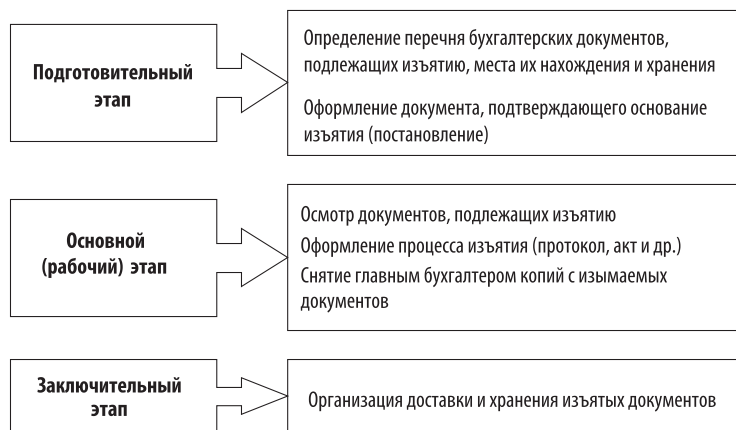


Рис. 3. Схема процесса изъятия бухгалтерских документов

Для хранения могут использоваться сейфы, металлические шкафы, специальные помещения и др. В случаях пропажи или повреждения бухгалтерских документов приказом руководителя организации, изъявшей документы, назначается комиссия по расследованию причин данного события.

Если изъятые бухгалтерские документы, в соответствии с законодательством, не были использованы в гражданском или уголовном судопроизводстве, то они подлежат возврату в бухгалтерию. О факте возврата в целостности всех документов может быть взята расписка с главного бухгалтера. Например, при вынесении органом дознания постановления об отказе в возбуждении уголовного дела в случаях отсутствия события преступления (п. 1 ч. 1 ст. 24 УПК РФ) с бухгалтерских документов могут быть сняты копии, а оригиналы возвращены владельцу.

Изъятие бухгалтерских документов правоохранительными и контролирующими органами может осуществляться:

- 1) до возбуждения уголовного дела;
- 2) после возбуждения уголовного дела.



Изъятие бухгалтерских документов правоохранительными и контролирующими органами *до возбуждения уголовного дела* регламентируется многочисленными законами и подзаконными нормативными актами. До возбуждения уголовного дела изъятие документов может быть оформлено актом, запросом, протоколом. Следует отметить, что уголовно-процессуальное законодательство четко не устанавливает форму документа, которым должно оформляться изъятие документов до возбуждения уголовного дела. Практика составления таких документов в регионах противоречива. В подобных ситуациях могут составляться протокол или акт изъятия. При этом данные документы по своей форме должны максимально соответствовать требованиям, которые уголовно-процессуальное законодательство предъявляет к оформлению протокола выемки.

Результаты изъятия оформляются соответствующим документом (в двух-трех экземплярах), к которому предъявляются следующие требования:

- а) указываются дата и время (начало и окончание) изъятия;
- б) обозначается должность лица, производящего изъятие, и присутствующие этом лица (работники бухгалтерии, материальноответственные лица и др.);
- в) отмечаются правовые основания изъятия бухгалтерских документов;
- г) перечисляются изымаемые документы, их номер, дата, количество листов;
- д) каждая страница протокола (акта) об изъятии подписывается участниками изъятия и присутствующими лицами, допущенные исправления, изменения, дополнения, вносимые в текст акта, оговариваются и подтверждаются подписями;
- е) 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. Лицо, допустившее нарушение, может изложить свое несогласие путем дачи обоснованного письменного объяснения или отказаться от подписи в акте (в случае явных нарушений, допущенных контролирующими лицами в процессе проверки). В случае отказа лица, допустившего нарушение, подписать акт проверяющий отмечает в акте, что оно с содержанием акта ознакомлено, но подписать отказалось, и удостоверяет это своей подписью;

ж) ответственность за достоверность, объективность и полноту изложенной в акте информации несет лицо, производившее изъятие бухгалтерских документов;

з) изъятые документы хранятся в местах, определенных лицом, осуществившим их изъятие.

Следует отметить, что первый экземпляр протокола (акта) остается у представителя органа, осуществляющего изъятие, второй экземпляр остается и хранится в бухгалтерии (или лица, у которого изъяты документы). О получении этого экземпляра представитель бухгалтерии расписывается. Данный экземпляр позволяет осуществлять контроль за количеством и наименованием изъятых документов, что может исключить последующую их утрату, фальсификацию. Кроме того, любые нарушения в процессе изъятия могут быть обжалованы в суде, и копии протоколов могут служить доказательством неправомερных действий проверяющих лиц.

Третий экземпляр акта может направляться проверяющими лицами в другие надзорные органы.

В связи с тем, что изъятие документов, в том числе и бухгалтерских, до возбуждения уголовного дела представляет собой административно-правовую форму воздействия на хозяйственную деятельность различных субъектов, то соответственно эти действия находят свое отражение в ст. 27.10 КоАП РФ «Изъятие вещей и документов». В данном акте отмечается, что при изъятии документов составляется протокол

либо делается соответствующая запись в протоколе доставления или в протоколе об административном задержании (ч. 5 ст. 27.10 КоАП РФ). Из данной статьи административного законодательства следует также, что определенные категории должностных лиц (ст. 28.3 КоАП РФ) наделены правом при составлении протоколов производить изъятие документов.

*После возбуждения уголовного дела* изъятие документов может осуществляться в ходе осмотра места происшествия (ст. ст. 176, 177 УПК РФ), обыска (ст. 182) и выемки (ст. 183), личного обыска (ст. 184). По уголовному делу для изъятия документов следователь выносит постановление. Постановление о производстве выемки предъявляется главному бухгалтеру, который расписывается на нем о том, что ознакомлен с ним. Выемка документов оформляется протоколом в соответствии с уголовно-процессуальным законодательством, его копия вручается главному бухгалтеру.

Обыск в жилище осуществляется на основании судебного решения в порядке, установленном ст. 182 УПК РФ. Выемка документов, содержащих информацию о вкладах и счетах граждан в банках и иных кредитных организациях, производится в этом же порядке. Следователь с согласия прокурора возбуждает перед судом ходатайство о производстве этих следственных действий, о чем выносится постановление. Следует помнить, что к уголовным делам приобщаются, как правило, оригиналы документов.

Таким образом, знание сотрудниками контролирующих и правоохранительных органов порядка изъятия бухгалтерских документов позволяет своевременно и на законном основании получить их, определить круг подозреваемых лиц, установить причину несоответствий, приобщить необходимые документы к материалам проверки или материалам уголовного дела.

### **3.3. Требования к доказательствам, исследуемым экспертом-бухгалтером**

Предметы и документы, сведения и записи в которых (на которых) исследует эксперт-экономист, должны отвечать требованиям допустимости и относимости доказательств.

**Допустимость доказательств** означает строгое соблюдение процессуальных правил при сборе доказательств (законность источника доказательства), законность способов получения и закрепления фактических данных управомоченными на то лицами.

На экспертизу должны представляться объекты исследования и другие материалы дела, изъятые, осмотренные и приобщенные к уголовному делу с соблюдением требований, предъявляемых уголовно-процессуальным законом.

**Относимость.** Эксперт-бухгалтер по своим объектам исследования и иным материалам дела, включая протоколы допросов, других следственных и судебных действий, должен удостовериться, что сведения (записи), относящиеся к предмету экспертизы, одновременно относятся к деятельности исследуемой организации.

В соответствии с правилами уголовного процесса доказательствами признаются любые фактические данные. Объекты исследования и другие материалы дела, исследуемые экспертом, включают в себя *копии, ксерокопии, вторые и третьи экземпляры документов*, имеющих значение для дела и приобщенных к делу в качестве доказательств. Эти документы эксперт исследует при условии, что установлена их относимость, допустимость и достоверность.

При сомнениях в допустимости, относимости и достоверности документов или невозможности проверить их средствами экономического анализа эксперт обращается с ходатайством к следователю с целью проверки этих документов следственными действиями. Для этого используются выемка первых экземпляров платежных поручений в банке,

допросы бухгалтера, лиц, которые вели записи неофициального учета, относящиеся к предмету экспертизы.

Документы, содержащие относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы сведения, могут быть изъяты или до процессуального решения о возбуждении уголовного дела, или после начала уголовно-процессуальной деятельности, в ходе обыска или выемки.

При назначении по возбужденному уголовному делу бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер должен убедиться, что представленные для производства экспертизы документы до возбуждения уголовного дела изъяты на основании письменного мотивированного постановления должностного лица налоговой инспекции о производстве изъятия документов.

В этом случае постановление об изъятии документов должно предшествовать постановлению следователя о возбуждении уголовного дела.

Изъятие документов после возбуждения уголовного дела производится в соответствии с требованиями уголовно-процессуального закона к изъятию предметов и документов при выемке и обыске. При производстве выемки и обыска следователь должен строго ограничиваться изъятием предметов и документов, могущих иметь отношение к делу.

Следователь производит выемку в случае необходимости изъятия определенных предметов и документов, имеющих значение для дела, и если точно известно, где и у кого они находятся.

#### **3.4. Признаки достаточности сведений для дачи заключения**

К объектам экспертизы относятся первичные распорядительные документы, которые являются основанием для бухгалтерского учета, регистры бухгалтерского учета и отчетность организации, представленная в соответствии с предметом экспертизы в налоговый орган, банку или другим кредиторам (собственникам) имущества организации.

**Достаточность для дачи заключения регистров бухгалтерского учета** анализируется по признаку соответствия этих регистров отчетности организации за исследуемый период. Проверяется соответствие данных отчетности данным синтетического бухгалтерского учета, сведений синтетического учета — сведениям аналитического бухгалтерского учета. Так, анализируется соответствие:

— Главной книги или заменяющего ее регистра, содержащего расшифровку дебетовых оборотов по счетам бухгалтерского учета, данным баланса, имеющегося в материалах дела;

— журналов-ордеров или других регистров, содержащих расшифровку дебетовых и кредитовых оборотов по счетам бухгалтерского учета, сведениям Главной книги.

Соответствие регистров аналитического учета первичным документам при необходимости проверяется экспертом. Как правило, это соответствие подтверждается протоколом допроса бухгалтера. При отсутствии регистров бухгалтерского учета в материалах дела составляется ходатайство следователю.

**Достаточность сведений о фактах операций с денежными средствами** выражается в охвате операций как по приходу денежных средств, так и по их расходу. Полнота такого рода информации обеспечивается при условиях наличия данных, во-первых, обо всех операционных днях исследованного периода и, во-вторых, обо всех операциях с денежными средствами за каждый операционный день.

Первое условие проверяется по хронологической последовательности операционных дней за весь исследуемый период. С этой целью составляются таблицы о движении денежных средств по всем счетам в банке и в кассе организации, в которых в хронологической последовательности указываются календарные дни периода, когда имело место движение денежных средств.

Второе условие проверяется по общей сумме операций по приходу и расходу денежных средств (дебетовых и кредитовых

оборотов) как за каждый операционный день, так и в совокупности за весь исследованный период. Составленные в соответствии с хронологической последовательностью операционных дней таблицы заполняются сведениями из уголовного дела об общей сумме операций по расходу и приходу денег за каждый операционный день. Тем самым обнаруживается, за какие календарные дни исследуемого периода в уголовном деле отсутствуют сведения об операциях с денежными средствами.

**Достаточность сведений о целевом назначении расхода денежных средств** анализируется по наличию первичных распорядительных документов, в которых указывается назначение платежа (платежные поручения, расходные кассовые ордера). В случае наличия сведений о факте операции при отсутствии данных о целевом назначении расхода денежных средств эксперт оценивает фактически израсходованные денежные средства как оборотные средства, вложенные в расчеты (с подотчетными лицами, партнерами по хозяйственным связям и др., в зависимости от имеющейся информации). Такая оценка позволяет уменьшить бремя ответственности обвиняемого при определении вреда (ущерба), причиненного государству.

**Достаточность сведений о целевом назначении поступивших денежных средств** анализируется по наличию первичных документов, на основании которых денежные средства зачислены на счет организации в банке или сданы в кассу организации. При отсутствии такого рода документов эксперт оценивает не выясненные по назначению суммы поступлений как дополнительный источник финансирования расходов затрат безэквивалентного характера.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Приведите критерии качества документов бухгалтерского учета.
2. Назовите отличительные особенности документов, содержащих подлог.
3. Какие этапы изъятия документов предусмотрены законодательством РФ?
4. Каким требованиям должны соответствовать доказательства, исследуемые экспертом-бухгалтером?
5. Перечислите требования, которым должны соответствовать сведения, необходимые для дачи заключения судебного эксперта-бухгалтера.

### **Темы рефератов**

1. Признаки подлога документов.
2. Порядок изъятия документов до возбуждения уголовного дела.
3. Порядок изъятия документов после возбуждения уголовного дела.
4. Порядок оформления документа об изъятии.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Объекты исследования и другие материалы дела могут быть исследованы экспертом и приобщены к делу в качестве доказательств при условии, если установлена их:
  - а) относимость, правомерность, полнота;
  - б) допустимость, правомерность, относимость;
  - в) достоверность, относимость, допустимость.
2. Если при изъятии доказательств были соблюдены процессуальные нормы, правила изъятия, то осуществлено требование:
  - а) достоверности;
  - б) допустимости;



- в) правомерности;
- г) нет верного ответа.

3. Документы, содержащие относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы сведения, могут быть изъяты:

- а) до процессуального решения о возбуждении уголовного дела;
- б) после начала уголовно-процессуальной деятельности, в ходе обыска или выемки;
- в) верны оба утверждения.

4. К недопустимым доказательствам, исследуемым экспертом-бухгалтером, могут относиться:

- а) показания свидетеля, который не может указать источник своей осведомленности;
- б) показания потерпевшего, свидетеля, основанные на догадке, предположении, слухе;
- в) показания подозреваемого, данные в ходе досудебного производства по уголовному делу в отсутствие защитника;
- г) верны первый и второй ответы;
- д) верны все утверждения.

5. Верно ли утверждение? Следователь производит выемку до процессуального решения о возбуждении уголовного дела в случае необходимости изъятия определенных предметов и документов, имеющих значение для дела, и если точно известно, где и у кого они находятся:

- а) да;
- б) нет.

6. Достаточность сведений для дачи заключения регистров бухгалтерского учета анализируется по признаку:

- а) соответствия данных регистров отчетности организации за исследуемый период;
- б) полного заполнения журнала-ордера и ведомости;
- в) наличия регистров синтетического и аналитического учета.

7. Достаточность сведений о фактах операций с денежными средствами выражается в:

- а) документальном подтверждении расчетов с покупателями и поставщиками;
- б) отражении операций на расчетном счете в банке;
- в) охвате операций как по приходу денежных средств, так и по их расходу.

8. Достаточность сведений о каком факте хозяйственной деятельности анализируется экспертом по наличию первичных документов:

- а) о факте операций с денежными средствами;
- б) о целевом назначении денежных средств;
- в) о целевом назначении поступивших денежных средств;
- г) верны все утверждения.

9. Может ли эксперт в случае наличия сведений о факте операции при отсутствии данных о целевом назначении расхода денежных средств оценить фактически израсходованные денежные средства как оборотные средства, вложенные в расчеты?

- а) да
- б) нет

10. Достаточность сведений о фактах операций с денежными средствами обеспечивается при условиях наличия данных:

- а) обо всех операционных днях исследованного периода;
- б) обо всех операциях с денежными средствами за каждый операционный период;
- в) обо всех операциях с денежными средствами за весь день;
- г) верны ответы а (и б);
- д) все ответы верны.

## **Производственные ситуации**

### **Задача 1**

При сборе доказательств в ООО «Лотос» эксперт соблюдал процессуальные правила сбора и законность их получения. Все сведения относились к деятельности организации.

Однако эксперт усомнился в достоверности некоторых документов и, чтобы удостовериться, он задал ряд вопросов бухгалтеру Беляевой И. В. и лицам, которые вели записи неофициального характера.

Имеются ли нарушения в действиях эксперта-бухгалтера? Все ли требования получения доказательств были выполнены в данной ситуации? Приведите способы установления истины.

### ***Задача 2***

Из кассы организации ООО «Вита» были выданы денежные средства подотчет Иванову А. Н. для покупки канцтоваров, расходный кассовый ордер прилагается. Авансовый отчет Иванов А. Н. предоставил и приложил к нему оправдательные документы.

В ходе проверки был установлен подлог в приложенных документах.

Как эксперт-бухгалтер должен оценить данную ситуацию? Какое требование к доказательствам было нарушено?

### ***Задача 3***

Бобрышев А. С., являясь на основании приказа № 170 от 27.01.2011 г. генеральным директором ООО «Ивушка», предоставил в ООО «Сбербанк России» заведомо ложные сведения об экономической деятельности организации.

ООО «Сбербанк России» выдал кредит для приобретения оборудования в сумме 21 000 000 руб.

Бобрышев А. С. израсходовал полученный кредит на личные цели, а выплат по имеющимся кредитным обязательствам не производил.

Укажите, признаки какой статьи УК РФ подлежат доказыванию по данному обстоятельству? Подготовьте план изъятия документов о бухгалтерской деятельности ООО «Ивушка» за исследуемый период.

## **Тема 4. Порядок назначения и проведения бухгалтерской экспертизы**

- 4.1. Этапы проведения экспертизы
- 4.2. Порядок назначения бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве
- 4.3. Назначение бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессах
- 4.4. Особенности организации бухгалтерской экспертизы по результатам налогового контроля
- 4.5. Вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой
- 4.6. Структура постановления следователя о назначении бухгалтерской экспертизы

### **4.1. Этапы проведения экспертизы**

Бухгалтерская экспертиза производится в несколько этапов.

*Первый этап* (организационный) включает: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение задания на проведение экспертизы, изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование, разработку методики проведения экспертизы, составление плана-графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения. Предварительное знакомство эксперта с материалами должно продолжаться не более пяти дней.

Если после изучения представленных материалов эксперт приходит к выводу о невозможности дать заключение по поставленным вопросам, он составляет мотивированное сообщение.

К таким ситуациям относятся:

— случаи, когда вопросы выходят за пределы компетенции эксперта, носят правовой (юридически оценочный) характер или не требуют специальных бухгалтерских познаний;

- недостаточное количество представленных материалов;
- невозможность получения необходимых материалов без проведения документальной ревизии или других видов экспертиз (почерковедческой, товароведческой);
- отсутствие необходимых для экспертизы документов (если нельзя их сразу восполнить) или непредставление необходимых для экспертизы материалов;
- отсутствие у эксперта-бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Сообщение о невозможности дачи заключения подписывается экспертом, подпись удостоверяется печатью экспертного учреждения. После этого один экземпляр сообщения направляется органу, назначившему экспертизу, а другой остается в экспертном учреждении.

На *втором этапе* (исследовательском) осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. При этом могут разрабатываться формы аналитических таблиц, журналы группировки исследований, в которых отображается процесс экспертного исследования. Например, составляется ведомость группировки отпуска по документам недоброкачественной продукции, вследствие чего организации причинен материальный ущерб.

На данном этапе описывается процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

*Третий этап* (заключительный) предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования. Обобщение результатов и составление итогового документа — заключения. Кроме того, на данном этапе могут быть разработаны предложения по профилактике правонарушений и преступлений, установленных экспертизой.

Во время проведения бухгалтерской экспертизы, лицо ее назначившее (следователь, судья), устанавливает тесный

контакт и постоянный обмен информацией с экспертом о появляющихся новых обстоятельствах дела, а также о данных, полученных экспертом при исследовании представленных ему материалов.

#### **4.2. Порядок назначения бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве**

Уголовный процесс в части порядка применения специальных знаний принципиально отличается от арбитражного судопроизводства: в уголовном процессе возможна состязательность в применении этих знаний. К участникам уголовного процесса УПК РФ относит и эксперта, и специалиста. Эксперта назначает следователь или суд, а специалиста вправе привлекать наравне с судом сторона защиты. При анализе особенностей бухгалтерской экспертизы наиболее интересны вопросы состязательности в применении специальных знаний.

*Бухгалтерская экспертиза производится в уголовном процессе на предварительном следствии и в суде первой инстанции.* Кассационная и надзорная инстанции не могут изменить приговор, а лишь его отменяют, поэтому бухгалтерская экспертиза на этих стадиях судебного разбирательства не производится. В этих случаях уголовное дело направляют на новое рассмотрение, где бухгалтерская экспертиза проводится в обычном порядке.

Вопрос о назначении бухгалтерской экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела.

Бухгалтерские экспертизы назначаются, как правило, в следующих случаях:

- когда результаты проведенной ревизии противоречат материалам расследуемого дела и для изучения противоречий и установления истины необходимо проведение экспертизы;
- если ревизором не приняты документы (акты на порчу товаров, расписки на отпуск товаров в долг, накладные на внутреннее перемещение товаров в организации по согласованию

между материально подотчетными лицами без оформления через бухгалтерию и т. п.), которые могут снизить недостачу ценностей в подотчете у материально ответственных лиц;

— когда есть обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении бухгалтерской экспертизы;

— в случаях наличия противоречия в выводах первичной и повторной ревизий;

— при использовании ревизором для определения материального ущерба сомнительной методики;

— если такая необходимость вызвана выводами другого вида экспертизы.

Следователь, который пришел к выводу о необходимости проведения бухгалтерской экспертизы, составляет об этом постановление, в котором указывает основания для назначения экспертизы, фамилию эксперта или название экспертного учреждения, которое само избирает эксперта, ставит вопрос на решение экспертизы и прилагает материалы для экспертного исследования (акты ревизии, первичные учетные документы, ведомости инвентаризации, учетные регистры, машинограммы учета и др.). От того, насколько правильно поставлены вопросы на решение экспертизы, зависят полнота исследования и соблюдение сроков проведения экспертизы.

В зависимости от обстоятельств конкретного уголовного дела бухгалтерская экспертиза может быть назначена до привлечения лица к ответственности как обвиняемого, а также после этого юридического факта (объявления постановления о привлечении к ответственности, утвержденного прокурором).

Таким образом, назначение бухгалтерской экспертизы в правоохранительной деятельности является правоохранительным действием, которое обеспечивает соблюдение прав обвиняемого в установлении истины при рассмотрении дела.

### **4.3. Назначение бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессах**

С развитием рыночных отношений все большее значение приобретает судебная бухгалтерия и в практике арбитражного процесса, особенно по налоговым спорам и спорам о выполнении обязательств сторонами гражданско-правовых сделок. В таких ситуациях юристы коммерческих организаций, юристы ведомств, судьи арбитражных судов для обоснования своей точки зрения обязательно ссылаются на конкретные данные бухгалтерского и налогового учета и отчетности, свидетельствующие о нарушении или, напротив, ненарушении прав сторон спора. Это обстоятельство также предполагает знание судебной бухгалтерии.

Гражданское и арбитражное судопроизводства относятся к самостоятельным областям юридической практики.

В соответствии с АПК РФ экономические споры рассматривают арбитражные суды. Согласно ст. 4 АПК РФ в арбитражный суд вправе обращаться за защитой нарушенных и оспариваемых прав и законных интересов предприятия, учреждения, организации, являющиеся юридическими лицами, а также граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица и имеющие статус предпринимателя, приобретенный в установленном законом порядке.

Процедура назначения бухгалтерской экспертизы по гражданским и арбитражным делам в целом совпадает, но несколько отличается от практики уголовного производства.

Бухгалтерская экспертиза назначается судом в порядке подготовки дела к судебному разбирательству. Она может быть инициирована судом непосредственно либо по ходатайству сторон: истцов, ответчиков, третьих лиц, прокурора.



Суд вправе назначить экспертизу по своей инициативе в любой стадии рассмотрения дела до вынесения по нему решения, а также назначить дополнительную или повторную экспертизы.

Согласно процессуальному законодательству окончательное определение задания (круга вопросов) эксперту принадлежит суду. Суд рассматривает все вопросы, представленные лицами, участвующими в деле; исключает из них те, которые не относятся к данному делу или выходят за пределы компетенции эксперта, формулирует вопросы по своей инициативе.

В арбитражном процессе эксперт-бухгалтер является единственным участником процесса, владеющим специальными знаниями. Суд, по своему процессуальному статусу не обладая знаниями в области бухгалтерского учета, полагается на профессиональное мнение эксперта. Конечно же, судья обязан исследовать все доказательства по делу и оценить с учетом совокупности доказательств заключение эксперта, но опровергнуть или подтвердить его выводы на основании тех же специальных знаний суд не в состоянии.

Вопросы, предлагаемые эксперту, должны быть определенными и конкретными, а их перечень — полным. Таким образом, результаты экспертизы зависят от профессиональной и четкой постановки правоприменителем вопросов, требующих разрешения. Окончательный перечень вопросов, утвержденных судом, приводится в определении суда.

#### **4.4. Особенности организации бухгалтерской экспертизы по результатам налогового контроля**

В случае выявления выездной проверкой фактов налоговых правонарушений проверяющими должны быть приняты необходимые меры по формированию доказательственной базы по этим фактам и обеспечению их документального подтверждения (выемка документов, опросы свидетелей, назначение экспертизы и т. д.), по исчислению сумм

неуплаченных (не полностью уплаченных) налогов и пени, а также по подготовке предложений о привлечении к налоговой ответственности за соответствующие налоговые правонарушения.

Производство по делам о налоговых правонарушениях осуществляется в соответствии с частью первой Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ).

В производстве по делу о налоговом правонарушении участвует, прежде всего, лицо, привлеченное к ответственности на основаниях и в порядке, предусмотренных НК РФ: налогоплательщик — организация или физическое лицо, налоговый агент и их представители. НК РФ предусматривает участие и других лиц в производстве по делу о налоговом правонарушении. К их числу относятся эксперты, специалисты, переводчики, свидетели, понятые. Участие свидетелей, экспертов, специалистов, переводчиков, понятых в действиях по осуществлению налогового контроля посвящена гл. 14 НК РФ, где в ст. ст. 95–99 закреплены порядок привлечения вышеуказанных лиц к проведению конкретных действий по осуществлению налогового контроля, а также общие требования, предъявляемые к оформлению документов по результатам их привлечения.

Факты нарушения законодательства о налогах и сборах требуют обоснования. Как и при совершении любого другого правонарушения, доказательствами нарушения законодательства о налогах и сборах являются объяснения лица, проверяемой организации, показания свидетелей, заключение эксперта, участие понятых, переводчиков и т. д.

Ведение производства по делу о налоговом правонарушении сопровождается процессуальными действиями, т. е. составлением ряда обязательных документов (протокол опроса свидетелей, постановление о назначении экспертизы и т. д.).

Так, если для разъяснения возникающих в процессе выездной налоговой проверки вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле, производится

экспертиза экспертами соответствующих учреждений либо иными специалистами, обладающими специальными знаниями в соответствующей области. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе. Договор определяет права и обязанности сторон в связи с проведением экспертизы, сроки ее проведения, предоставленные материалы, используемое оборудование, стоимость работ и порядок расчетов и другие вопросы.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку.

Решение о необходимости привлечения эксперта для участия в налоговой проверке принимается должностным лицом, проводящим проверку, по согласованию с руководителем (его заместителем) налогового органа исходя из характера и сложности обстоятельств, подлежащих исследованию, уровня их существенности для выполнения задач налоговой проверки (в частности, в целях определения принадлежности товара к однородной группе товаров может назначаться идентификационная экспертиза, в целях установления правильности отражения в учете объемов произведенной продукции (работ, услуг) — технологическая экспертиза и т. д.).

Вместе с тем не допускается назначение экспертизы по вопросам бухгалтерского учета, законодательства о налогах и сборах и другим вопросам, познаниями по которым должны обладать проверяющие или иные специалисты налогового органа (юристы, специалисты по информационным технологиям и т. д.) в соответствии с их должностными обязанностями.

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить последнему его права, предусмотренные п. 7 ст. 95 НК РФ, о чем составляется протокол, который подписывается должностным лицом налогового органа и руководителем проверяемой

организации (лицом, его замещающим) или индивидуальным предпринимателем, с указанием даты ознакомления. Должностное лицо налогового органа обязано предупредить эксперта об установленной ст. 129 НК РФ ответственности за отказ от участия в проведении налоговой проверки или за дачу заведомо ложного заключения, а также о том, что в соответствии с п. 4 ст. 102 НК РФ утрата документов, содержащих составляющие налоговую тайну сведения, либо разглашение таких сведений влекут ответственность, предусмотренную федеральными законами.

По результатам проведенной работы эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении эксперта излагается сущность проведенных им исследований, приводятся сделанные по результатам этих исследований выводы и обоснованные ответы на поставленные в постановлении о назначении экспертизы вопросы.

В соответствии с п. 9 ст. 95 НК РФ заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются организации или индивидуальному предпринимателю, в отношении которых проводится выездная налоговая проверка. Текст соответствующего заключения приобщается к материалам выездной налоговой проверки.

Результаты работы эксперта подлежат тщательному рассмотрению лицом, вынесшим постановление о назначении экспертизы, так как заключение эксперта в области налогового контроля представляет собой источник сведений о фактах, подлежащих в соответствии со ст. 100 НК РФ отражению в акте выездной налоговой проверки, с учетом которых руководитель налогового органа принимает решения о взыскании недоимки, пени, сумм налоговых санкций.

Если в результате оценки экспертного заключения установлено, что данное заключение не вызывает сомнения в его обоснованности и правильности, но требует уточнений и дополнений, назначается дополнительная экспертиза, которая может быть поручена тому же или другому эксперту.

Если при рассмотрении заключения эксперта выявляются существенные несоответствия между этим заключением и иной информацией о проверяемом налогоплательщике, которой располагает налоговый орган, либо иные обстоятельства, дающие основания полагать, что данное заключение является необоснованным, должностное лицо налогового органа обязано назначить повторную экспертизу. Проведение повторной экспертизы предполагает новое исследование вопросов, составлявших предмет первоначальной экспертизы, и поручается другому эксперту.

#### **4.5. Вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой**

К вопросам, задаваемым правоприменителем эксперту-бухгалтеру, предъявляется ряд оправданных требований:

- они должны относиться к бухгалтерскому учету, быть существенными для дела и вытекать из его материалов;
- они не могут быть разрешены следователем или судом, которые должны владеть общеизвестными познаниями в области бухучета;
- они могут быть разрешены лишь на основе материалов дела, предъявленных эксперту следователем;
- их невозможно разрешить иным, процессуально упрощенным и экономичным путем;
- они не должны обязывать эксперта разрешать юридические аспекты дела;
- они должны быть конкретными, побуждающими эксперта давать по ним конкретное заключение;
- они должны располагаться в логической последовательности, излагаться ясно, четко, что исключало бы их различное толкование.

Количество вопросов должно быть оптимальным, их многообразие не всегда свидетельствует об их качестве.

Формулировки вопросов должны отвечать указанным требованиям и могут быть, например, следующими:

- а) соответствует ли организация учета и отчетности в данном экономическом субъекте требованиям бухгалтерского учета; если нет, то какие имеются отступления в ведении учета от нормативных документов, регламентирующих постановку учета и отчетности;
- б) каким образом должно быть оформлено списание сырья;
- в) правильно ли оформлено списание товаров из-за их порчи и на какую сумму списаны товары;
- г) возможно ли путем анализа документов проверить законность совершения факта хозяйственной жизни;
- д) как должен быть оформлен расход денежных средств в определенный период и какие допущены отступления;
- е) каким образом недостача товарно-материальных ценностей должна быть отражена в учете;
- ж) определить реальность валюты баланса конкретной организации на момент выхода участников из состава учредителей;
- з) по данным бухгалтерского учета дать оценку действительной стоимости имущества общества, подлежащей выплате участникам, на момент их выхода из общества;
- и) дать оценку показателю прибыли общества на конкретный момент;
- к) определить часть прибыли по выплате выбывшим учредителям.

**Пример.** *В уголовном процессе рассматривалось дело о хищении продукции промышленной организации. Факт хищения деталей подсудимыми не оспаривался. Для квалификации деяния и определения меры ответственности подсудимых решающее значение имел вопрос о стоимости похищенного имущества (в деле также имелись доказательства, что похищенные детали являлись бракованными*

*и не представляли какой-либо ценности). В связи с этим в рамках повторной бухгалтерской экспертизы перед экспертами был поставлен на разрешение вопрос о размере ущерба, причиненного в результате хищения.*

Заключение государственных экспертов-бухгалтеров было составлено таким образом, что не позволяло определить сумму ущерба. В этом документе каждая деталь была оценена по учетным ценам и по ценам продажи готовой продукции, установленным заводом. Какая из этих цен соответствовала реальной стоимости имущества (его справедливой стоимости) и какой ущерб причинен организации в результате хищения, из заключения ясно не было, поэтому эксперты были вызваны в суд и допрошены. При допросе они заняли следующую позицию: термин «ущерб» — понятие юридическое, бухгалтерский учет его не содержит. На этом основании эксперты фактически отказались назвать цену имущества, которая должна применяться для исчисления ущерба.

Конечно, вопрос экспертам можно было задать и по-другому: какова сумма недостачи в результате утраты продукции или каков отрицательный финансовый результат от выбытия продукции? Но, принимая во внимание тот факт, что бухгалтерская экспертиза (с учетом сроков первоначальной экспертизы) проводилась более двух лет, и видя уровень подготовки государственных экспертов-бухгалтеров, судья счел нецелесообразным назначать дополнительную судебную экспертизу.

Понятно, что в данном случае эксперты прекрасно знали, о чем их спрашивал суд (определение стоимости похищенного имущества — типичная задача эксперта-бухгалтера), и занятая ими позиция — лишь способ уйти от вопроса, на который у них нет ответа (первичные документы, представленные на экспертизу, были недостаточны, а сведения, содержащиеся в них, — противоречивы). Тем не менее,

участники уголовного процесса должны учитывать возможность такого поведения экспертов.

#### **4.6. Структура постановления следователя о назначении бухгалтерской экспертизы**

Действующий уголовно-процессуальный закон определяет форму постановления о назначении экспертизы.

*Во вводной части* указываются дата и место вынесения определения, наименование суда, его состав, номер дела, по которому назначена экспертиза, наименование сторон, предмет спора.

*В описательной части* кратко излагаются обстоятельства рассматриваемого дела, основания назначения экспертизы, а также другие сведения, необходимые для ее производства.

*В резолютивной части* формулируется решение суда (судьи) о назначении экспертизы, указывается ее вид, наименование учреждения, в котором она должна быть проведена. Здесь же приводится перечень вопросов, подлежащих разрешению экспертом, и перечисляются материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Суд не вправе заменить определение о назначении экспертизы другим документом, не предусмотренным законом: сопроводительным письмом, списком вопросов к эксперту.

При назначении нескольких экспертов они вправе совещаться между собой. Если эксперты придут к общему выводу, они все подписывают одно заключение, в противном случае, они составляют отдельные заключения.

Пример постановления, которое состоит из трех частей: вводной, описательно-мотивировочной и резолютивной — представлен ниже.

Специалист-бухгалтер, привлекаемый к экспертизе по гражданскому или арбитражному делу, должен обращать внимание на положения определения суда, оказывающие влияние на формирование окончательных выводов по результатам экспертного исследования: на содержание фабулы дела,



основания назначения экспертизы, круг вопросов и степень полноты предоставленных материалов.

При необходимости эксперт вправе заявить суду соответствующие ходатайства об уточнении вопросов, предоставлении дополнительных материалов.

Иногда в постановлении следователи не указывают те материалы, которые предоставляются в распоряжение эксперта, ограничиваясь общими указаниями на то, что ему предоставлено дело в определенном количестве томов.

### ***Постановление***

#### ***о назначении бухгалтерской судебной экспертизы г. Краснодар 15 января 20\_\_ г.***

Следователь \_\_\_\_\_ УВД г. Краснодара капитан юстиции Федотов А.В., рассмотрев материалы уголовного дела № 28–897–03, возбужденного по признакам преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 160 УК РФ, установил: 20 сентября 20\_\_ г. в АО «Анта» по заявлению акционеров о злоупотреблениях главного бухгалтера Порошина М. С. и кассира Ивановой Т. В. комиссией была проведена документальная ревизия, которая вскрыла незаконное расходование денежных средств при осуществлении расчетов АО «Анта» с поставщиками.

По данному факту возбуждено уголовное дело и проводится расследование.

В ходе допроса обвиняемая Иванова Т. В. заявила, что она не согласна с размером материального ущерба, выявленного ревизионной комиссией, потому что ревизоры не приняли к учету три расходных кассовых ордера № 58 от 2 сентября 20... г., № 59 от 3 сентября 20... г. и № 119 от 8 сентября 20... г. на общую сумму 20 тыс. руб., которые она не приложила к кассовому отчету. В свою очередь, Иванова Т. В. заявила ходатайство о производстве бухгалтерской экспертизы.

Принимая во внимание, что для выяснения вопроса, интересующего следствие, необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета, и руководствуясь ст. ст. 195 и 199 УПК РФ, постановил:

1. Назначить бухгалтерскую судебную экспертизу, производство которой поручить экспертно-криминалистическому управлению УВД г. Краснодара.

2. Поставить перед экспертом вопросы:

— соблюдены ли правила ведения кассовых операций;

— каков размер материального ущерба, причиненного действиями Порошиной М. С., Ивановой Т. В., с учетом представленных документов.

3. Предоставить в распоряжение эксперта материалы:

— журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров на 50 листах;

— кассовую книгу на 68 листах;

— расходные кассовые ордера № 58 от 2 сентября 20... г., № 59 от 3 сентября 20...г. и № 119 от 8 сентября 20... г. на общую сумму 20 тыс. руб. на 3 листах;

— материалы уголовного дела N 28-897-03 на 180 листах.

4. Поручить начальнику ЭКУ УВД разъяснить эксперту права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК РФ, и предупредить его об уголовной ответственности по ст. 307 УК РФ за дачу заведомо ложного заключения.

*Старший следователь*

*капитан юстиции Федотов А. В.*

В постановлении о назначении бухгалтерской экспертизы следователь обязан четко указать, какие материалы предоставляются в распоряжение эксперта. Содержание материалов, период, за который они изымаются из архивов организации, их количество определяются особенностью объекта исследования экспертизой.

## **Вопросы для обсуждения**

1. В каких случаях назначается бухгалтерская экспертиза?
2. Какие требования предъявляются к формулировке вопросов, представляемых на рассмотрение эксперта?
3. Какие негативные последствия в уголовном судопроизводстве может иметь неправильная формулировка вопросов на разрешение бухгалтерской экспертизой?

## **Темы рефератов**

1. Особенности организации бухгалтерской экспертизы по результатам налогового контроля.
2. Основания и порядок назначения бухгалтерской экспертизы.
3. Проведение бухгалтерской экспертизы аудитором.

## **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Решение о назначении бухгалтерской экспертизы принимается на этапе:
  - а) расследования;
  - б) предварительного следствия;
  - в) передачи дела в суд.
2. Причиной назначения бухгалтерской экспертизы может являться:
  - а) неправильное возмещение НДС;
  - б) выявление недостатков;
  - в) сверка показаний причастных лиц;
  - г) устранение противоречий результатов ревизии.
3. Основанием для назначения бухгалтерской экспертизы не может служить:
  - а) выявление вследствие аудита нарушений;
  - б) дата проведения последней процедуры;
  - в) невыполнение должностных обязанностей.

4. Документ, разрешающий проведение бухгалтерской экспертизы:
  - а) приказ;
  - б) постановление;
  - в) договор об оказании экспертных услуг;
  - г) решение суда.
5. Кто вправе назначить бухгалтерскую экспертизу:
  - а) собственники организации, по делу которой проводится бухгалтерская экспертиза;
  - б) следователь или орган дознания;
  - в) суд;
  - г) иной участник дела.
6. Вправе ли следователь приостановить процесс проведения бухгалтерской экспертизы:
  - а) нет, экспертиза должна быть проведена полностью;
  - б) да, на любом этапе;
  - в) да, на этапе сбора доказательств.
7. Постановление о назначении бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей:
  - а) вступительной, исследовательской, заключительной;
  - б) вводной, описательно-мотивированной, резолютивной;
  - в) вводной, основной, результативной.
8. Планирование бухгалтерской экспертизы состоит в:
  - а) сборе всех документов и их копий;
  - б) ознакомлении с общей картиной дела;
  - в) постановке вопросов и определении методов поиска на них ответов.
9. Где проводится бухгалтерская экспертиза:
  - а) в экспертном учреждении;
  - б) в организации, по делу которой проводится бухгалтерская экспертиза;
  - в) в помещении органа, который ее назначил.
10. В уголовном процессе бухгалтерская экспертиза проводится в суде:
  - а) первой инстанции;

- б) кассационной инстанции;
  - в) надзорной инстанции.
11. Экономические споры рассматривают суды:
- а) верховный;
  - б) арбитражный;
  - в) конституционный.
12. Дополнительная экспертиза может быть поручена:
- а) тому же эксперту;
  - б) другому эксперту или экспертной организации;
  - в) возможны оба варианта.
13. В описательной части постановления о назначении бухгалтерской экспертизы рассматриваются:
- а) предмет спора, обстоятельства дела;
  - б) основания назначения экспертизы, перечень вопросов;
  - в) обстоятельства дела, основания назначения экспертизы.
14. Основанием назначения дополнительной бухгалтерской экспертизы является:
- а) необходимость разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующего проведения исследования;
  - б) при первоначальной экспертизе исследованы не все предъявленные объекты (документы и материалы дела);
  - в) у следователя (суда, судьи) появились новые бухгалтерские документы, противоречащие ранее предъявленным при первоначальной экспертизе.
15. Основанием назначения повторной бухгалтерской экспертизы является:
- а) нарушение процессуальных норм при проведении первичной экспертизы (первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу или оказавшийся некомпетентным);
  - б) при первоначальной экспертизе исследованы не все предъявленные объекты (документы и материалы дела);

- в) возникновение у следователя (суда, судьи) новых вопросов в связи с заключением эксперта.
16. Комплексная проверка проводится:
- а) с помощью комплекса различных методов;
  - б) при участии нескольких специалистов;
  - в) совместно с другими видами экспертиз.

## **Производственные ситуации**

### ***Задача 4***

Изучая первичные документы и машинограммы торговой организации, эксперт-бухгалтер выявил ошибки и подлоги в процессе кодирования товаров. Работники проставляли код в документах по приходу товаров более дешевых видов, а в документах по расходу — более дорогих.

Определить цель допущенного правонарушения и круг виновных лиц.

### ***Задача 5***

В ходе проверки кредиторской и дебиторской задолженности экспертом-бухгалтером были выявлены следующие нарушения:

- перекрытие кредиторской задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого;
- сумма кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности была несвоевременно списана на прочие доходы организации.

Определите тип правонарушения и цель, с которой оно было совершено.

## **Тема 5. Права и обязанности участников экспертизы**

- 5.1. Участие бухгалтера в качестве специалиста в производстве процессуальных действий
- 5.2. Правовое положение судебного эксперта
- 5.3. Роль следователя (суда) при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы

### **5.1. Участие бухгалтера в качестве специалиста в производстве процессуальных действий**

Действующее законодательство предусматривает различные формы применения специальных бухгалтерских познаний в юридической практике.

Участие лица, имеющего познания в области бухгалтерского учета, в судопроизводстве по общему правилу не является обязательным.

При необходимости оно привлекается правоприменителем к юридически значимым процессуальным действиям в различных качествах в зависимости от степени сложности действий, их доказательственной силы и иных значимых критериев.

Достаточно простой, экономичной, а потому весьма распространенной формой применения бухгалтерских познаний является привлечение специалиста-бухгалтера как незаинтересованного участника судопроизводства, призванного оказать содействие правосудию по вопросам, входящим в его профессиональную компетенцию.

Согласно ст. 58 УПК РФ специалист — это лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое к участию в процессуальных действиях в порядке, установленном законодательством:

— для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов;

- применения технических средств в исследовании материалов уголовного дела;
- постановки вопросов эксперту;
- разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Возможности применения такого незаинтересованного в исходе дела лица, обладающего познаниями в области бухгалтерского учета, в качестве консультанта или технического помощника правоприменителя предусмотрены во всех процессуальных отраслях права: уголовном, гражданском, арбитражном, административном процессах, исполнительном производстве и др.

Однако наиболее полно правовые основы его деятельности регламентируются в ст. ст. 58, 70–71, 164, 168, 270 УПК РФ.

Участие специалиста по приглашению управомоченного органа возможно и целесообразно при производстве следующих процессуальных действий:

- при осмотре (ст. 55 АПК РФ; ст. ст. 176, 177, 284, 286 УПК РФ и др.);
- при обыске и выемке (ст. ст. 182–184 УПК РФ);
- при контроле и записи переговоров (ст. 186 УПК РФ);
- при наложении ареста на почтово-телеграфные отправления, их осмотре и выемке (ст. 185 УПК РФ);
- при допросах и очных ставках (ст. ст. 74, 76–79, 187–192 УПК РФ; ст. 69 АПК РФ);
- при следственном эксперименте (ст. 181 УПК РФ);
- при проверке показаний на месте (ст. 194 УПК РФ).

Участие специалиста-бухгалтера в названных следственных и судебных действиях целесообразно для выявления, собирания, осмотра бухгалтерских документов и других материалов при подготовке бухгалтерской экспертизы. Кроме того, специалист-бухгалтер может высказать свои рекомендации и советы при изъятии и хранении документов.

Термин «специалист» был введен в УПК РСФСР в 1966 году (ст. ст. 106, 133.1, 141, 228, 253.1 УПК РСФСР).



Существующий в настоящее время правовой статус специалиста-бухгалтера включает в себя его права, обязанности, механизм и гарантии их реализации, в том числе вопросы возмещения расходов, понесенных им в связи с явкой по вызову, а также меры его ответственности за разглашение данных предварительного расследования в соответствии со ст. 310 УК РФ.

При осмотрах, обысках, выемках и других и процессуальных (досудебных и судебных) и непроцессуальных действиях специалист-бухгалтер помогает правоприменителю решить следующие конкретные вопросы:

- а) какие именно бухгалтерские документы и счетные регистры могут содержать сведения, относящиеся к интересующим фактам хозяйственной жизни;
- б) где можно обнаружить подлинники этих документов, их вторые экземпляры, копии и т. д.;
- в) какие документы вызывают сомнения в их доброкачественности (по форме, содержанию), какая часть документа может иметь значение для дела;
- г) что следует выяснять у подозреваемого, обвиняемого и свидетелей при их допросах по проблемам бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности;
- д) какие вопросы необходимо и целесообразно поставить перед ревизорами, экспертом-бухгалтером.

Кроме того, специалист-бухгалтер предостерегает следователя от ошибок в употреблении специальной терминологии, от недочетов при составлении специальных процессуальных документов и др.

Права и обязанности специалиста процессуальным законодательством раскрыты довольно скупо. В силу ст. 58 УПК РФ специалист вправе задавать вопросы участникам следственного действия с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда. Обратим внимание, что это право корреспондирует с правом эксперта задавать

вопросы участникам процесса. Следует иметь в виду, что это право и специалист, и эксперт могут реализовать только при согласии суда. Однако, на наш взгляд, необходимость получения согласия суда может привести к нарушению принципа состязательности сторон.

Специалист вправе знакомиться с протоколом следственного действия, в котором он участвовал, и делать заявления и замечания, подлежащие занесению в протокол. Аналогичное право есть и у эксперта, но на практике именно для специалиста оно имеет большое значение. В связи с тем, что специалист привлекается, как правило, не судом, а стороной защиты, суд может сознательно неверно истолковать или исказить выводы специалиста, другими словами — отнестись к ним предвзято. Заявления и замечания, которые занесены в протокол судебного заседания, могут быть использованы в суде кассационной и надзорной инстанций для обоснования неверного понимания судом выводов специалиста, т. е. неправильной оценки доказательств.

Отдельно остановимся на праве специалиста собирать и использовать для исследования общедоступную информацию о ценах, товарах, состоянии рынка и т. п. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации не запрещает этого. Часто перед специалистом ставится задача определить обоснованность цен на приобретаемые товары, работы или услуги. Для этого фактические цены должны сопоставляться с рыночными. Напомним, что эксперт может лишь ходатайствовать о предоставлении дополнительных объектов исследования, но не собирать их. Впрочем, и специалист может просить защитников о сборе и предоставлении информации о рыночных ценах.

Необходимо обратить внимание, что УПК РФ не предусматривает возможность специалиста встречаться с обвиняемыми (подозреваемыми), но и не запрещает общение с ними. На практике это возможно и зачастую необходимо.

**Пример.** По одному из уголовных дел о хищении имущества акционерного общества обвинялся руководитель организации. Исследовав бухгалтерские документы, содержащиеся в материалах дела, специалист пришел к заключению, что кредиторская задолженность, отраженная в бухгалтерском балансе общества и якобы отражающая сумму ущерба от хищения, была отражена в силу бухгалтерской ошибки. Специалист с помощью адвоката связался по телефону с обвиняемым, находящимся под стражей, и уточнил обстоятельства, при которых была сделана бухгалтерская запись. Показания обвиняемого полностью подтверждались материалами дела. В дальнейшем данные показания были задокументированы, приобщены к делу и официально представлены специалисту.

Отметим, что специалист, так же как и эксперт, не вправе разглашать данные предварительного расследования, но только в том случае, если был об этом заранее предупрежден в порядке, установленном ст. 161 УПК РФ.

Учитывая изложенное, считаем, что специалист-бухгалтер в рамках уголовного процесса вправе:

- давать разъяснения относительно правил бухгалтерского учета;
- сообщать о требованиях нормативно-правовых документов, которыми регулируется бухгалтерский учет;
- давать заключение о соблюдении организацией правил бухгалтерского учета на основании исследования бухгалтерских документов, имеющихся в материалах дела;
- выявлять имеющие значение для суда факты на основании исследования бухгалтерских документов, содержащихся в материалах дела;
- давать разъяснения о методике проведения бухгалтерской экспертизы;

- давать оценку возможности проведения бухгалтерской экспертизы;
- анализировать заключение экспертизы и давать ему оценку (опровергать его) как по форме, так и по содержанию.

## **5.2. Права и обязанности эксперта-бухгалтера**

Процессуальные полномочия эксперта-бухгалтера установлены федеральным законом № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» и уголовно-процессуальным и гражданским процессуальным законодательством. Статья 13 «Профессиональные и квалификационные требования, предъявляемые к эксперту» федерального закона № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» определяет, что «должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях может занимать гражданин Российской Федерации, имеющий высшее профессиональное образование и прошедший последующую подготовку по конкретной экспертной специальности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти».

Практика показывает, что органы дознания, предварительного следствия даже в процессе судебного разбирательства лишены возможности поручать проведение сложных или повторных экспертиз конкретным экспертам-бухгалтерам, являющимся высококвалифицированными специалистами, так как им не известны сведения о профессиональных качествах экспертов, работающих в различных организациях. Это затрудняет выбор эксперта-бухгалтера следователем и судом, например, для проведения сложной, повторной или комплексной экспертизы. На наш взгляд, заслуживает внимания опыт некоторых зарубежных стран (Венгрии, Чехии, Румынии и др.), в которых публикуются списки судебных экспертов с указанием их профессиональных и биографических данных. Такие списки могут составляться по стране

в целом, федеральным округам и регионам. В списки следует включать не только штатных сотрудников государственных экспертных учреждений, но и внештатных или общественных экспертов. Публикация таких списков облегчит назначение и проведение бухгалтерских экспертиз даже в тех регионах, где отсутствуют государственные экспертные учреждения.

В соответствии с п. 3 ст. 57 УПК РФ эксперт вправе:

— знакомиться с материалами уголовного дела, относящимися к предмету судебной экспертизы;

— ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, либо привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов;

— участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы. Данная норма раскрыта в Инструкции о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз, согласно п. 8 которой эксперт вправе присутствовать при производстве допросов и других следственных и судебных действий, задавать допрашиваемым вопросы, относящиеся к предмету судебно-бухгалтерской экспертизы;

— давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не обозначенным в постановлении о назначении судебной экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;

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

— отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы специальных знаний, а также в случаях, если представленные ему материалы недостаточны для дачи заключения. Отказ от дачи заключения должен быть заявлен экспертом в письменном виде с изложением мотивов отказа.

В соответствии со ст. 17 федерального закона № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» эксперт вправе делать подлежащие занесению в протокол следственного действия или судебного заседания заявления по поводу неправильного истолкования участниками процесса экспертного заключения или показаний.

Это очень важная норма, которая предусмотрена именно законом, а не Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации. Она не позволяет основывать действия участников процесса на неверном (сознательно искаженном) толковании выводов эксперта.

*Например, сторона защиты может утверждать, что выводы эксперта носят вероятностный характер, и ходатайствовать о назначении повторной экспертизы. Эксперт может сделать заявление о неверном истолковании его показаний, если уверен, что пришел к однозначным выводам.*

В случае если предоставленных документов и материалов дела недостаточно для проведения исследования и дачи экспертного заключения, эксперт, в соответствии со ст. 119 УПК РФ, заявляет ходатайство органу или лицу, назначившему экспертизу, о предоставлении на исследование дополнительных материалов, содержащих сведения, относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы.

Инструкция о производстве бухгалтерских экспертиз указывает еще на одно право эксперта, не предусмотренное УПК РФ, но и не противоречащее процессуальному законодательству, — это право заявлять ходатайства суду о сокращении срока участия в судебном заседании до времени, которое необходимо для исследования обстоятельств, имеющих отношение к предмету бухгалтерской экспертизы.

**Экспертно-криминалистическое управление  
УВД \_\_\_\_\_ области**

На № 265/3 наш № 182э 22 января 20\_\_ г.

Препровождая ходатайство эксперта, прошу его удовлетворить для успешного проведения порученной нам экспертизы.

Приложения: ходатайство на 1 (одном) листе.

Начальник ЭКУ УВД \_\_\_\_\_ области  
полковник милиции Зверев И. А.

Ходатайство

о предоставлении дополнительных материалов,  
необходимых для дачи заключения  
22 января 20\_\_.

В соответствии со ст. 119 УПК РФ для производства экспертизы по уголовному делу № 28765–05, назначенной Вашим постановлением от 15 января 20\_\_ г., прошу предоставить мне следующие дополнительные материалы, необходимые для дачи заключения:

1) гражданско-правовые договоры, заключаемые ОАО «Анта» с поставщиком продукции ООО «Импульс»;

2) неофициальные (черновые) записи материально ответственных лиц: старшего кассира Волковой А. А. и кассира Ивановой Г. М.;

3) заключение аудитора по результатам финансово-хозяйственной деятельности ОАО «Анта» на 01.01.20\_\_.

Эксперт отдела судебно-бухгалтерских экспертиз  
ЭКУ УВД \_\_\_\_\_ области Дроздова И. В.

Согласно УПК РФ эксперт не имеет права:

— принимать к производству экспертизы без письменного указания руководства экспертного учреждения;

— без ведома следователя и суда вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы;

— самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;

— проводить без разрешения дознавателя, следователя, суда исследование, могущие повлечь полное или частичное уничтожение объектов либо изменение их внешнего вида или основных свойств;

— решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц, а также другие вопросы, выходящие за пределы его компетенции;

— давать заведомо ложное заключение;

— разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта, если он был об этом заранее предупрежден в порядке, установленном ст. 161 УПК РФ;

— уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя, прокурора или в суд.

Инструкцией о производстве бухгалтерских экспертиз также установлено, что эксперт не вправе:

— участвовать в инвентаризации, проводить ревизию и экспертизу, связанную с исследованием документов учреждений, предприятий, организаций, в которых он состоял (состоит) на службе;

— привлекать других лиц к участию в производстве порученной ему экспертизы;

— хранить материалы уголовного или гражданского дела, по которым производится экспертиза, вне служебного помещения.

Закон предусматривает производство экспертизы на предварительном следствии в экспертном учреждении (ч. 2, 3 ст. 199 УПК РФ) или вне его (ч. 4 ст. 199 УПК РФ). Место проведения экспертизы определяет следователь с учетом мнения эксперта и обстоятельств дела. Независимо от того, где производилась экспертиза, эксперт дает заключение от своего имени на основании произведенных исследований



и несет за данное заключение личную ответственность. При этом он предварительно предупреждается об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения (ст. 307 УК РФ), о чем у него берется расписка, которая впоследствии вместе с заключением эксперта направляется следователю (п. 5 ч. 1 ст. 204 УПК РФ).

Эксперт привлекается к уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения независимо от наступления отрицательного результата и принятия судом заключения в качестве источника доказательств, т. е. преступление считается оконченным с момента, когда эксперт представил суду подписанное им ложное заключение. Ложность заключения может выражаться: в искажении исследования, в неправильном описании признаков исследуемого объекта, в заведомо неправильной оценке установленных при исследовании фактов и признаков, умалчивании при исследовании существенных фактов и признаков объекта, неправильном выводе эксперта по исследуемым вопросам и др.

Мотивы дачи экспертом заведомо ложного заключения могут быть различными: корыстная заинтересованность, зависть, карьеризм, дружеские и родственные отношения и др.

Если в результате исследования эксперт приходит к неправильному выводу вследствие добросовестного заблуждения, отсутствия практического опыта, некомпетентности, несовершенства используемой экспертной методики, то в подобных случаях имеет место не наличие ложного заключения, а экспертная ошибка. В подобных случаях к нему могут быть применены меры дисциплинарной ответственности.

Эксперт-бухгалтер должен заявить о самоотводе, если на то имеются основания, предусмотренные процессуальными законами. Так, он не может принимать участие в производстве по делу в случаях, если находился (находится) в служебной или иной зависимости от обвиняемого, потерпевшего, гражданского истца или гражданского ответчика; если он проводил по данному делу ревизию, материалы которой

послужили основанием к возбуждению уголовного дела; если привлекаемое в качестве эксперта лицо признает себя некомпетентным.

В сложных делах, где имеется большое количество документов и других материалов, подлежащих исследованию, для производства бухгалтерской экспертизы может быть назначено несколько экспертов-бухгалтеров. Из их числа одного назначают ведущим экспертом-бухгалтером, который организует и координирует деятельность остальных экспертов. Ведущий эксперт (руководитель комиссии, группы) обладает теми же процессуальными правами и обязанностями, что и любой эксперт в уголовном и гражданском судопроизводстве, и не пользуется никакими преимуществами при решении своих вопросов. В случае если в состав комиссии включен специалист по требованию обвиняемого, то этот специалист пользуется равными правами с экспертами-бухгалтерами и несет равную ответственность за подготовку данного заключения. В подобных ситуациях все специалисты объединяются в единую комиссию независимо от того, кто чью сторону представляет.

Следует отметить, что в практике коллективной работы при проведении бухгалтерской экспертизы сложились две формы сотрудничества — совместная работа экспертов-бухгалтеров над всеми эпизодами дела и самостоятельная работа каждого эксперта-бухгалтера над отдельными эпизодами. Если все члены комиссии пришли к единому мнению, то составляется одно заключение; если согласие не достигнуто, то каждый из экспертов составляет собственное заключение.

В соответствии со ст. 282 УПК РФ по ходатайству сторон или по собственной инициативе суд вправе вызвать для допроса эксперта, давшего заключение в ходе предварительного расследования, для разъяснения или дополнения данного им заключения. После оглашения заключения стороны могут задать эксперту вопросы. Первой вопросы задает сторона, по инициативе которой была назначена экспертиза.

Оценка экспертом исследуемых фактов должна быть объективной, т. е. у него не должно быть предвзятого мнения, убеждения, заинтересованности в исходе дела, не основанных на исследовании документальных данных.

Незаинтересованность эксперта-бухгалтера в исходе дела гарантируется соблюдением процессуальных норм о его отводе. В соответствии со ст. 70 УПК РФ эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу, если он находится или находился в служебной или иной зависимости от сторон и их представителей или обнаружится его некомпетентность. Его отвод предусмотрен законодательством также в случаях:

- если он является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или свидетелем по данному уголовному делу;

- участвовал в качестве присяжного заседателя, понятого секретаря судебного заседания, защитника, законного представителя подозреваемого, обвиняемого, представителя потерпевшего, гражданского истца и ответчика;

- является близким родственником или родственником любого из участников производства по данному уголовному делу.

При этом предыдущее его участие в производстве по уголовному делу в качестве эксперта или специалиста не является основанием для самоотвода (п. 1 ч. 2 ст. 70 УПК РФ). Аналогичные основания отвода эксперта содержатся в ст. 17 АПК РФ, ст. 18 ГПК РФ.

### **5.3. Роль следователя (суда) при производстве бухгалтерской экспертизы**

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

Активная роль органа, назначившего экспертизу, проявляется на всех трех стадиях: во время организации и назначения экспертизы, в процессе ее проведения, на стадии ее последующей оценки.

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

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

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

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

При обнаружении неточностей или ошибок руководитель учреждения возвращает эксперту его заключение для внесения изменений и уточнений.

При согласии с замечаниями эксперт вносит в заключение исправления.

Если эксперт не согласен с замечаниями руководителя учреждения, то заключение направляется следователю с этими замечаниями.

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

- а) связь заключения с другими источниками доказательств;
- б) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическую подготовку; опыт работы по специальности и другие личностные качества;
- в) факторы процессуального характера: соблюдение процессуальных норм при производстве экспертизы; наличие в деле доказательств, на которых основывается заключение; достоверность доказательств, положенных в основу заключения (являются ли доброкачественными материалы, представленные для исследования эксперту); значение для дела фактов, установленных экспертом;
- г) факторы научно-методического характера: соответствие заключения поставленным вопросам; обоснованность заключения документами, учетными записями и другими материалами; отсутствие пробелов, ошибок, противоречий в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы следователя должны быть определенными, не допускающими предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения; обосновано ли сообщение руководителя экспертного учреждения о недостатках заключения.

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

- признать заключение доброкачественным, согласиться с ним, приобщить его к делу и использовать в качестве доказательства;
- обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки, неправильные ссылки на

документы; указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо посредством его допросов правоприменителем (в порядке ст. 205 УПК РФ);

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

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

Допрос эксперта не является обязательным, однако порядок его проведения регламентируется процессуальным законодательством (в частности, ст. 205 УПК РФ).

Эксперт допрашивается для разъяснения и дополнения изготовленного заключения, полученного следователем.

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

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

Эксперт имеет право изложить свои показания собственноручно.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Перечислите случаи, при которых эксперт вправе отказать от проведения бухгалтерской экспертизы.

2. В каких случаях привлекается специалист к участию в процессуальных действиях?

3. Какие вопросы решают специалисты в процессе судопроизводства?

4. В каких случаях производится изъятие бухгалтерских документов?

5. Каким документом оформляется результат изъятия?

### **Темы рефератов**

1. Правовое положение эксперта-бухгалтера за рубежом.
2. Привлечение аудиторов к экспертизам по поручению правоохранительных органов.
3. Юридическая ответственность эксперта-бухгалтера.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Эксперт-бухгалтер имеет право:
  - а) знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы, в том числе дополнительными материалами;
  - б) не разглашать сведения, полученные при проведении бухгалтерской экспертизы;
  - в) вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с бухгалтерской экспертизой;
  - г) самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;
  - д) проводить ревизию по данному делу.
2. Отвод эксперта предусмотрен законодательством в следующих случаях:
  - а) если эксперт находился в служебной зависимости от участников процесса;
  - б) если эксперт имеет дружеские отношения с любым из участников производства;
  - в) если эксперт не компетентен в данном вопросе;
  - г) участие эксперта в данном деле в качестве специалиста-бухгалтера.
3. Квалификация эксперта-бухгалтера определяется:
  - а) его стажем работы по данной специальности;
  - б) его знаниями в области бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности;
  - в) его знаниями в области процессуального законодательства;

- г) его знаниями в области бухгалтерского учета, анализа хозяйственной деятельности и процессуального законодательства.
4. Если экспертизу проводят несколько экспертов, имеют ли право они советоваться?
- а) да, имеют;
  - б) нет, не имеют.
5. Вправе ли эксперт основывать свое заключение на документах, не приобщенных следователем к делу:
- а) да;
  - б) нет.
6. Вправе ли специалист-бухгалтер задавать вопросы участникам следственного действия?
- а) да, по своему усмотрению;
  - б) да, но только с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда;
  - в) нет.
7. Уголовная ответственность эксперта-бухгалтера наступает:
- а) в случае дачи ложных показаний;
  - б) за разглашение материалов следствия;
  - в) за отказ и уклонение от дачи заключения;
  - г) за невыполнение приказов, регламентирующих работу.
8. Организацию и производство бухгалтерской экспертизы могут осуществлять:
- а) государственные судебно-экспертные учреждения;
  - б) органы дознания, предварительного следствия и суда;
  - в) экспертные подразделения, созданные федеральными органами исполнительной власти.
9. Руководитель экспертного учреждения обязан:
- а) поручить экспертизу конкретному лицу;
  - б) разъяснить эксперту его права и обязанности;
  - в) предупредить эксперта об уголовной ответственности;
  - г) давать указания, направляющие эксперта к конкретным выводам исследования.



10. Имеет ли право руководитель экспертного учреждения возвратить без исполнения постановление или определение о назначении бухгалтерской экспертизы, если в данном учреждении нет эксперта конкретной специальности?

- а) да;
- б) нет.

11. Судебный эксперт — это:

- а) работник любой организации, имеющий квалификацию профессионального бухгалтера;
- б) аттестованный работник экспертного учреждения, производящий экспертизу в порядке исполнения своих должностных обязанностей;
- в) работник экспертного учреждения, обладающий специальными знаниями.

12. Основаниями для назначения экспертизы являются:

- а) противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизии;
- б) несогласие руководства предприятия с результатами ревизии;
- в) различие данных ревизии и аудиторской проверки.

13. Экспертиза по уголовным делам назначается:

- а) при совершении экономических преступлений;
- б) при угрозе совершения экономических преступлений;
- в) оба варианта ответа верны.

14. Имеет ли право подозреваемый, обвиняемый знакомиться с постановлением о назначении судебной экспертизы?

- а) да;
- б) нет;

в) по усмотрению органов предварительного расследования.

15. Эксперт-бухгалтер не имеет права:

- а) приносить жалобы на действие (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда, ограничивающего его права;
- б) давать заключения в пределах своей компетенции;

в) самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;

г) корректировать вопросы, указанные в постановлении.

16. Следователь знакомит с постановлением о назначении бухгалтерской экспертизы:

а) только эксперта-бухгалтера;

б) подозреваемого и обвиняемого;

в) всех участников процесса.

## **Производственные ситуации**

### **Задача 6**

Определите, какие из нижеперечисленных прав будут присущи бухгалтеру-эксперту:

— право знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы;

— право ходатайствовать о предоставлении дополнительных материалов, необходимых для достоверного решения вопросов;

— право присутствовать с разрешения следователя (суда) при производстве судебных (следственных) действий, задавать допрашиваемым вопросы и просить о занесении в протокол существенных для дачи заключения обстоятельств;

— право обжаловать действия лица, ведущего дознание, следователя, прокурора, суда;

— право приносить прокурору жалобу на действия следователя;

— право собирать и изымать новые отсутствующие в деле, хотя и необходимые для дачи заключения, материалы; производить ревизию и участвовать в инвентаризации по обстоятельствам данного дела;

— право проводить экспертизу, связанную с документацией и отчетностью учреждений, предприятий, организаций (либо подведомственных им), в которых он состоит на службе, а также тех учреждений, предприятий, организаций, в которых ранее работал;

— вести переговоры с обвиняемыми (подсудимыми), потерпевшими, свидетелями по обстоятельствам;

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

Какими источниками информации вы пользовались при решении данной задачи?

### *Задача 7*

Укажите, какое наказание может быть применено к эксперту-бухгалтеру, в следующих случаях:

— при фальсификации доказательств;

— за дачу заведомо ложного заключения;

— за разглашение данных дознания или предварительного следствия без разрешения следователя или прокурора;

— за невыполнение положений, инструкций, приказов, регламентирующих работу?

## **Тема 6. Методика бухгалтерской экспертизы**

- 6.1. Классификация методов документального и фактического контроля, применяемых при производстве бухгалтерской экспертизы
- 6.2. Методические приемы документального контроля
  - 6.2.1. Приемы проверки отдельного документа
  - 6.2.2. Приемы проверки нескольких взаимосвязанных документов
  - 6.2.3. Проверка документов, отображающих факты хозяйственной жизни
  - 6.2.4. Приемы проверки подложных записей в аналитическом учете
- 6.3. Методические приемы фактического контроля
  - 6.3.1. Инвентаризация
  - 6.3.2. Осмотр, обследование, лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов
  - 6.3.3. Контрольный запуск сырья (материалов) в производство и выпуск контрольной партии продукции
  - 6.3.4. Контрольная покупка
  - 6.3.5. Контрольный обмер
  - 6.3.6. Получение письменных объяснений, справок

### **6.1. Классификация методов документального и фактического контроля, применяемых при производстве бухгалтерской экспертизы**

Ранее были рассмотрены общенаучные и специальные методы бухгалтерской экспертизы. В данном разделе мы более подробно исследуем наиболее часто встречающиеся в практике эксперта методы документального и фактического контроля.

Раскрытие преступлений в сфере экономики связано с применением специальных приемов исследования данных бухгалтерского учета. Разработано две группы приемов, используемых в ревизионной и юридической практике. Первая

группа — это приемы документальной проверки, способствующие выявлению признаков противоправных деяний путем изучения документального оформления одного или нескольких (взаимосвязанных или однородных) фактов хозяйственной жизни. Во вторую группу входят методы фактической проверки, т. е. специально организуемые контрольные действия (инвентаризация, контрольный обмер и др.), с результатами которых эксперт сопоставляет учетные данные.

Отметим, прежде всего, что методы документального контроля делятся на три большие группы, в зависимости от возникающих несоответствий:

- методы проверки отдельного документа;
- методы проверки нескольких взаимосвязанных документов;
- методы проверки документов, отображающих однородные операции.

В свою очередь, при проверке отдельного документа применяются метод *формальной, арифметической, нормативно-правовой проверки* документа и *проверки на действительность* совершенной хозяйственной операции.

При проверке нескольких взаимосвязанных документов используют *методы встречной проверки и взаимной сверки документов*.

Эксперты, рассматривая документы, отображающие движение однородных ценностей, используют *метод восстановления учетных записей, обратную калькуляцию, хронологический и сравнительный анализ*.

В отличие от методов документального контроля *методы фактического контроля* остаются в значительной мере обычными, традиционными:

- инвентаризация;
- осмотр;
- обследование;
- контрольный запуск сырья в производство;

- лабораторный анализ качества товаров, сырья и готовой продукции;
- экспертная оценка;
- проверка объемов выполненных работ;
- проверка соблюдения трудовой дисциплины и фактического использования рабочего времени;
- получение устных и письменных объяснений, справок и ответов на заранее разработанные анкеты;
- контрольная покупка и др.



Рис. 4. Классификация методических приемов документальной проверки

Каждый из поименованных выше элементов метода контроля, а тем более их взаимодополняемые комбинации и сочетания, весьма целесообразны и успешно используются в различных хозяйственных системах. В ряде случаев приведенный выше перечень этих элементов носит условно классификационный характер.

Представленные методы исследования по различным иным признакам находятся во взаимосвязи между собой, одни из них могут включать в себя элементы других методов, быть различными по содержанию, но иметь общие объекты исследования, предмет проверки и т. д. Во многих случаях путем умелого сочетания различных методов достигается максимальный результат. Таким образом, методические приемы документального контроля и методические приемы фактического контроля на практике тесно взаимосвязаны. Рассматриваемое здесь разграничение указанных методических приемов продиктовано дидактическими целями.

## **6.2. Методические приемы документального контроля**

### **6.2.1. Приемы проверки отдельного документа**

К методическим приемам проверки отдельного документа относятся:

а) *формальная проверка* — проверка наличия и подлинности тех реквизитов, которые предусмотрены для данного типа документов.

Формальная проверка заключается во внешнем осмотре документа. В результате осмотра эксперт обращает внимание на отклонения от формальных требований:

1) остались незаполненными некоторые необходимые реквизиты — от часто встречающихся фактов отсутствия подписей соответствующих должностных лиц и вплоть до более диковинных, когда, к примеру, на инвентарной описи отсутствует дата снятия остатков;

2) использованы лишние, непредусмотренные типовыми формами реквизиты. Например, если обычная накладная на отпуск товарно-материальных ценностей заверена печатью, да еще гербовой, то наверняка она привлечет особое

внимание эксперта, поскольку в стремлении завуалировать следы злоупотреблений соответствующие лица вполне могут и «переусердствовать»;

3) использованы ненадлежащие реквизиты, не соответствующие тем, которые предусмотрены типовыми формами. Например, при сканировании (последовательном просмотре) расходных кассовых ордеров за определенный месяц эксперт выявил, что некоторая их часть подписана не директором, а менеджером по рекламе, который не имел таких полномочий ни по учредительным документам, ни по специальной доверенности, ни по приказу. Естественно, что в таком случае эксперт придет к выводу о необходимости осуществить проверку по существу всех оформленных подобным образом фактов хозяйственной жизни;

4) противоречия между реквизитами документа. Они бывают формальные, то есть между самими реквизитами (например, несоответствие между штампом и печатью по названию организации), и логические, проявляющиеся в необычном их сочетании или находящиеся в противоречии с нормальной хозяйственной деятельностью экономического субъекта вообще либо отдельно взятым фактом хозяйственной жизни в частности.

Материальный подлог может быть выявлен при осмотре документа. В особо сложных случаях документ должен быть направлен на техническое исследование. При этом обращают внимание на изменения в первоначальном тексте:

— выполнение текста разными способами. Например, подготовка различных частей текста немного отличающимися оттенками шариковой ручки, разными по характеру и по размеру почерками и др.;

— внесение в первоначальный текст дополнительных записей. Несогласованность в размещении текста, его техническом выполнении, нарушении параллельности строк и т. п.;



— подчистка части текста или его вытравливание химическими веществами. На месте подчистки уменьшается плотность бумаги (что можно выявить, рассматривая документ «на просвет»). При соскабливании либо стирании нарушается поверхность бумаги и т. д. На месте вытравливания могут быть пятна, ореолы, нарушается защитная сетка (при ее наличии). Дополнительные записи на этих местах могут иметь расплывы;

б) *арифметическая проверка*. Она состоит в пересчете результатов таксировки, общих итогов, взаимоувязки начислений и удержаний (скидок) и т. д. В большой хозяйственной системе количество документов, а тем более результатов (отраженных в этих документах арифметических действий), может быть чрезвычайно велико.

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

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

— последующие дописки штрихов и цифр — как в итоговых суммах, так и в отдельных строчках и колонках (материальный подлог);

в) *нормативно-правовая поверка*. Нормативная проверка содержания отдельного документа предусматривает его изучение с точки зрения соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, ГОСТам, техническим регламентам, ТУ, нормам расхода сырья, правильности применения расценок, размера налогов и т. п., а также целесообразности, правомерности отраженного в нем факта хозяйственной жизни;

г) *проверка на действительность факта хозяйственной жизни* (в неискаженных объемах) или фактов экономической

деятельности. Это самая сложная экспертная процедура, поскольку не исключена возможность, что эксперт столкнется здесь с интеллектуальным подлогом.

### **6.2.2. Приемы проверки нескольких взаимосвязанных документов**

Существует много ситуаций, когда описанные выше методические приемы проверки одного документа позволяют эксперту серьезно засомневаться в его доброкачественности, однако такие сомнения еще нельзя назвать бесспорными доказательствами. В таких случаях эксперт должен собрать дополнительные свидетельства, которые, например, помогут точно определиться в наличии или отсутствии подлога. Для этого эксперт может использовать приемы проверки нескольких взаимосвязанных документов. Среди наиболее часто используемых приемов данного типа различают встречную проверку и взаимную сверку.

При *взаимной сверке* сопоставляются различные по своему наименованию и характеру документы, в которых отражаются различные аспекты одной и той же или нескольких взаимосвязанных операций.

С помощью этого метода решаются две основные задачи:

- выявляются подложные документы;
- определяется круг лиц, причастных к совершению противоправного деяния.

О наличии в документах подлога могут свидетельствовать две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:

- отсутствие необходимых взаимосвязанных документов (разрыв в «цепочке» документов);
- противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

Данный метод является одним из наиболее эффективных, но в то же время достаточно сложным в организационном и методическом плане.

Недостаток метода взаимного контроля заключается в том, что он более трудоемкий и часто требует сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов. При осуществлении действий по проверке сведений о различных злоупотреблениях необходимо помнить о факторах, объективно влияющих на результативность метода:

— предварительное выдвижение версий (предположений) о предмете противоправного посягательства и способе его изъятия;

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

— знание специфики документального оформления фактов хозяйственной жизни по движению материальных ценностей на каждом этапе, участке производства (заготовка, транспортировка, хранение, изготовление, сбыт);

— реализация специфики документального оформления в виде графика документооборота в определенной организации (группе интересующих организаций).

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

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

Посредством создания такой модели документа можно установить:

— действительное содержание документа со всеми его реквизитами;

— какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;

— какие следы факта хозяйственной жизни, указанного в утраченном или искаженном документе, могут найти отражение в иных носителях информации («цепочка» и «круг» документов).

В связи с этим можно проводить более целенаправленную работу по установлению фактов злоупотреблений и изучению круга лиц, причастных к их совершению. Например, выявление признаков хищения материальных ценностей, поступивших от поставщика, при неполном оприходовании их на склад экономического субъекта возможно выявить путем сопоставления данных, отраженных в других документах: карточках складского учета поставщика, товарно-транспортной накладной, путевом листе, журнале выдачи пропусков на территорию организации, расчетно-кассовых документах по оплате товара.

Возможности взаимной сверки различных документов весьма разнообразны. У каждого экономического субъекта они зависят от отраслевой специфики организации, а также от особенностей системы внутрихозяйственного контроля. Например, эксперты могут осуществлять взаимную сверку следующих документов:

1) данные первичных документов и учетных регистров, а также оперативного учета, отражающих отгрузку товарной продукции (или объем реализации по поступлению денег, в зависимости от учетной политики экономического субъекта), с той информацией, которая зафиксирована в других документах, связанных с ее отгрузкой и реализацией (путевые листы, пропуски и т. д.);

2) информация из первичных документов по поступлению товарно-материальных ценностей — с расходами на их доставку. Данные могут быть проанализированы не только по отдельным поступлениям, но и по всему объему поступления товарно-материальных ценностей за год с применением аналитических процедур;

3) данные о вывозе или отгрузке определенных товарно-материальных ценностей с данными о таре, в которой осуществлялась перевозка этих товарно-материальных ценностей;

4) начисление заработной платы в производстве (а также сведения о различных начислениях во внебюджетные фонды) с объемами фактически оприходованных готовых изделий на складе (сопоставляются различные аспекты одного и того же факта хозяйственной жизни, а затем осуществляется логическая проверка выявленных противоречий в учете);

5) данные о списании основных средств сопоставляют с информацией о затратах на их ликвидацию, а также с накладными на оприходование строительных материалов и конструкций, запасных частей к машинам и оборудованию, документами на сдачу металлолома и т. д. На практике, с учетом весьма ощутимых размеров налога на имущество, эксперты иногда сталкиваются даже с фактами фиктивного списания зданий и сооружений, заводских производственных корпусов и т. д.;

6) информация о списании различных материальных запасов на порчу, бой, лом сопоставляется с аналогичными документами, отражающими факты хозяйственной жизни по их уничтожению, приходу соответствующих возвратных материалов и т. д.

Взаимная сверка документов, в которых отражаются различные аспекты взаимосвязанных операций, таким образом, позволяет экспертам собрать необходимые свидетельства об определенных ситуациях с признаками злоупотреблений администрации или персонала. В частности, взаимная сверка позволяет выявить:

1) полностью или частично бестоварные или безденежные операции;

2) участие в торгово-хозяйственной деятельности неучтенных товаров;

3) создание неучтенных излишков различных материалов, сырья, товаров и тары, а также других ценностей с целью дальнейшего оформления подложных документов об их реализации или приобретении (с присвоением самих ценностей или их денежного эквивалента),

4) создание неучтенных излишков готовой продукции либо необоснованного начисления и выплаты заработной платы;

5) составление подложных бухгалтерских записей, не подтвержденных оправдательными первичными документами, и др.

*Встречная проверка* предусматривает сопоставление разных экземпляров (частей) одного и того же документа.

Большинство первичных документов состоят в двух и более экземплярах. При совершении фактов хозяйственной жизни они попадают:

— при внутренних операциях — в разные подразделения одной организации;

— при внешних операциях — в разные организации.

При этом наибольшее распространение имеют случаи неоприходования полученных в других организациях товарных и денежных средств, уменьшение количества полученных материальных ценностей путем подделки тех экземпляров документов, которые поступают в соответствующую организацию.

Применять названный метод целесообразно только в двух ситуациях:

— когда проверяемые лица уничтожили только находящийся у них экземпляр документа, а в других организациях (подразделениях) экземпляры сохранились;

— когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа. В этом случае преступники сумели сфальсифицировать не все экземпляры, т. е. оригиналы их сохранились.

В рамках проводимой документальной ревизии встречная проверка оформляется актом (примерная форма и содержание акта представлены ниже).

Следует учитывать, что применение данного метода оказывается нерезультативным в следующих ситуациях:

— когда бухгалтерские документы составляются в одном экземпляре (расходный кассовый ордер, карточка складского учета, квитанция ателье и др.);

— если подозреваемыми лицами совершен подлог во всех экземплярах одного и того же документа.

В практике налоговых органов также широко используется метод встречной проверки. Особое внимание инспекторы уделяют целям, на которые фирма потратила деньги. Дело в том, что в Методических рекомендациях приведен перечень расходов, которые наиболее часто используют для ухода от налогов. В этот перечень попали:

- маркетинговые услуги;
- консультационные услуги;
- информационные услуги;
- курьерские услуги;
- дизайнерские услуги;
- косметический ремонт офиса;
- страховые услуги;
- услуги по разработке ноу-хау;
- транспортные услуги;
- субподрядные работы.

По таким расходам инспекторы смотрят, как они связаны с деятельностью организации и обоснованы ли они экономически.

**АКТ**  
**встречной проверки**

г. Краснодар 27 июля 2015 г.

В рамках проводимой проверки отдельных вопросов финансово-хозяйственной деятельности ООО «Вектор» экспертом А. Р. Смирновым проведена встреча проверка в ООО «Контур» по вопросу установления факта внесения наличных денежных средств работником ООО «Вектор» Соколовым С. С. в качестве расчетов за приобретаемые в ООО «Контур» товарно-материальные ценности.

Проверка проведена с согласия руководства ООО «Контур» в присутствии главного бухгалтера.

Проверкой установлено:

Согласно бухгалтерской отчетности ООО «Контур» администратор компьютерной сети Соколов С. С. получал в кассе ООО «Контур» под отчет наличные денежные средства на «хозяйственные нужды» с целью приобретения запасных частей и расходных материалов для компьютерной и множительной техники.

К отдельным авансовым отчетам в качестве обоснования целевого использования полученных подотчетных сумм Соколов С. С. прикладывал документы, свидетельствующие о расчетах с различными фирмами города наличными деньгами за приобретаемые товары.

Так, к части авансовых отчетов от 4 июля 2015 г. приложены документы (квитанции к приходным кассовым ордерам и товарные чеки), свидетельствующие о внесении наличных денег, в частности, в кассу ООО «Вектор» (в общей сумме — 17 132 руб.) в качестве оплаты за приобретаемые в данной организации товарно-материальные ценности.

В ходе настоящей встречной проверки приход наличных денежных средств от ООО «Контур» через Соколова С. С. в кассу ООО «Вектор» по приходным кассовым ордерам:



- от 24.05.2015 № 1102 — 6330,6 руб.,
  - от 17.06.2015 № 1256 — 3540,7 руб.,
  - от 30.06.2015 № 1487 — 7260,7 руб.,
- всего на сумму 17132 руб., не зафиксирован.

По данным бухгалтерского учета реализация обозначенных в приложенных к упомянутым приходным кассовым ордерам товарных чеках товарно-материальных ценностей:

— тов. чек от 24.05.2015 № 82 — тонер Rank Xerox 5017 — 6 шт. на сумму 6330,6 руб.;

— тов. чек от 17.06.2015 № 43 — TC500066L HP 5L — 1 шт. стоимостью 3549,7 руб.;

— тов. чек от 30.06.2015 № 94 — тонер Rank Xerox 5017 — 7 шт. на сумму 7260,7 руб.

покупателю от ООО «Вектор» также отсутствует.

Согласно объяснению коммерческого директора ООО «Вектор» Марковой И. Ю. (прилагается к акту), предъявленные ей вышеуказанные документы (квитанции к приходным кассовым ордерам на общую сумму 17132 руб. и товарные чеки) не соответствуют форме документов, принятых в данной организации: имеющаяся на них печать отличается от законно зарегистрированной печати ООО «Вектор», также не соответствуют действительности подписи на документах.

Эксперт А. Р. Смирнов

Коммерческий директор ООО «Вектор»

Ю. И. Маркова

Главный бухгалтер ООО «Вектор» К. М. Иванова

**Пример.** Если проверяют аудиторскую фирму, неизбежно попадут под подозрение затраты на оплату юридических или бухгалтерских услуг.

Также инспекторы смотрят и на то, как часто фирма пользовалась такими услугами. Если

*затраты носят регулярный характер, то вопросов у инспекторов, как правило, не возникает.*

*В список подозрительных сделок попали также и те, которые совершены с фирмами, находящимися в отдаленных регионах (например, в Башкирии, Бурятии, на Дальнем Востоке). Дело в том, что сделать встречную проверку такого партнера затруднительно, поэтому, по их мнению, существует большая вероятность того, что сделка с ним фиктивна.*

По сделкам, которые попадают под вышеперечисленные признаки, налоговым инспекциям рекомендовано внимательно проверять правильность заполнения документов. *Неизбежно вызовут дополнительные вопросы документы, в которых:*

- заполнены не все реквизиты;
- стоит неразборчивая печать или в ней не указано местоположение фирмы;
- не указаны адрес и название партнера;
- нарушено контрольное число ИНН;
- содержится непоследовательная нумерация (например, счета-фактуры от 20 августа 2015 г. № 234 и от 17 сентября 2015 г. № 76);
- реквизиты записаны разным почерком или другой ручкой;
- есть арифметические ошибки;
- итоговая сумма указана только цифрами;
- печать стоит под одним и тем же углом.

Также могут вызвать подозрения инспекторов однотипные документы (то есть составленные на одних и тех же бланках одинаковым почерком), которые выставлены разным поставщикам.

### **6.2.3. Проверка документов, отображающих однородные операции**

При сокрытии преступлений след может остаться лишь в документах, косвенно отображающих действия преступников.

Подлоги в подобных случаях отражаются в данных бухгалтерского учета в виде отклонений от обычного порядка движения ценностей.

**Пример.** *Если остаток муки высшего сорта на определенное число и его поступление в течение последующего месяца меньше, чем расход за тот же период, то это является отражением «необычной» операции, так как нельзя израсходовать больше товара, чем его было получено. Такое расхождение может быть объяснено арифметической ошибкой, либо подлогом в документах, либо реализацией неучтенных товаров.*

Подобные отклонения могут быть обнаружены при помощи методов проверки документов, отражающих однородные факты хозяйственной жизни, — восстановление количественного учета, контрольное сличение остатков, хронологический и сравнительный анализы и др. Например, в сфере общественного питания (столовые, кафе, рестораны) может также применяться специальный для данной сферы метод обратной калькуляции, т. е. контрольный пересчет готовых изделий в исходное сырье.

*Восстановление количественного (количественно-сортового) учета может быть использовано при проведении экспертизы в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется в организациях торговли и общественного питания (складах, оптовых базах, магазинах, кафе, столовых и т. п.).*

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

Наиболее эффективно применение данного метода в следующих ситуациях:

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

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

— картотека велась недостаточно детально (учет по средним ценам, пересортица по артикулам и др.).

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

В некоторых организациях (на предприятиях общественного питания, складах) все приходные и расходные операции с материальными ценностями оформляются первичными документами, но вторичный бухгалтерский учет ведется лишь в суммарном денежном выражении.

Отсутствие количественно-суммового бухгалтерского учета, т. е. учета движения товаров в количественном и денежном выражении по отдельным наименованиям и сортам, способствует сокрытию злоупотреблений, при которых в результате подлогов в первичных документах изменяются данные о реальном движении отдельных ценностей, но общая сумма стоимости товаров подгоняется под действительную.

Типичными примерами таких злоупотреблений являются: при совершении складских операций — отпуск товаров низшего сорта под видом высшего, при производственных операциях

на предприятиях общественного питания — замена одних продуктов другими, более дешевыми. Суммарные излишки реализуются путем изъятия денежной выручки, присвоения ценных товаров, выписки бестоварных накладных.

Применение данного приема позволяет эксперту собрать дополнительные свидетельства о признаках потенциальных злоупотреблений, выявить еще большее количество противоречий в учетных данных. Среди таких противоречий могут быть:

- а) количество отпущенных товарно-материальных ценностей превышает их максимально возможный остаток;
- б) документально присутствует (оформлен) такой расход товарно-материальных ценностей, которого вообще не могло быть в наличии, и т. д.

Сущность *контрольного сличения* состоит в проверке количественной информации о движении однородных ценностей за межинвентаризационный период.

Однако для его проведения требуются большие затраты труда высококвалифицированного персонала. Кроме того, контрольное сличение чаще всего осуществляется в розничной торговле или в других отраслях деятельности, где практикуется только суммовой учет.

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

- о реализации в торговой организации неучтенных товаров;
- оформлении бестоварных расходных документов;
- подлоге в товарных отчетах, связанном с несвоевременным проведением по учету первичных приходных и расходных документов с целью сокрытия недостач и излишков;
- включении в описи в момент проведения инвентаризации несуществующих или позаимствованных товаров с целью сокрытия недостачи;
- сокрытия суммовых излишков в период инвентаризации;
- неправомерного оформления пересортицы и др.

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

Вместе с тем данный методический прием документального контроля имеет и существенные недостатки. К важнейшим из них относятся:

- а) относительная трудоемкость и потребность использования наиболее квалифицированного персонала (следовательно, и высокая стоимость работы проверяющих);
- б) технические трудности по выявлению злоупотреблений между датами инвентаризаций, поскольку материально ответственные лица имеют возможность примерного сбалансирования размеров прихода и документального расхода товаров.

При контрольном сличении остатков в розничной торговле используют следующие документы:

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

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

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

В результате контрольного сличения остатков может быть получено два результата:

- излишки товара;
- недостача (что свидетельствует о возможной реализации товара населению без отражения этого факта в учете).

Оба эти показателя могут использоваться при доказывании противоправной деятельности.

Например, излишек проверяемого товара может быть вызван:

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

Вместе с тем существуют определенные ограничения применения метода контрольного сличения остатков. К их числу относится завоз товара на «свободное место». Наиболее часто подобные противоправные отклонения используются в сфере торговли и общественного питания, когда товар реализуется за наличный расчет без использования контрольно-кассовых машин (развалы, микрорынки, ярмарки и т. п.).

Использование фактора «свободного места» можно показать на следующем примере (таблица 6.1).

Таблица 6.1

**Использование фактора «свободного места»  
при проверке складского учета**

Наименование товара	Ед. изм.	Остаток по описи на начало периода	Приход	Документальный расход	Максимально возможный остаток	Остаток по описи на конец периода	Результат	
							Излишки	Возможная реализация за наличный расчет
Рис	кг	140	300	200	240	140	-	200
Мука	кг	148	200	-	248	248	-	-

У эксперта есть информация о реализации 100 кг неучтенного риса. Однако применение метода контрольного сличения остатков в данном случае не даст должного результата, поскольку в данном случае фактический объем реализации за наличный расчет составит не 100 кг, а 200 кг.

В данном случае продавец на развале имеет реальную возможность взять на реализацию на «свободное место» только:

- одноименную продукцию, указанную в накладной;
- неучтенную продукцию в размере не большем, чем было реализовано.

Использование фактора «свободное место» широко применяется не только для реализации неучтенной продукции, но и для сокрытия налогов.

*Хронологический анализ* проводится путем деления учетного периода на более короткие промежутки времени (месяц делится на декады, декада на дни и т. п.). Далее прослеживается движение материально-производственных запасов по дням, операциям и т. п. Под учетным периодом понимается отрезок времени, за который материально ответственное лицо составляет свой отчет. Например, экспедитор составляет отчет за каждый день.

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

Посредством хронологического анализа могут быть установлены:

- перепады объема реализации продукции в период работы конкретных материально ответственных лиц;
- «странные» закономерности в работе организации, которые проявляются в виде всплесков или спадов в осуществлении фактов хозяйственной жизни, и касаться они могут не только количественной, но и, что не менее важно, качественной их стороны. Например, могут быть резкие колебания каких-либо показателей в виде возрастающего



объема реализации отдельных видов изделий в определенных дни работы;

— единичные отклонения от нормального оборота, указывающие на возможность подлога в отдельном документе. Наиболее простым отклонением может быть превышение расхода над приходом на какой-то промежуток времени, что может указывать на реализацию излишков полученной продукции. Одним из видов отклонений от нормального оборота могут быть резкие колебания каких-либо показателей (объемов реализации каких-то видов продукции, увеличение потребления).

**Пример.** *Экспертом при проверке кассовых документов была замечена «странная закономерность» при продаже фруктов: падение реализации продукции и большой остаток непроданного товара в период работы конкретного продавца. Применение им метода хронологического анализа (таблица 6.2) позволило установить лишь регулярные отклонения в объемах продаж у продавца Мишиной Т. В. Наблюдение за работой указанного продавца позволило установить, что Мишина Т. В. покупала себе за наличный расчет аналогичную продукцию и реализовывала ее в палатке в первую очередь. Таким образом, часть продукции (которая закупалась работодателем) не реализовывалась.*

Таблица 6.2

### Применение метода хронологического анализа

Ф.И.О. продавца	Количество полученных фруктов, кг	Количество реализованных фруктов, кг	Остаток фруктов, кг
Игнатова С. П.	200	200	-
Ленко А. В.	200	200	-
Мишина Т. В.	200	150	50

*Сравнительный анализ* заключается во взаимном сопоставлении содержания разных (но одинаковых по форме) документов, отображающих аналогичные по своему

содержанию операции. В основе его лежит сопоставление сравниваемого факта хозяйственной жизни с аналогичными с целью выявления возможных, трудно объяснимых обычными причинами, отклонений.

Названный метод применяется, в основном, для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений.

Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов: количественные и качественные измерители, даты составления документов и др.

При этом могут быть установлены такие отклонения содержания отдельного документа от показателей других аналогичных документов, которые обычным, нормальным хозяйственным процессом объяснены быть не могут либо вообще не имеют объективных (экономических) обоснований.

Например, анализ отпуска одного и того же товара с оптовой базы, но в разные магазины может способствовать сужению круга поиска и обращению внимания проверяющих лиц на хозяйственную деятельность конкретного субъекта (таблица 63).

**Пример.** *Заведующий базой получил 1000 стандартных ящиков яблок, вес нетто которых фактически составлял 27 т. Но по сговору с представителем поставщика в документах зафиксирован вес яблок — 25 т, таким образом, был создан резерв 2 т яблок для хищения.*

Оприходованные яблоки в количестве 25 т переданы для реализации в пять магазинов, обслуживаемых базой, где их и продали. Выручка от продажи 25 т яблок, указанных в накладных, была внесена в банк. Таким образом, на базе не образовалось недостачи. Не было ее и в магазинах. При анализе транспортных документов выяснилось, что в пять магазинов выделено по 200 ящиков яблок. Однако, сопоставив пять накладных

между собой, установили, что в четыре магазина передали по 200 ящиков яблок, вес которых нетто составлял 5400 кг, а в пятый — 200 ящиков весом нетто 3400 кг.

Таблица 6.3

### Сравнительный анализ отпуска стандартных ящиков

Показатели накладных	№ магазина				
	1	2	3	4	5
Количество ящиков	200	200	200	200	200
Общий вес отпущенных яблок, кг	5400	5400	5400	5400	3400
Средний вес одного ящика, кг	27	27	27	27	17

Как видно из таблицы, при отпуске оптовой базой товара в разные магазины выявлены расхождения: при отпуске партии товара в магазин № 5 обнаружен нестандартный вес упаковки — 17 кг, в то время как при отпуске товара в другие магазины средний вес упаковки составлял 27 кг.

Хронологический и сравнительный анализы применяются как общие методы проверки документов, отражающих однородные операции в различных отраслях экономики. Их использование позволяет проверяющим лицам сузить круг поиска признаков различных финансовых нарушений, противоправных деяний или документов и фактов хозяйственной жизни, сомнительных по своему содержанию.

#### **6.2.4. Приемы проверки подложных записей в аналитическом учете**

Защитные функции бухгалтерских счетов, используемые в юридической практике, реализуются в основном в системе аналитического учета. Это обусловлено следующими причинами:

— защита имущественных интересов собственника является одной из главных задач аналитического учета;

— именно в аналитическом учете содержатся конкретные сведения о движении хозяйственных средств и их источников,

что во многом способствует работе юристов по поиску признаков преступлений и собиранию доказательств;

— аналитический учет оказывает влияние на возникновение и выбор способа преступления.

Особое значение имеет то, что данные аналитического учета образуют один из компонентов системы экономической информации. Отражая хозяйственную деятельность, измененную событием преступления, или сами изменяясь в процессе этого события, записи аналитического учета могут эффективно использоваться в процессе выявления и доказывания уже совершившихся преступлений. Наряду с этим, общее состояние аналитического учета во многом предопределяет эффективность защитных функций всей системы бухгалтерского учета на том или ином хозяйственном объекте и способствует предупреждению правонарушений.

Счета являются основным связующим звеном в системе элементов метода бухгалтерского учета. На основе счетов синтетического и аналитического учета составляется баланс, определяется целый ряд показателей других форм периодической отчетности предприятия.

Состояние синтетического и аналитического учета во многом предопределяет эффективность защитных функций всей системы бухгалтерского учета на том или ином хозяйственном объекте. Хорошо налаженный аналитический учет способствует предупреждению правонарушений и хозяйственных преступлений.

Аналитический учет по сравнению с синтетическим реагирует на признаки уже совершившихся правонарушений. Сигналом о возможных злоупотреблениях могут быть различные отклонения от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам. Например, возникновение кредитовых остатков по активным и дебетовым пассивным счетам.

Следует отметить, что записи в аналитическом учете как в одном из источников получения доказательств коренным образом различаются в зависимости от степени их документальной обоснованности. В этой связи могут встречаться две основные ситуации. Первая характеризуется полным соответствием учетных записей содержанию первичных бухгалтерских документов, что позволяет оценить данные аналитического учета как *доброкачественные*.

Вторая ситуация характеризуется разрывом между содержанием первичных документов и записями в аналитическом учете. Записи, не подтвержденные документами, признаются *необоснованными*.

Доброкачественные данные аналитического учета в практике правоохранительных органов используются при решении следующих задач:

- 1) установления признаков вымышленной (или не полностью отраженной) в первичной учетной документации хозяйственной деятельности;
- 2) определения суммы, структуры и периода образования недостач (излишков) после проведения инвентаризации;
- 3) выявления признаков подлога в сохранившихся первичных документах и в материалах инвентаризаций;
- 4) сужения круга поиска при выявлении конкретных сомнительных операций и первичных документов, требующих более углубленной проверки.

При решении первой задачи данные аналитического учета о движении ценностей подвергаются формальной проверке, в процессе которой устанавливается их логическое несоответствие реальному содержанию осуществляемой в организации хозяйственной деятельности.

Данные аналитического учета могут использоваться для решения второй и третьей задач путем выявления подлогов в материалах инвентаризации, когда в акте результатов инвентаризации или сличительных ведомостях указаны

заведомо неверные данные о книжных остатках материальных ценностей, вытекающие из данных учета на момент проведения инвентаризации. При этом период образования недостачи может быть определен путем хронологического анализа аналитических записей.

Решение четвертой задачи предполагает изучение относительной распространенности наиболее уязвимых фактов хозяйственной жизни, под видом которых в определенной сфере чаще всего скрываются наиболее типичные способы совершения преступлений. Уровень распространенности уязвимых операций в организации может быть определен в сравнении с их повторяемостью на идентичных хозяйственных объектах или на одном и том же объекте, но за несколько аналогичных периодов, за время работы разных должностных либо материально ответственных лиц.

Так, независимо от состояния учета, с позиции возможного подлога в документах, уязвимыми можно признать факты хозяйственной жизни по приобретению учреждениями, организациями на условиях безналичного расчета в системе торговых организаций мелкооптовых партий товара. Относительно высокая распространенность таких фактов по отношению к отдельным покупателям и видам товаров может быть понята как сигнал о возможных злоупотреблениях. В этом случае он требует проверки на основе анализа соответствующих первичных документов.

В процессе доказывания выявленных преступлений признак относительной распространенности уязвимых операций также может иметь существенное значение, но для решения другой задачи — поиска ранее неизвестных подложных документов как важных дополнительных доказательств, необходимых для объективного установления всех обстоятельств расследуемого уголовного дела.

Одним из доказательств подлога в первичных документах может быть, в частности, обнаружение на какой-то момент

времени отклонения от обычного порядка формирования текущих остатков по аналитическим счетам (например, возникновение кредитового остатка по активному счету). Такое несоответствие, зафиксированное в акте ревизии, может использоваться при доказывании подлога в документах — бестоварность расходной операции, неполное оприходование ценностей.

По данным аналитического учета может быть восстановлен внешний вид утраченных (уничтоженных) первичных бухгалтерских документов, после чего содержание таких документов в ряде случаев подвергают детальной проверке. Необоснованные записи в аналитических счетах могут быть следствием как случайных ошибок, допущенных работником бухгалтерии, так и результатом намеренных действий по искажению данных учета. На практике для правильной квалификации деяния очень важно разграничить ошибку в учете и умышленное искажение его данных.

При доказывании различных обстоятельств уголовного дела и, в частности, при установлении круга лиц, принимавших участие в преступлении, возможно использование подложных записей, обнаруженных в регистрах аналитического учета. В этой связи необоснованные учетные записи классифицируются по трем основаниям:

- полноте охвата видов бухгалтерских счетов;
- отношению к документам;
- способу исполнения.

По первому основанию различают *сквозные* (охватывающие как синтетический, так и аналитический учет) и *локальные* (затрагивающие какой-либо один из них). При этом сквозные подложные записи не вызывают разрыва между данными синтетического и аналитических счетов, что нейтрализует часть защитных функций учета. Локальные подлоги в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического учета, поэтому встречаются в юридической практике крайне редко. Локальные подлоги в аналитическом

учете не вызывают нарушений равновесия с данными синтетического учета. Чаще всего такие бездокументные записи осуществляются одновременно в аналитических счетах и по одному и тому же синтетическому счету.

По отношению к документам различают *бездокументные записи* и *записи в ненадлежащие счета* (когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию), *записи, выполненные в сумме, заниженной по сравнению с документом*. По способу выполнения различают подлоги, маскируемые под видом необоснованных цифровых записей и записей, выполненных путем заведомо неверных арифметических подсчетов, в синтетических и аналитических счетах. Применение данного способа выполнения необоснованных записей хотя бы в одном из двух корреспондирующих счетов наиболее убедительно свидетельствует об умышленном искажении данных бухгалтерского учета.

Наибольшую сложность представляет отграничение заведомо необоснованных сквозных учетных записей, не соответствующих по содержанию первичным бухгалтерским документам, от случайных ошибок. Такие записи особенно часто выступают в качестве доказательств по делам о налоговых спорах и преступлениях, связанных с укрытием части налогооблагаемой прибыли. Даже при наличии надлежаще оформленных документов некоторые виды расходов организации не допускается относить на издержки производства, а необходимо осуществлять за счет прибыли, остающейся в распоряжении экономического субъекта.

В тех случаях, когда подобные расходы бухгалтер относит на издержки производства, сумма налогооблагаемой прибыли, показываемая в финансовой отчетности, неизбежно уменьшается. Нарушение некорректных бухгалтерских записей бухгалтер часто объясняет своей некомпетентностью. Единственным средством проверки правдивости таких объяснений является использование метода аналогий. Выясняют, во всех ли аналогичных случаях бухгалтер применял



некорректные корреспонденции счетов или встретившиеся нарушения представляли исключение из правила и касались только отдельных фактов хозяйственной жизни.

Чтобы исключить предположение о случайной ошибке, любая подложная учетная запись должна быть предварительно классифицирована по всем трем судебно-бухгалтерским основаниям. Определенное место, которое занимает необоснованная запись в рассмотренной классификационной системе, определяет методику сбора доказательств о факте намеренного искажения учетных записей.

### **6.3. Методические приемы фактического контроля**

Методы фактической проверки деятельности организации применяются в практике налоговых, ревизионных и правоохранительных органов для выяснения фактических обстоятельств совершения фактов хозяйственной жизни. Однако описанные ниже методики вполне могут быть использованы бухгалтерами для построения прозрачной системы управленческого учета и контроля за действиями работников, а также для выявления уже имеющихся схем, благодаря которым в организации имеют место хищения и другие злоупотребления.

#### ***6.3.1. Инвентаризация.***

##### ***Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов***

Проведение инвентаризации по инициативе правоохранительных органов практикуется в различных отраслях хозяйства, но чаще всего осуществляется в целях обнаружения признаков преступления в организациях торговли и общественного питания, где значительная часть фактов хозяйственной жизни при продаже товаров за наличный расчет первичными документами не оформляется.

Инвентаризация всегда осуществляется на основании распоряжения (приказа) руководителя организации. В случае ее проведения по инициативе правоохранительных органов руководителем органа дознания направляется мотивированный документ (письмо, сообщение) на имя руководителя организации. Например, при наличии данных, влекущих уголовную или административную ответственность, нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность органы внутренних дел требуют проведения инвентаризации.

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

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

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

2) о фактах обмана потребителей (ст. 200 УК РФ). С помощью обмана могут скрываться недостатки, которые пытаются покрыть с помощью указанных действий, или создаваться неучтенные излишки, которые впоследствии похищаются. Кроме того, в сфере торговли могут реализовываться товары, списанные по акту вследствие снижения их потребительских свойств, истечения срока годности;

3) об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной продукции;

4) об умышленном уничтожении имущества (ст. 167 УК РФ). Нередко материально ответственные лица пытаются

путем инсценировки случайного возгорания или поджога посторонними лицами скрыть совершенные ими присвоения и растраты материальных ценностей;

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

Оценив имеющуюся информацию, сотрудник правоохранительных органов принимает решение о назначении инвентаризации на конкретном объекте. При этом он проводит подготовительные действия, направленные на обеспечение внезапности и эффективности предстоящей проверки.

Перед началом инвентаризации им может проводиться комплекс следующих действий:

— закрытие организации, предприятия и прекращение торгово-закупочных, расчетных операций. Если материально-производственные запасы поступают во время инвентаризации, их складывают в отдельное помещение и на них составляют специальную опись, опломбирование места хранения материально-производственных запасов, подсобных помещений, подвалов и других мест хранения ценностей, имеющих отдельные входы и выходы. При этом в установленном порядке составляется акт опечатывания помещения, изъятие в присутствии руководителя организации всех приходно-расходных документов, при необходимости визируемые их (для исключения фактов подмены);

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

По результатам инвентаризации составляются следующие виды документов:

1) документы, в которых фиксируются фактические остатки, — *инвентаризационные описи*;

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

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

При проведении инвентаризации по инициативе правоохранительных органов описи составляются не менее чем в трех экземплярах как рукописно, так и с использованием средств вычислительной и другой организационной техники. Все экземпляры инвентаризационной описи считаются подлинниками. Первый экземпляр передается представителю правоохранительных органов (оперативному работнику, следователю). Необходимость получения именно первого экземпляра обусловлена тем, что при возбуждении уголовного дела необходимы оригиналы документов. Кроме того, по описям, заполненным рукописным способом (под копирку), крайне затруднительно проводить исследования и экспертизы в случаях умышленной фальсификации записей остатков материальных ценностей. Второй экземпляр направляется в бухгалтерию организации, третий остается у материально ответственного лица. При наличии вышестоящей организации может составляться еще один экземпляр.

### ***Исследование экспертом материалов инвентаризации***

Одним из важнейших источников, используемых бухгалтером-экспертом при проведении экспертизы, являются материалы инвентаризации.

Материалы инвентаризации изучаются бухгалтером-экспертом:

- 1) по формальным признакам;
- 2) по существу.

Исследование начинается с предварительного осмотра и проверки наличия документов, и в случае установления в деле неполного объема материалов инвентаризации

бухгалтер-эксперт обязан поставить об этом в известность следователя для принятия мер к восполнению недостающих материалов.

После определения полноты материалов инвентаризации производится проверка их по формальным признакам. Так, проверка инвентаризационной описи заключается в установлении:

1) правильности заполнения инвентаризационной описи, а именно: указаны ли в ней наименование организации, в которой проводилась инвентаризация; время ее проведения (начало и конец); полностью ли указаны наименования предметов, их сортность, артикулы, количество, цена; если имеются исправления, то оговорены ли они в установленном порядке;

2) наличия на описях подписей членов инвентаризационных комиссий, а также материально ответственных лиц с их письменным подтверждением на описях о правильности проведения инвентаризации и принятия ценностей на ответственное хранение;

3) наличия на описях отметок за подписями соответствующих лиц (бухгалтера, экономиста и др.) о правильности проставленных цен на товары, материалы, тару и другие ценности, а также правильности подсчетов по отдельным наименованиям ценностей и описи в целом.

Отсутствие в инвентаризационной описи любого реквизита будет означать нарушение формального порядка оформления описи, которое может быть по своему характеру или влияющим на существо разрешаемого вопроса, или не имеющим существенного значения для решения поставленного перед бухгалтерской экспертизой вопроса.

Для решения вопроса о том, какое значение может иметь то или иное формальное нарушение, допущенное в инвентаризационной описи, необходимо произвести всестороннее исследование всех возможностей документальных данных, представленных по делу.

К недостаткам (нарушениям) формального порядка инвентаризационной описи, не имеющим существенного значения, наиболее часто встречающимся на практике, относятся:

1) отсутствие в инвентаризационной описи наименования организации, в которой проводилась инвентаризация, т. к. это может быть установлено с несомненностью на основании других документов;

2) отсутствие в отдельных случаях в инвентаризационной описи артикула, сорта или размера того или иного товара (материала), когда это можно установить путем анализа по первичным документам движения товарно-материальных ценностей;

3) отсутствие в отдельных случаях в инвентаризационной описи цены и общей стоимости того или иного товара (материала), но когда в описи имеются необходимые отличительные признаки, на основании которых по другим документам можно определить цену на этот товар (материал);

4) наличие в инвентаризационной описи неоговоренных исправлений количества отдельного товара (материала), если исправления вошли в постраничные итоги или учтены в постраничных итогах с надлежащей оговоркой;

5) наличие в инвентаризационной описи неоговоренных исправлений количества, наименования и артикула того или иного товара (материала), неучтенных в постраничных и в общем итоге, при трех условиях:

а) когда исправления касаются незначительного количества ценностей;

б) когда исправления касаются нерешающих позиций;

в) когда исправления тождественны во всех экземплярах описи;

6) неучастие материально ответственного лица при проведении инвентаризации по причинам болезни, смерти, ареста и умышленной неявки, если материалы инвентаризации с точки зрения полноты и правильности по всем другим установленным требованиям не вызывают сомнения, и др.

Наиболее характерными и часто встречающимися нарушениями формального порядка, имеющими существенное значение для разрешаемых бухгалтерской экспертизой вопросов, являются:

- а) неоговоренные исправления в инвентаризационной описи количества, наименования и артикула того или иного товара (материала), не учтенные постраничными и общими итогами, касающиеся значительной части ценностей и решающих позиций. Такая опись должна рассматриваться как недостоверная по существу и не может быть основанием для выводов бухгалтера-эксперта по поставленному на его разрешение вопросу;
- б) оговоренные исправления, имеющиеся не во всех экземплярах инвентаризационной описи, или наличие расхождений в отдельных экземплярах одной и той же инвентаризационной описи. В этих случаях выводы по вопросу о результатах инвентаризации должны быть сделаны по каждому экземпляру описи;
- в) отсутствие подписи материально ответственного лица на инвентаризационной описи, когда будет установлено на основании документальных данных, что материально ответственное лицо отказалось подписывать опись по мотивам неправильной и неполной проверки ценностей и требовало перепроверки их, а администрация не приняла соответствующих мер. При этих обстоятельствах такая опись будет неполноценной и по ней не могут быть сделаны выводы о результатах инвентаризации.

Проверка материалов по существу должна состоять из следующих основных работ:

- 1) проверки цен, таксировки и подсчетов в инвентаризационной описи;
- 2) проверки движения ценностей по первичным документам учета;

3) проверки правильности выведенных остатков в бухгалтерском учете;

4) проверки результатов сличения учетных и фактических остатков.

При изучении материалов инвентаризации необходимо учитывать, что отсутствие инвентаризационной описи в материалах инвентаризации или признание ее неполноценной по существу исключает возможность дачи заключения по вопросу о результатах инвентаризации.

Эксперт-бухгалтер должен обязательно ознакомиться с инвентаризационной описью с тем, чтобы дать заключение по поставленным вопросам с ее учетом. Объяснения материально ответственных лиц должны учитываться бухгалтером-экспертом, поскольку они разъясняют существо оформления документов инвентаризации.

Решение руководства или инвентаризационной комиссии организации по рассмотрению и утверждению материалов инвентаризации имеет существенное значение для проверки бухгалтером-экспертом обоснованности установленных недостатков и излишков ценностей.

Таким образом, необходимо признать большое значение использования материалов инвентаризаций при проведении бухгалтерских экспертиз.

### ***Способы искажения результатов инвентаризации и принципы их обнаружения на основе учетных документов***

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



материально-производственных запасов, период их обращения и структура и др.

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

*К основным способам сокрытия недостатков при проведении инвентаризации можно отнести:*

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

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

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

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

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

Одним из результатов инвентаризации является выявление наличия излишков материально-производственных запасов. В самом общем виде излишки ценностей обнаруживаются при неполном отражении в данных бухгалтерского учета приходных операций либо, наоборот, при отражении в учете полностью или частично вымышленных объемов расходных операций. Такого рода нарушения характерны для снижения суммы учетного дохода, подлежащего налогообложению. Например, в торговых коммерческих организациях с целью сокрытия доходов поступающий товар может приходоваться не в полном объеме с последующим изъятием части выручки, что приводит к искажению суммы облагаемого налогом дохода.

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

Следует различать две группы искажений результатов инвентаризации при сокрытии излишков.

1. Соккрытие излишков путем искажения данных о фактических остатках материальных ценностей. К ним относятся:
  - а) невключение в опись фактически имевшихся в наличии ценностей путем обмана членов комиссии или по сговору с ними;
  - б) дописки штрихов, запятых и цифр в графе «количество товаров» (Например, 119 кг путем дописки запятой 11,9 кг и т. п.);

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

2. Подлоги, связанные с искажением книжных остатков:
  - а) составление из товарных приходных накладных, увеличивающих книжный остаток и соответственно уменьшающих размер излишков;
  - б) несвоевременное (досрочное) оприходование ценностей, когда к товарным отчетам, составленным до инвентаризации, прилагаются приходные документы, поступившие позднее;
  - в) несвоевременное проведение по отчетности расходных документов. При этом расходные документы, исполненные до начала инвентаризации, прикладываются к отчетам, составленным после ее окончания.

Для предупреждения этих действий при проведении инвентаризации используются два приема:

- а) до начала фактического снятия остатков у материально ответственного лица берется расписка о том, что все документы приложены к отчету и у него ничего не осталось;
- б) председатель инвентаризационной комиссии или представитель правоохранительного органа визирует своей подписью товарные отчеты и приложенные к ним первичные документы за несколько дней, предшествующих инвентаризации.

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

В практической деятельности встречаются случаи, когда материально ответственные лица искажают результаты инвентаризации путем необоснованного начисления норм естественной убыли. Это может осуществляться также с целью хищения материально производственных запасов.

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

- а) полнота проверки материально-производственных запасов в натуре;
- б) правильность отражения в инвентаризационной описи товаров, предъявленных комиссии;
- в) правильность таксировки и подсчетов в инвентаризационной описи.

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

- а) правильно ли бухгалтерией учтен остаток на начало межинвентаризационного периода;
- б) учтены ли бухгалтерией все приходные и расходные документы;
- в) полностью ли учтены нормы естественной убыли;
- г) полнота проведения зачетов недостач и излишков, образовавшихся вследствие пересортицы.

В практике правоохранительных органов результаты инвентаризации являются одним из наиболее действенных способов собирания и закрепления фактических данных, с помощью которых возможно не только установить ущерб,

нанесенный противоправным деянием, но и получить материалы, могущие быть доказательством по делу.

### ***Проверка фактического наличия ценностей***

Данный метод не следует смешивать с собственно инвентаризацией, хотя он и включает в себя перевешивание, перемеривание (пример ниже), измерение ценностей, упомянутых в документах.

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

В случае если весоизмерительные приборы разбалансированы или вообще непригодны для использования, они подлежат изъятию, и последующее взвешивание производится на контрольных весах. В необходимых случаях для проверки весоизмерительных приборов может быть приглашен метролог.

Эффективность метода во многом зависит от своевременности применения. При проверке приходно-расходных документов он срабатывает, чаще всего, в момент выполнения фактов хозяйственной жизни.

Ревизор по собственной инициативе или по поручению правоохранительных органов может сверить фактический объем партии груза с содержанием накладной в момент транспортировки или поступления товаров на склад покупателя.

Проверка возможна и по завершении операции, но незамедлительно, пока, например, бестоварный приход не замаскирован столь же бестоварным расходом.



### **6.3.2. Осмотр, обследование, лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов**

**Осмотру** могут подвергаться самые различные объекты: производственные помещения, оборудование, территории, склады, продукция и др. К осмотру или обследованию при необходимости привлекают руководителей проверяемого объекта (индивидуальных предпринимателей) или лиц, ответственных за те или иные участки работы. Такой осмотр производится работниками правоохранительных органов, а обследование уполномочены проводить контролеры-ревизоры, представители налоговой инспекции, осуществляющие проверки, органы торгинспекции, органы СЭС, инспектора Госстандарта, представители государственной инспекции труда.

**Обследование**, как и осмотр, — это непосредственное изучение компетентными работниками определенных объектов хозяйственной системы. Однако при обследовании чаще осуществляется документирование важной информации об их выявленных дополнительных особенностях. Это могут быть акты, протоколы и другая подобная документация.

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

При проведении выездной налоговой проверки в целях выяснения обстоятельств, имеющих значение для полноты проверки, должностные лица налогового органа в соответствии со ст. 92 НК РФ вправе производить осмотр территорий, помещений налогоплательщика (производственных, складских, торговых и других, используемых налогоплательщиком для извлечения дохода), его документов и предметов.

Вне рамок проведения выездной налоговой проверки может быть произведен только осмотр документов и предметов, если они были получены должностным лицом налогового органа либо в результате ранее произведенных действий по осуществлению налогового контроля, либо при согласии их владельца.

При осуществлении осмотра должностные лица налогового органа должны соблюдать требования ст. 91 НК РФ: предъявить служебные удостоверения и решение руководителя (его заместителя) налогового органа о проведении выездной налоговой проверки. Осмотр вправе проводить только те должностные лица налогового органа, которые указаны в решении о проведении выездной налоговой проверки.

Пунктом 3 ст. 92 НК РФ предусмотрено обязательное присутствие понятых при осмотре территории, помещения, документов или предметов. Участие понятых регламентировано ст. 98 НК РФ:

- понятые вызываются в количестве не менее двух человек;
- в качестве понятых могут быть вызваны любые не заинтересованные в исходе дела физические лица;
- не допускается участие в качестве понятых должностных лиц налоговых органов;
- понятые обязаны удостоверить в протоколе факт, содержание и результаты действий, производившихся в их присутствии. Они вправе делать по поводу произведенных действий замечания, которые подлежат внесению в протокол.

В случае необходимости налоговый орган или суд может опросить понятых по обстоятельствам, ставшим им известными при проведении осмотра.

В соответствии с п. 5 ст. 92 НК РФ должен быть составлен протокол о производстве осмотра с соблюдением требований, установленных ст. 99 НК РФ, которые заключаются в следующем.

В протоколе должны быть указаны:

- его наименование;



- место и дата производства конкретного действия;
- время начала и окончания действия;
- должность, ФИО лица, составившего протокол;
- ФИО каждого лица, участвовавшего в действии или присутствовавшего при его проведении, а в необходимых случаях — его адрес, гражданство, сведения о том, владеет ли он русским языком;
- содержание действия, последовательность его проведения;
- выявленные при производстве действия существенные для дела факты и обстоятельства.

Протокол осмотра имеет доказательственную силу и может являться одним из существенных доказательств при рассмотрении дела в судебных органах. В соответствии с инструкцией № 60 протокол осмотра должен быть приложен к акту выездной налоговой проверки.

В свою очередь, осмотр торговых помещений позволит установить нарушения при использовании контрольно-кассовых машин. Все данные, полученные при осмотре, сопоставляются с содержанием бухгалтерских документов.

В случае если необходима более глубокая проверка и выяснение состояния учета и соблюдения технологического процесса, проверяющим лицом осуществляется обследование отдельных участков организации. В процессе данной деятельности могут быть установлены:

- факты нарушения правил хранения продукции;
- неудовлетворительная организация контрольно-пропускного режима;
- сокрытие объектов от налогообложения и др.

**Лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов.** В процессе осмотра и обследования различных объектов проверяющими лицами может осуществляться отбор проб и изъятие образцов сырья, материалов, продукции для последующего проведения их анализа в условиях лаборатории.

Анализ качества сырья, материалов и готовой продукции дает возможность выявить факты использования неполноценного сырья, замены одних материалов другими, более дешевыми, недовложения в продукцию, искажения качественных показателей принимаемой или выпускаемой продукции. Подобные факты могут свидетельствовать не только о нарушениях технологии производства, установленных правил, норм, стандартов и технических условий, но и о злоупотреблениях, связанных с созданием неучтенных излишков материальных ценностей.

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

Если проверка качества возможна без специальных лабораторных исследований и производится прямо на месте нахождения продукции, то обязательное участие в ней должны принять лица, ответственные за данный участок работы, и проверяемые лица. При этом необходимо соблюдать установленные правила, касающиеся методики и техники действий по получению образцов и проб.

Проверка должна оформляться соответствующим актом, если ее результаты имеют значение для ревизии. В тех случаях, когда анализ должен производиться в лаборатории, ревизор организует взятие соответствующих проб или образцов сырья, материалов. Данное действие оформляется актом за подписями всех присутствовавших. В ряде случаев возможно оформление получения проб, образцов документами, предусмотренными для различных министерств и ведомств. Результаты лабораторного анализа в виде соответствующего документа прилагаются к акту ревизии.

### **6.3.3. Контрольный запуск сырья (материалов) в производство и выпуск контрольной партии продукции**

При контрольном запуске сырья в производство, как и при выпуске контрольной партии продукции, фактический контроль ориентирован на организацию и осуществление внешне обычного производственного процесса (в тех же самых условиях, на том же самом оборудовании, с теми же самыми рабочими и другим персоналом, самым обычным и часто используемым типом сырья и т. д.), но под наблюдением проверяющих.

Эксперт должен иметь в виду, что в соответствии с избранной учетной политикой каждый экономический субъект самостоятельно решает, как организовать учет движения полуфабрикатов (деталей) в производстве. Следовательно, контрольный запуск сырья в производство следует осуществлять с ориентацией на те конкретные условия, которые имеют место у клиента: как именно в соответствии с его системой внутрихозяйственного контроля (в том числе и с зафиксированной в приказе учетной политикой) экономический субъект организовал свой учет движения полуфабрикатов (деталей) в производстве.

Данный метод применяется тогда, когда необходимо:

— проверить правильность действующих или ранее действовавших в ревизуемый период в организации норм расхода сырья и материалов;

— установить фактический расход, количество отходов, выход готовой продукции;

— проверить технологический процесс, производительность оборудования.

Для этого проводятся соответствующие опытные действия, например раскрой ткани, выпуск мясopодукции, выпечка хлеба и т. п.

Контрольный запуск сырья и материалов в производство помогает выявить различные недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть хищения

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

Важное значение имеют объяснения должностных лиц и сотрудников, работавших ранее в проверяемой организации. В результате изучения может быть установлено, что характер и условия производства не изменились. В этих случаях в качестве контрольного может быть взят любой очередной запуск сырья и материалов. Если же данные изменились или были искажены, мероприятие должно быть организовано с учетом этих изменений путем воссоздания прежних условий.

При организации и проведении контрольного запуска следует иметь в виду, что в целях сокрытия нарушений и злоупотреблений ревизуемые лица вступают в сговор с рабочими или сами пытаются обманным путем изменить те или иные существенные условия эксперимента и исказить его результаты. В связи с этим для лучшего наблюдения и контроля за соблюдением условий эксперимента целесообразно привлекать незаинтересованных лиц либо проводить эксперимент с участием группы ревизоров.

Контрольный запуск сырья в производство необходимо осуществлять также по заранее продуманной *программе*, с привлечением опытных компетентных работников, являющихся независимыми по отношению к проверяемым экономическим субъектам (а также к персоналу, работающему на конкретном объекте, где этот запуск планируется осуществить). Обычно заранее определяются и количество проверяющих, и места их расстановки при контрольном запуске сырья. Нужно, чтобы была возможность расставить их по всем узловым пунктам (сосредоточивающим важнейшие контрольные моменты) технологического процесса.

**Пример.** *Комиссией 1 сентября 2015 г. в 9 час. 00 мин. провела в хлебобулочном цехе контрольный запуск в производство сырья.*

*Контрольная закладка сырья производилась в соответствии с научно-технической документацией по приготовлению следующих рецептур хлебобулочных изделий:*

- кекс «Утренний»;*
- булочка «Ароматная».*

*Тесто для приготовления указанной продукции было взвешено в присутствии комиссии на весах № 3856, точность которых предварительно проверена метрологом.*

*Контрольная закладка всех компонентов произведена в соответствии с ГОСТ и технологической инструкцией.*

*По окончании контрольного запуска сырья в производство осуществлен анализ хлебобулочных изделий в лаборатории. Контрольные образцы продукции соответствуют установленным параметрам.*

*Вес готовой продукции из контрольной партии кекса «Утренний» составил 17 кг, при нормативном выходе — 14 кг. Сверхнормативный выход — 3 кг.*

*Вес контрольной партии булочки «Ароматная» составил 20 кг, при нормативном выходе — 16 кг. Сверхнормативный выход — 4 кг.*

*Таким образом, при строгой закладке сырья все контрольные партии продукции дали сверхнормативный выход.*

*Проверка технологической документации хлебобулочного цеха показала, что в ней не находят отражения недовыход и сверхнормативный выход, а также не анализируются результаты закладки сырья и производства по всем видам хлебобулочных изделий. Заполнение документации осуществляется*

*материально ответственными лицами цеха несвоевременно. Из партий готовой продукции, выработываемой на хлебобулочном комбинате, были изъяты образцы по указанным видам хлебобулочных изделий для проведения пищевых экспертиз.*

**Выпуск контрольной партии продукции.** Под контрольной партией продукции подразумевают такую ее партию, выпуск которой организуется проверяющими со специальной, но заранее не объявляемой контрольной целью. В качестве примеров можно назвать и исследовать выпуск контрольной партии заварных трубочек в кондитерском цехе или изготовление партии котлет для питания больных в больнице.

Как и в большинстве уже рассмотренных нами приемов, для эффективного осуществления этого приема нужно обеспечить *внезапность* его проведения для проверяемых, которым объявляют о контрольном мероприятии в начале рабочего дня (смены). Но в отличие от других рассмотренных нами приемов выпуск контрольной партии продукции осуществляется чаще всего как *самостоятельный прием*, и лишь при необходимости дополняет другие.

Цель данного методического приема фактического контроля также может быть достигнута лишь *потенциально* не только из-за допущенной утечки информации, но и по другим причинам. Так, для осуществления этого метода проверки редко нужен только один человек (хотя не исключена возможность, что и один справится, как в приведенном ниже втором примере). Обычно все-таки требуется группа из 2–4, а при необходимости и до 10 человек. При этом в состав проверяющих, помимо специалистов по контролю, включают еще и экспертов-технологов, а если понадобится — налоговых полицейских и оперативных работников. Как и при обследовании, выпуск контрольной партии продукции может сопровождаться проверкой своевременности клеймения весов

и гирь, мерного инвентаря; осуществляются другие подобные, целесообразные в данном случае процедуры.

Важнейшие условия выпуска контрольной партии продукции как методического приема состоят в том, что он, как правило, организуется и осуществляется *в тех же самых условиях*, на том же самом оборудовании, с теми же самыми основными и подсобными рабочими и другим персоналом, из тех же видов сырья, которые были задействованы в выпусках предыдущих партий этой же продукции (подвергаемых контролю в течение проверяемого периода). При подобной организации контроля производственного процесса должно быть задействовано определенное количество персонала проверяемого экономического субъекта, причем только некоторые из них принимают управленческие решения и формируют приходно-расходные документы, а также промежуточную отчетность (например, за каждую смену или по каждой партии продукции).

**Пример.** Допустим, выпуск контрольной партии продукции, по нашему условию, — это выпуск контрольной партии заварных трубочек в кондитерском цехе. Лицу, принимающему решения на данном иерархическом уровне контролируемой хозяйственной системы, очень трудно (а скорее всего, практически невозможно) заранее или в ходе контроля данного вида изменить давно заведенный и ежедневно соблюдаемый порядок. Например, предупредить и убедить всех подчиненных ему работников этого цеха, что именно сегодня, при проверяющих, им якобы нужно отступить от обычного технологического процесса, но не сообщать о самом факте его модификации проверяющим. Если, допустим, во всех предыдущих партиях при производстве заварных трубочек ими использовался технический спирт, то сегодня им,

*дескать, нужно использовать в производстве коньяк КВК (поскольку именно коньяк КВК предусмотрен по технологическому процессу и именно его ежедневно списывают по отчетности в существенных количествах). А после выпуска проверяющие убеждаются, что контрольный набор потребляемых в производстве сырья и материалов оказался в чем-то отклоняющимся от того набора, который обычно проходит по отчетам, или из данного набора стандартно потребляемых в производстве сырья и материалов рабочие обычно изготавливают, скажем, на 15–20 %, большее количество заварных трубочек, нежели то, которое ежедневно приходится в отчетности.*

Результаты выпуска контрольной партии продукции также документально оформляют, а с руководителей или с определенных рабочих, если это оказалось необходимым, также требуют письменные объяснения. В дальнейшем, получив такие свидетельства (доказательства) о замене сырья и (или) о завышении объема его списания в производство, а также о частичном недооприходовании выпускаемой продукции (следовательно, довольно часто и о занижении объемов реализации, а потому и налогооблагаемой базы), проверяющие распространяют информацию о полученных отклонениях на всю совокупность выпущенных партий этой продукции за проверяемый период (например, за год).

#### **6.3.4. Контрольная покупка**

Это специальный, по особой программе организованный методический прием фактического контроля, *потенциально* позволяющий определить правильность и законность отпусков товаров покупателям и расчетов с ними в условиях *непосредственного* совершения указанных хозяйственных операций.



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

Контрольная покупка также может быть организована не только как самостоятельный прием, но и как прием, дополняющий материалы обследования, особенно если по тематике это обследование кассового хозяйства, оборудования и инвентаря (в том числе весоизмерительных приборов), соблюдения правил торговли, организации обслуживания покупателей и др.

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

Вопросы *внезапности* такой проверки для контрольной покупки важны еще более. Внезапность проведения контрольной покупки настолько важна, что в отличие от осмотра и обследования ее почти всегда организуют и практикуют без получения предварительного согласия на то со стороны администрации проверяемого объекта; ее представителя чаще всего приглашают на место проверки только после того, как покупка объявлена проверяющими контрольной. (Впрочем, это не исключает возможности такой, в общем-то нетипичной ситуации, при которой контрольная покупка осуществляется аудиторами или другими покупателями не только с предварительного согласия администрации проверяемого объекта, но и по ее прямому поручению.)

Кроме того, лучше, если контрольная покупка осуществляется с соблюдением следующих условий:

- а) групповой (коллективный) метод проверки, т. е. ее проведение не одним человеком, а группой из 2–4 человек;
- б) предварительное наблюдение за тем, каковы навыки работы продавцов по отпуску товара и каковы — кассиров-контролеров по расчетам с покупателями (если по существующей системе внутрихозяйственного контроля эти функции разделены), как именно работники соблюдают правила торговли, какие нарушения этих правил обычно ими допускаются;
- в) проверке должны быть подвергнуты не только фактически отпущенные, но и уже расфасованные, подготовленные к отпуску товары, находящиеся в торговом зале (как правило, по 10 расфасовок с последующим делением отклонения в весе на 10);
- г) документальное оформление факта и имеющих отношение к делу подробностей контрольной покупки на заранее подготовленных для этой цели бланках; эту завершающую процедуру контроля рекомендуется выполнить даже в тех случаях, когда факты обмана покупателей не были выявлены.

Существуют определенные *процедуры* контрольной покупки как особого методического приема фактической контроле, а также соблюдается известная *последовательность этих процедур*. От их соблюдения также во многом зависит результативность контрольной покупки. Рассмотрим и исследуем эти процедуры:

1. Проверяющий выбирает соответствующие товары и оплачивает их стоимость по той сумме, которая официально названа продавцом или кассиром. В факте хозяйственной жизни, контролируемом при помощи данного приема, должен быть реальный товар (услуга), а в расчетах могут принимать участие наличные деньги, платежные поручения, расчетные личные или корпоративные карточки (по которым с покупателя тоже должны быть списаны безналичные деньги,

причем в данном случае лучше проконтролировать и то, сколько раз была «прокатана» такая карточка) и т. д. В ходе такой проверки *имитируется переход права собственности* на реальный товар (услугу), а потому:

- а) такая имитация должна быть как можно более убедительной и внешне безупречной;
- б) если в этом есть необходимость, то от последствий подобной имитации (в отношении товара и денег) после проверки, естественно, можно и нужно избавиться.

2. Существует так называемый момент *объявления покупки контрольной*, и он не должен быть раньше таких действий продавца или кассира, как фактический отпуск товара покупателю, получение от него денег и т. д. Например, налоговый инспектор вместе со студентом-практикантом приобретает в мебельном магазине стул, передает продавцу за него деньги и даже принимает от продавца какие-то документы на этот стул, а затем начинает составлять акт о контрольной покупке, в котором указывает, что она совершена проверяемыми без регистрации выручки через кассовый аппарат. Но если этот стул не был передан в руки проверяющим (например, за этим стулом только пошли на склад), то такие действия налогового инспектора явно преждевременны. Они могут свести все результаты контрольной покупки к нулю, поскольку этот стул еще не был фактически реализован.

3. При контрольной покупке в супермаркете или магазине самообслуживания, где покупатели самостоятельно отбирают товар, момент объявления покупки контрольной должен следовать за моментом вручения покупателю *чека*, который и в этом случае на время проверки также передается проверяющим. К этому моменту с покупателем должны быть завершены и все денежные расчеты за приобретенный товар.

4. Иногда руководитель проверяющих определяет (намечает) покупку, которую следует объявить контрольной,

из числа только что фактически совершенных и оплаченных случайным покупателем. Такое видоизменение приема тоже возможно, и иногда оно оправдано. Например, проверяющие заметили, что продавец-контролер и кассир, занимая смежные рабочие места, отпускают покупателю пять одинаковых сорочек, и в соответствии с действующими в этом магазине правилами именно в данном случае они обязаны предоставить ему скидку в размере 10 %, а фактически они выбили вместо одного чека два (на две и на три сорочки) и скидки не предоставили. В таком случае покупка может быть объявлена контрольной (но только с согласия данного покупателя), а проверяемым продавцу и кассиру предлагается обслужить покупателя заново.

5. Собственно контрольную процедуру перепроверки веса, объема или меры купленного товара осуществляют, как правило, близ прилавка и продавца (именно в его присутствии, а также в присутствии представителя администрации), поскольку иначе могут возникнуть коллизии в отношении, скажем, непризнания продавцом отклонений в весе или объеме только что проданного товара.

6. Саму перепроверку веса купленного товара лучше делать на тех же весах, которыми пользовался и продавец при отпуске товара, но предварительно подвергнутых отдельной самостоятельной проверке на исправность (точность) и отрегулированных. На практике существуют и иногда встречаются определенные технические ухищрения для занижения показателей веса (объема, меры), с которыми проверяющие также должны быть знакомы. Перепроверка и регулировка могут быть поручены самому продавцу, заведующему секцией или магазином, однако в этом случае также необходим текущий контроль проверяющих за осуществлением указанных процедур.

7. Проверяющие должны быть готовы к тому, что существуют и некоторые затруднения по перепроверке веса отдельных видов специфических товаров, особенно если

они продаются старым «дедовским» способом, без предварительной расфасовки и т. д. Приведем некоторые примеры:

а) некоторые товары продавец перед продажей должен очистить от отходов (например, колбаса должна быть продана на вес после удаления шпигата или упаковочной веревки, отходов кишечной или полиэтиленовой оболочки, скрепок из металлических колечек и т. д.), и если он этого не сделал, то перевзвешивание проданного товара осуществляется дважды — и с этими отходами, и без них;

б) такие товары, как грибы или квашеная капуста, продают (и, соответственно, контролируют) вместе с жидкостью (маринадом или рассолом), а такие товары, как селедка из бочки, не расфасованные герметично моченые яблоки или соленые огурцы — без соответствующей жидкости.

8. Одновременно с перепроверкой веса (перевзвешиванием) или с перемериванием купленного товара осуществляют проверку своевременности (не более года) *клеймения весов и гирь*, выверяются вес и чистота *тары* (если в этом есть необходимость), делается проверка мерного инвентаря и осуществляются другие подобные процедуры.

9. *Результаты* контрольной покупки *документально оформляют* с освещением факта и имеющих отношение к делу подробностей обмана покупателей, причем уже в ходе этого оформления у соответствующих виновных лиц требуют письменное объяснение. В итоговый документ включают (если это уместно) фразу о том, что в ходе перепроверки веса или меры ничего не было пролито или просыпано.

10. Результаты контрольной покупки документально оформляют и в тех случаях, если нужно подтвердить *правильность обслуживания покупателей*, т. е. фиксируют отсутствие данных об обвесах, обмерах и других подобных фактах.

**АКТ контрольной покупки****г. Краснодар****15 марта 2015 г.****Время проверки 14 час. 30 мин.**

Специалист Госторгинспекции Петров А.И. (должность, ФИО. представителя контролирующего органа) произвел с участием покупателей Кротова П.А., Ваниной А.С. контрольную покупку у продавца (предпринимателя) Дубовской Веры Александровны. Покупался следующий товар:

<b>Наименование товара</b>	<b>Количество</b>	<b>Цена за 1 кг</b>
Апельсины	3 кг	25 руб.
Лимоны	2 кг	35 руб.

За весь купленный товар продавец затребовала и получила с покупателя 145 руб.

После полного расчета с покупателем продавцу было объявлено о контрольной покупке и, не отходя от прилавка, произведено контрольное перевзвешивание (перемеривание).

Контрольное взвешивание производилось в присутствии всех лиц, указанных в акте. В результате покупателем фактически было приобретено товара

<b>Наименование товара</b>	<b>Количество</b>	<b>Стоимость</b>
Апельсины	2 кг 900 г	72 руб. 50 коп.
Лимоны	1 кг 950 г	68 руб. 2 коп.

Итого потребителю продано фактически товара на общую сумму 140 руб. 75 коп.

Таким образом, обсчет покупателя составил 4 руб. 25 коп. (четыре рубля двадцать пять копеек).

При перевзвешивании потерь продуктов и др. товаров не было. После контрольной закупки товары были оставлены в магазине, а деньги возвращены покупателю. В процессе контрольной закупки изъятие не производилось.

С актом контрольной закупки ознакомлены все присутствующие. Жалоб и заявлений со стороны продавца и других лиц, указанных в акте, не поступило.

Подписи:

Копию акта получила В.А. Дубовская

15.03.2015 г.

Результаты контрольной покупки оформляются актом контрольной покупки, который подписывается всеми участниками данного действия. Акт составляется по форме, установленной для каждого контролирующего ведомства. С учетом основных требований, предъявляемых к данному документу, можно использовать предлагаемый образец акта.

### ***6.3.5. Контрольный обмер***

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

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

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

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

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

При производстве обмера используются следующие документы: акты на выполнение работ, журналы учета выполненных работ, которые ведутся по каждому объекту строительства, журналы расхода строительных материалов, наряды работ, акты геодезических замеров, акты технического обследования зданий, акты приемки работ, проектно-сметная документация, данные бухгалтерского учета о списании материалов и др.

С помощью обмера проверяется:

— соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки и нарядах, а также в проекте и смете;

— соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренному сметными нормами, на основании которых составлены примененные при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскурантные цены, а также расценками в нарядах;

— законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей (в тех случаях, когда это имеет значение для ревизии).

Например, распространенными способами завышения объемов и стоимости работ являются: включение в акты и наряды фактически не выполненных работ; выполнение



работ с отступлением от проекта; выполнение работ в меньшем объеме, чем указано в акте приемки; применение определенных расценок при невыполнении полностью состава предусмотренных ими работ; внесение в акты приемки ранее оплаченных работ и др.

Перед началом обмера у ревизора и участвующего специалиста в обязательном порядке должны иметься две таблицы. Одна — в сметных ценах (по журналу учета выполненных работ), другая — непосредственно по нарядам. В левой части таблицы отражаются по отдельным документам наименования и объемы работ, а в правой стороне таблицы заносится все, что будет установлено в процессе обмера. Если необходимо проверить правильность списания строительных материалов, составляется схема на основе материальных отчетов производителей работ.

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

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

### ***6.3.6. Получение письменных объяснений и справок***

Опрос по интересующим эксперта вопросам представителей администрации, учетного и иного персонала экономического субъекта может дать весьма ценные свидетельства

(доказательства). Опрашиваются осведомленные лица внутри организации или за ее пределами: формально, неформально, устно или письменно. Оценка достоверности получаемой информации эксперт должен основывать на компетентности, опытности, независимости и честности опрашиваемого. Получение необходимых сведений от различных организаций может осуществляться путем направления письменного запроса, который должен быть составлен на бланках организации и заверен подписью ее руководителя.

Письменные объяснения как особый методический прием фактического контроля практикуются довольно часто:

— при инвентаризации; осмотре, обследовании, контрольной покупке;

— выпуске контрольной партии продукции и контрольном запуске сырья в производство; экспертной оценке и лабораторном анализе качества товаров, сырья и материалов, готовой продукции.

Разумеется, невозможно описать все разнообразие ситуаций, в которых письменные объяснения и справки повысили бы действенность того или иного контрольного момента, внутрихозяйственной прибыли (например, типа инвентаризации) и всей системы внутрихозяйственного контроля в целом (а также внешнего, независимого аудита). Вместе с тем важно отметить, что получение письменных объяснений и справок можно применять и как самостоятельный методический прием.

**Пример.** *При инвентаризации письменные объяснения соответствующих работников получают по всем недостаткам и излишкам, а также по потерям, связанным с пропуском сроков исковой давности дебиторской задолженности.*

Следует, однако, особо отметить, что не всякий проверяющий имеет технические навыки для использования

асимметричной информации. Между тем важно не только ее наличие: умение верно ею распорядиться — не только право, но и обязанность проверяющего, которая прямо вытекает из его статуса, особенно в отношении недобросовестных работников проверяемой организации.

Этот прием также широко используется для получения исчерпывающих доказательств от соответствующих специалистов и должностных лиц в ходе проведения проверки. По всем фактам нарушений, растрат, недостач, излишков, а также выявленным существенным ошибкам в бухгалтерском учете соответствующие ответственные лица обязаны по письменному запросу правоохранительных или ревизионных органов давать письменные сообщения в виде справок и предоставлять их контролирующему органу.

Правом направления запроса и получения сведений обладают многие структуры: Антимонопольный комитет, Федеральная инспекция труда; Государственный комитет по стандартизации, метрологии и сертификации. Так, для установления фиктивности операций, отраженных в товарных чеках, контролер-ревизор или следователь могут получить справку от соответствующего магазина о том, что в ассортименте отсутствуют товары, указанные в чеках; для подтверждения подложности наряда, оформленного на имя определенного лица, можно получить справку адресного бюро о том, что по указанному адресу данное лицо не проживает, или справку о том, что указанного в бухгалтерских документах предприятия вообще не существует, и т. п.

**Пример.** Следственным комитетом при МВД России закончено расследование уголовного дела о мошеннических операциях, совершаемых предпринимателями — членами Ассоциации «Надежда», которые нашли пробелы в п. 12 ст. 78 НК РФ, где говорится о возможности возврата НДС организации в случае, если сумма этого налога, выплаченная

*организацией по линии производственных издержек, превышает НДС, перечисленный государству от реализации собственной продукции. Так, согласно документам ликеро-водочный завод «Долгие пруды» в течение трех месяцев взял кредит в «Миллениум-банке» (Черногория) на 210 млн. руб. и приобрел на него у фирмы «Бизнес-Континенталь-М» линию по розливу ликеро-водочной продукции. Данные затраты относятся к производственным издержкам, а в сумму 210 млн руб. входил и 18-процентный НДС. За период, охваченный расследованием, организация реализовала незначительное количество продукции, с которой также уплатила НДС на небольшую сумму. Руководители завода насчитали разницу между налогом, выплаченным за проданную продукцию, и налогом, который был передан государству по линии производственных издержек, на сумму 28 млн руб. и потребовали от налоговых органов возместить данную сумму из бюджета.*

При расследовании указанных фактов были получены письменные справки, согласно которым установлено, что банка в Черногории нет и никогда не было, а «Бизнес-Континенталь-М» является фирмой-однодневкой и деньги от ликеро-водочного завода получал только на бумаге. Естественно, что при этом никакого НДС с линии по розливу спиртных напитков не было уплачено фактически. Соответственно, ничего не подлежит возмещению из бюджета.

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

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

### **Вопросы для обсуждения**

1. Что характеризует подложные документы?
2. Какие существуют приемы документального исследования?
3. В чем суть метода встречной проверки?
4. Как установить материальный и интеллектуальный подлог в документах?
5. В каких документах отражаются результаты инвентаризации?
6. Какую материальную ответственность несут работники, по вине которых допущены недостачи?

### **Темы рефератов**

1. Признаки подлога, содержащегося в документах.
2. Материальная ответственность виновных лиц.
3. Порядок возмещения недостачи виновными лицами.
4. Порядок отражения пересортицы в бухгалтерском учете.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. К методам проверки документов, отображающих однородные операции, относятся:
  - а) восстановление учетных записей по документам, обратная калькуляция;
  - б) внешний осмотр учетного документа, изучение и взаимное сопоставление его реквизитов;

- в) аналитическая работа по группировке данных, отражающих движение какого-либо вида ценностей по заранее определенным промежуткам времени.
2. Виды экспертных методик:
- а) количественная и качественная;
  - б) финансовая и налоговая;
  - в) общая и частная.
3. К приемам проверки отдельных документов не относятся:
- а) формальная проверка;
  - б) арифметическая проверка;
  - в) взаимная сверка;
  - г) нормативно-правовая проверка.
4. Сканирование документа — это:
- а) проверка реквизита документов;
  - б) проверка регистров бухгалтерского учета;
  - в) последовательная проверка реквизита отдельного документа;
  - г) проверка регистра бухгалтерского учета.
5. С помощью какого приема могут быть выявлены дописки штрихов и цифр:
- а) арифметической проверки;
  - б) нормативно-правовой проверки;
  - в) проверки на действительность факта хозяйственной жизни;
  - г) формальной проверки.
6. Какой прием проверки может выявить несоответствие законности факта хозяйственной жизни:
- а) арифметическая проверка;
  - б) нормативно-правовая проверка;
  - в) проверка на действительность факта хозяйственной жизни;
  - г) формальная проверка.
7. Какие документы являются подложными:
- а) бухгалтерские документы, имеющие прямые изменения в виде дописки и подчистки;

- б) бухгалтерские документы, содержащие случайные ошибки;
  - в) недооформленные бухгалтерские документы.
8. Материальный подлог заключается:
- а) в нарушении регистрации документа;
  - б) в составлении документа лицом, которое заранее осведомлено о незаконности совершенного факта хозяйственной жизни;
  - в) во внесении изменений в содержание подложного документа.
9. Что является признаком подложного документа:
- а) несоответствие показателей в различных экземплярах одного и того же документа, находящегося у поставщика и покупателя;
  - б) отсутствие у получателя материалов или их наличие в меньшем количестве;
  - в) документ без подписи МОЛ.
10. Какие приемы используются при проверке отдельного бухгалтерского документа:
- а) взаимный контроль и хронологический анализ;
  - б) формальная, нормативная и арифметическая проверка;
  - в) сравнительный анализ и встречная проверка.
11. Что такое недостача при инвентаризации:
- а) превышение фактических остатков над книжными (бухгалтерскими);
  - б) превышение книжных остатков над фактическими.
12. Как поступают с излишком, выявленным при инвентаризации:
- а) приходится;
  - б) списывается;
  - в) пропорционально распределяется между членами инвентаризационной комиссии;
  - г) поступает в отчет материально ответственного лица и используются им по своему усмотрению.

13. Допускается ли зачет пересортицы при проведении инвентаризации?
- а) да, но только в виде исключения;
  - б) нет.
14. Как производится начисление естественной убыли?
- а) после инвентаризации при ее наличии и в пределах недостачи;
  - б) в процессе инвентаризации по любым товарам;
  - в) после инвентаризации и только в отношении испорченных товаров, боя и лома.
15. В какой сфере применяется метод восстановления количественного учета:
- а) в бюджетной сфере;
  - б) в финансово-кредитной сфере;
  - в) в организациях торговли и общественного питания.
16. Назовите методы фактической проверки фактов хозяйственной жизни:
- а) арифметическая проверка бухгалтерского документа;
  - б) обратная калькуляция;
  - в) проведение контрольных операций и контрольных обмеров.

## **Производственные ситуации**

### **Задача 8**

Укажите, каким из методов проверки отдельного документа возможно выявить следующие виды нарушений:

- неверные результаты пересчета таксировки документов, итогов сумм, начислений, удержаний и т. д;
- несоответствие документа альбомам унифицированных форм, инструкциям, правилам;
- использование бланков не установленной нормативным документом формы или нарушение порядка их составления (заполнения).



**Задача 9**

При исследовании документов по движению готовой продукции эксперт-бухгалтер обнаружил, что на 1.09.2016 г. остаток готовой продукции на складе ООО «Империя» составлял 23000 ед., а на начало 12.09.2016 г. он равнялся 2843 ед.

Дальнейшее исследование документов показало, что в течение 11 дней в ООО «Империя» было произведено и оприходовано на склад 25220 ед. продукции, а продано — 45377 ед., что отражено в таблице.

*Таблица*

**Движение готовой продукции на складе ООО  
«Империя», ед.**

<b>Дата</b>	<b>Остаток на начало дня, ед.</b>	<b>Поступило, ед.</b>	<b>Выбыло, ед.</b>	<b>Остаток на конец дня, ед.</b>
01.09.2015	23000	2234	5432	
02.09.2015		3425	2337	
03.09.2015		1765	5469	
04.09.2015		2983	6683	
05.09.2015		3321	7655	
08.09.2015		1232	5444	
09.09.2015		2341	8900	
10.09.2015		5608	3457	
11.09.2015		2311	-	2843

Выявите нарушение, укажите возможные версии эксперта-бухгалтера, доказательства и методы установления истины.

**Задача 10**

При исследовании документов по расчетам с подотчетными лицами в ООО «Мираж» эксперт-бухгалтер обнаружил, что в журнале-ордере № 7 за декабрь 2016 г. сумма, списанная в дебет счета 10-1 «Сырье и материалы» с кредита счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами», по Кириченко А. В. составила 54 556 руб.

При этом Кириченко А. В. приобрел сырье и материалы согласно авансовому отчету № 056 от 01.12.2016 г. на сумму 15 665 руб., авансовому отчету № 058 от 10.12.2016 г. на сумму 14 544 руб., авансовому отчету № 061 от 29.12.2016 г. на сумму 4347 руб.

Выявите нарушения, укажите возможные версии эксперта-бухгалтера, доказательства и методы установления истины.

## **Тема 7. Обобщение результатов бухгалтерской экспертизы**

- 7.1. Заключение бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления
- 7.2. Дополнительная, повторная, комплексная и комиссионная экспертизы
- 7.3. Оценка заключения бухгалтерской экспертизы следователем и адвокатом
- 7.4. Профилактика правонарушений в области бухгалтерского учета

### **7.1. Заключение бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления**

В качестве доказательств допускаются заключения экспертов, с учетом того, что все доказательства в силу ст. 67 АПК РФ должны быть относимыми, т. е. иметь отношение к рассматриваемому делу.

***Пример.** Как следует из Постановления Президиума ВАС РФ от 23 января 2001 г. № 8/97, акционерное общество обратилось в арбитражный суд с иском к коммерческому банку о признании недействительными кредитного договора и договора о залоге на основании п. 2 ст. 170 ГК РФ (притворная сделка), а также о применении последствий недействительности сделок.*

*Общество и банк заключили кредитный договор, в соответствии с которым банк обязался предоставить заемщику кредит. В целях обеспечения исполнения заемщиком обязательств по возврату кредита заключен договор о залоге собственных простых векселей общества.*

*Общество обратилось в суд с ходатайством о признании кредитного договора недействительным,*

*утверждая, что финансовое состояние банка не позволяло ему осуществлять кредитование и, следовательно, заключенная сделка ничтожна. Кроме того, общество ходатайствовало об исследовании финансового положения банка в рамках бухгалтерской экспертизы.*

*Суд отказал истцу в назначении бухгалтерской экспертизы с целью установить фактическую невозможность банком-ответчиком осуществлять кредитование, указав, что неблагоприятное финансовое положение банка-кредитора не является обстоятельством, влияющим на оценку воли сторон в отношении вида заключенной ими сделки. Следовательно, доказательства, связанные с оценкой состояния активов банка-кредитора, не имеют отношения к рассматриваемому делу.*

В заключении эксперта должны быть отражены:

- дата, время и место производства судебной экспертизы;
- основания производства судебной экспертизы;
- должностное лицо, назначившее судебную экспертизу;
- сведения об экспертном учреждении, а также фамилия, имя и отчество эксперта, его образование, специальность, стаж работы, ученая степень и (или) ученое звание, занимаемая должность;
- сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- вопросы, поставленные перед экспертом;
- объекты исследований и материалы, предоставленные для производства судебной экспертизы;
- данные о лицах, присутствовавших при производстве судебной экспертизы;
- содержание и результаты исследований с указанием примененных методик;

— выводы по поставленным перед экспертом вопросам и их обоснование.

Отметим, что согласно ст. 205 УПК РФ допрос эксперта до представления им заключения не допускается.

На основании результатов исследований всех предоставленных эксперту-бухгалтеру материалов эксперт от своего имени или комиссия экспертов-бухгалтеров дают письменное заключение. Обоснованность и убедительность заключения эксперта-бухгалтера зависят от того, подтверждены ли выводы, содержащиеся в нем, результатами анализа документов, которые были изучены в процессе исследования. Выводы эксперта-бухгалтера должны быть конкретными, обоснованными результатами исследования, и, таким образом, не должны допускать различных толкований; ответы на поставленные вопросы — однозначными, категоричными. Важно помнить, что любые неясности текста, допускающие возможность его двоякого толкования, вызовут дополнительные вопросы со стороны как следствия и суда, так и других участников процесса.

Эксперт-бухгалтер не может основывать свое заключение на показаниях обвиняемых (подсудимых) и свидетелей, однако должен учитывать их в процессе исследования представленных ему на экспертизу материалов. В соответствии с поставленными вопросами эксперт-бухгалтер может основывать свое заключение на приобщенных к делу заключениях других экспертиз (технической экспертизы документов, почерковедческой, товароведческой, технологической и др.).

Установив нарушения в ведении бухгалтерского учета и в осуществлении хозяйственно-финансовой деятельности, эксперт-бухгалтер указывает в заключении конкретные нарушения, делая при этом необходимые ссылки на соответствующие нормативные акты и документы.

Рекомендованная структура заключения эксперта-бухгалтера должна отвечать требованиям инструкции о производстве

бухгалтерских экспертиз и содержать три части: вводную, исследовательскую и выводы.

Во вводной части заключения наряду с данными об экспертизе и бухгалтере-эксперте указываются наименование поступивших на экспертизу материалов, краткое изложение обстоятельств дела, послуживших основанием для назначения экспертизы. Суть дела излагается в соответствии с постановлением следователя о назначении бухгалтерской экспертизы.

Практика показывает, что большая часть уголовных дел, касающихся преступлений в сфере экономики, возбуждается на основании актов ревизий. В связи с этим в заключении эксперта-бухгалтера важно указать, когда и кем проведена ревизия финансово-хозяйственной деятельности, период и время проведения ревизии, а также лицо, назначившее ревизию. Если ревизия не проводилась, то указывается, кем и когда проводилась инвентаризация, при которой была выявлена недостача активов.

В исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера описывается процесс исследования материалов со ссылками на документы и нормативные акты. Исследование должно начинаться с изложения исходных данных (материалов бухгалтерского учета и ревизий) и заканчиваться краткими ответами на каждый поставленный вопрос.

В заключении вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером, приводятся в той формулировке, в какой они даны в постановлении о назначении экспертизы; изменение формулировок не допускается. Если у эксперта-бухгалтера имеется свое понимание вопроса, отличное от задания, он указывает на это. При использовании экспертом-бухгалтером программных средств в заключении следует указать, кем и когда они подготовлены, утверждены и введены в эксплуатацию.

В исследовательской части:

— излагается процесс исследования бухгалтерских документов, приводятся его результаты, а также дается научное обоснование установленных фактов;

— описываются методы и способы исследования бухгалтерских документов, применяемые в процессе производства экспертизы;

— объясняются расхождения между данными результатов исследования эксперта и ревизоров, при этом делается ссылка на соответствующие документы;

— делается ссылка на соответствующие нормативные акты (номер, дата, наименование, издавший орган, место издания постановлений, приказов, инструкций), действовавшие в исследуемый период, которыми эксперт руководствовался при разрешении поставленных вопросов;

— излагаются результаты следственных действий, если они имеют отношение к предмету экспертизы;

— при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения ее выводов с выводами первоначальной экспертизы.

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части заключения. При необходимости одновременного исследования двух или более взаимосвязанных вопросов результаты излагаются в одном разделе. При невозможности дать ответ на поставленный вопрос указываются причины.

При составлении этого раздела заключения должны соблюдаться требования объективности изложения, краткости и ясности формулировок, логической и хронологической последовательности изложения материала.

В третьей части заключения содержатся выводы эксперта-бухгалтера о материальном ущербе, его размере и времени образования, лицах, ответственных за нанесение материального ущерба, и др.

Если орган, назначивший экспертизу, после получения заключения эксперта-бухгалтера находит необходимость в ходе предварительного следствия уточнить выводы эксперта в связи с новыми обстоятельствами по делу или имеются веские основания сомневаться в правильности заключения

эксперта, то он вправе вынести постановление о назначении повторной (дополнительной) бухгалтерской экспертизы.

## **7.2. Дополнительная, повторная, комплексная и комиссионная экспертизы**

*Дополнительная экспертиза* назначается после дачи экспертом заключения в стадии судебного разбирательства, если недостаточную ясность или полноту заключения не представилось возможным устранить путем допроса эксперта. Как было указано, дополнительная экспертиза может быть проведена в судебном заседании или в экспертном учреждении — это зависит от характера вопросов и объема исследуемых материалов.

Повторная экспертиза может быть назначена судом, если:

- выводы эксперта противоречат фактическим обстоятельствам дела;
- во время судебного разбирательства установлены новые данные, которые могут повлиять на выводы эксперта;
- при назначении и производстве экспертизы были допущены существенные нарушения уголовно-процессуального закона.

При несогласии с выводами эксперта назначение повторной экспертизы не является обязательным. При решении этого вопроса суд может учитывать наличие в деле иных доказательств по обстоятельствам, являющимся предметом экспертизы, а также практическую возможность провести повторную экспертизу. На наш взгляд, для принятия судом данного решения целесообразно привлечение специалиста.

Процессуальное законодательство несколько по-разному толкует понятия «комиссионная» и «комплексная» экспертизы. Под *комиссионной судебной экспертизой* будем понимать экспертизу, которая производится не менее чем двумя экспертами одной специальности, что предусмотрено ст. 200 УПК РФ. Комиссионный характер экспертизы определяется следователем либо руководителем экспертного



учреждения, которому поручено ее производство. Если по результатам проведенных исследований мнения экспертов по поставленным вопросам совпадают, эксперты составляют единое заключение.

Согласно ст. 201 УПК РФ судебная экспертиза, в производстве которой участвуют эксперты разных специальностей, является *комплексной*. Каждый эксперт, участвовавший в производстве комплексной судебной экспертизы, подписывает ту часть заключения, которая содержит описание проведенных им исследований и за которую несет ответственность.

Каждый эксперт вправе подписать общее заключение либо ту его часть, которая отражает ход и результаты проведенных им лично исследований.

В соответствии со ст. 23 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ (действие данной статьи распространяется только на государственных экспертов), общий вывод делают эксперты, компетентные в оценке полученных результатов и формулировании данного вывода. Если основанием общего вывода являются факты, установленные одним или несколькими экспертами, это должно быть указано в заключении.

На основании указанного можно сделать следующие важные выводы. Необходимо отличать комиссионную экспертизу и экспертизу, выполненную несколькими экспертами по частям. Так, при большом объеме объектов исследования могут привлекаться несколько экспертов, каждый из которых исследует разные объекты. Очевидно, что в этом случае эксперты не могут отвечать за выводы, изложенные в заключении, в полном объеме. Такая экспертиза, по большому счету, комиссионной не является.

Если же судом (руководителем экспертного учреждения) была назначена комиссионная экспертиза, то любой из экспертов обязан нести ответственность за экспертизу в полном объеме.

**Пример.** В одном из судебных процессов, в котором на скамье подсудимых находились 17 человек, а их интересы защищали 14 адвокатов, слушания длились более двух лет, были назначены первоначальная и повторная комиссионные бухгалтерские экспертизы. После оглашения заключения экспертов и допроса двух из трех участвовавших в комиссии экспертов один из подсудимых указал на явную ошибку в их заключении. Присутствовавшие в суде эксперты сослались на то, что их коллега находится в отпуске, а они не владеют информацией и не могут подтвердить или опровергнуть выводы коллеги. Понимая, что рассмотрение дела откладывать нецелесообразно, судья вынес решение о самостоятельной проверке расчетов эксперта. Поскольку суд, не обладая специальными знаниями в области бухгалтерского учета, был не вправе принимать подобное решение, заключение эксперта не было упомянуто в приговоре в качестве доказательства, а сам приговор был крайне мягким.

Необходимо также обратить внимание, что специальные знания разных отраслей науки должны применяться только в рамках комплексной экспертизы, которая подразумевает участие нескольких экспертов. Следовательно, один эксперт, обладающий несколькими видами знаний, не может производить комплексную экспертизу.

Проведение повторной и дополнительной судебных экспертиз в уголовном судопроизводстве регулируется ст. 207 УПК РФ.

*Дополнительной* является судебная экспертиза, которая назначается для восполнения пробелов в ранее проведенном исследовании или заключении. Дополнительные вопросы могут быть поставлены эксперту, когда обоснование в заключении выводов или описание произведенных исследований не

дает возможности следователю осуществить всестороннюю оценку этих выводов.

Производство дополнительной экспертизы поручается тому же (тем же) или другому эксперту (экспертам). Дополнительная экспертиза назначается не в связи с тем, что опорочены результаты первой экспертизы. Назначение дополнительной экспертизы тому же (тем же) эксперту сокращает ее сроки и обеспечивает максимальную полноту исследования, так как эксперт уже знаком с обстоятельствами дела.

*Повторной* является судебная экспертиза, назначенная в связи с сомнением у суда, судьи, прокурора, следователя или лица, производящего дознание, в правильности или обоснованности ранее полученного заключения судебного эксперта по тем же вопросам.

Назначение повторной экспертизы — проверить исследования, произведенные при первоначальной экспертизе, и объяснить обнаружившиеся расхождения. Повторная экспертиза может быть назначена:

— когда заключение эксперта противоречит другим доказательствам;

— при выяснившейся профессиональной некомпетентности ранее назначенного эксперта;

— при нарушении процессуальных правил производства экспертизы:

— при выяснении обстоятельств, указывающих на возможную заинтересованность эксперта в исходе дела;

— при использовании средств и методов, не отвечающих современному уровню данной отрасли знания.

Повторная экспертиза поручается другому эксперту или другим экспертам. На разрешение повторной экспертизы может быть поставлен вопрос о правильности того или иного метода, возможности получить с помощью примененных при первоначальной экспертизе методов и средств те данные, которые зафиксированы в заключении.

Не должен ставиться вопрос, правильно ли заключение первоначальной экспертизы.

*Комиссионной* судебной экспертизой является экспертиза, которая проводится несколькими экспертами одной специальности (профиля). Комиссионный характер экспертизы определяется органом или лицом, назначившим экспертизу, либо экспертным учреждением, организующим производство данной экспертизы.

Комиссия экспертов согласует цели, последовательность и объем предстоящих исследований, исходя из необходимости решения поставленных перед ней вопросов. В составе комиссии, которой поручено производство экспертизы, эксперты совместно проводят исследования, оценивают полученные результаты и формулируют выводы по поставленным вопросам.

Придя к общему мнению, эксперты составляют и подписывают совместное заключение (или акт о невозможности дачи заключения); в случае разногласий между экспертами каждый из них дает отдельное заключение по всем или некоторым вопросам, вызвавшим разногласия.

*Комплексная* экспертиза проводится экспертами различных специальностей. Организация комплексных исследований возлагается на руководителя экспертного учреждения. При проведении комплексной экспертизы каждый из экспертов проводит исследования в пределах своей компетенции. В заключении комплексной экспертизы указывается, какие исследования и в каком объеме провел каждый эксперт, какие факты он лично установил и к каким выводам пришел. Каждый эксперт подписывает ту часть заключения, в которой содержатся эти исследования, и несет за них ответственность.

При производстве судебной экспертизы вправе присутствовать лицо или представитель органа, назначившего экспертизу, а также иные участники процесса при условиях, определенных процессуальным законодательством Российской

Федерации. Лица, присутствующие при производстве экспертизы, не вправе вмешиваться в ход экспертного исследования. Участники процесса задают вопросы эксперту через орган или лицо, назначившие экспертизу.

Присутствие при производстве судебной экспертизы не допускается:

- при составлении заключения эксперта;
- в стадии совещания экспертов и формулирования выводов;
- если оно может помешать экспертному исследованию.

### **7.3. Оценка заключения следователем и адвокатом**

Согласно п. 2 ст. 17 УПК РФ никакие доказательства, в том числе заключение и показания эксперта или специалиста, не имеют заранее установленной силы.

При наличии сомнений в правильности заключения эксперта, имевшего существенное значение для вынесенного приговора, суд в кассационном или надзорном порядке должен отменить приговор и направить дело на новое расследование или на новое судебное разбирательство, дав мотивированное указание о необходимости производства повторной экспертизы.

Получив заключение эксперта, судья тщательно изучает его и оценивает с учетом следующих обстоятельств:

- связь заключения с иными источниками доказательств;
- субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка, опыт работы по специальности и другие личностные качества;
- факторы процессуального характера: соблюдение процессуальных норм при производстве экспертизы, наличие в деле доказательств, на которых основывается заключение, достоверность доказательств, положенных в основу заключения (являются ли доброкачественными материалы, представленные для заключения эксперту);

- значение для дела фактов, установленных экспертом;
- факторы научно-методического характера: соответствие заключения поставленным вопросам, обоснованность заключения документами, учетными записями и другими материалами, отсутствие пробелов, противоречий, ошибок в заключении;

- категоричность заключения (ответы на вопросы должны быть определенными, не допускающими предположительных, взаимоисключающих толкований);

- логичность построения заключения: обосновано ли сообщение руководителя экспертного учреждения о недостатках заключения.

После такой оценки заключения судебно-бухгалтерского эксперта судья вправе принять одно из следующих решений:

- признать заключение доброкачественным;
- обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки (указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо путем его допроса);
- назначить дополнительную либо повторную экспертизу;
- не согласиться с заключением эксперта, мотивировав свое решение в обвинительном заключении.

По ходатайству сторон и по собственной инициативе суд вправе вызвать для допроса эксперта, давшего заключение в ходе предварительного расследования, для разъяснения или дополнения данного им заключения (ч. 1 ст. 282 УПК РФ).

В судебной практике эксперт наиболее часто допрашивается в следующих случаях:

- при недостаточной ясности и полноте заключения;
- для разъяснения терминологии и формулировок заключения;
- для более детального описания хода исследования, использованных материалов и методик;
- с целью объяснения расхождения между поставленными вопросами и выводами эксперта;

— с целью выяснения, в какой части заключение связано со следственными материалами;

— для объяснения причины расхождения во мнениях экспертов, если экспертизу проводило несколько человек.

Суд по ходатайству сторон или по собственной инициативе может назначить повторную или дополнительную экспертизу при наличии противоречий между заключениями экспертов, которые невозможно преодолеть в судебном разбирательстве путем допросов экспертов (ч. 4 ст. 283 УПК РФ).

*Исследование и оценка заключения эксперта* — важнейший этап правоприменительной деятельности, в ходе которой проверяется и оценивается доказательственная сила заключения.

После такой оценки заключения судебно-бухгалтерского эксперта следователь (суд) вправе принять одно из следующих решений: признать заключение доброкачественным; обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки (указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо путем его допроса); назначить дополнительную либо повторную экспертизу; не согласиться с заключением эксперта, мотивировав свое решение в обвинительном заключении или постановлении о прекращении дела (если речь идет о следователе).

В процессе допроса (ст. 205 УПК РФ) эксперт разъясняет и дополняет данное им заключение. Его показания могут уточнить выводы, формулировки, термины, методику исследования документов и других материалов дела, устранить противоречия внутри заключения, а также указать на причины расхождения во мнениях экспертов, если экспертизу проводило сколько человек.

Статья 51 УПК определяет основную задачу адвоката как объяснение обстоятельств, оправдывающих обвиняемого или смягчающих ответственность. Практические действия защитника заключаются в проведении предусмотренных законом действий и заявлении ходатайств целях улучшения положения подсудимого путем частичного или полного

опровержения обвинения и оспаривания значения отдельных видов или групп доказательств.

Сложность выполнения этой задачи состоит в том, что защитник сравнительно редко обладает достаточно специальными познаниями, необходимыми для определения научной обоснованности заключения и выводов эксперта.

Оценка адвокатом заключения эксперта может быть подразделена на предварительную, научно-методическую и заключительную стадии.

Таким образом, роль адвоката в оценке заключения экспертизы заключается в выяснении соответствия выводов экспертизы процессуальным, методическим и научным принципам.

#### **7.4. Профилактика правонарушений в области бухгалтерского учета**

Предупреждение нарушений в бухгалтерском учете — это многоуровневая система государственных и общественных мер, направленных на выявление, устранение, ослабление или нейтрализацию причин и условий противоправных деяний в сфере бухгалтерского учета и налогообложения, а также на удержание от перехода или возврата на преступный путь людей, условия жизни которых или их поведение указывают на такую возможность. Разработка методов профилактики и предупреждения, а также эффективных схем выявления и предотвращения подобных деяний — одна из важнейших задач таких научно-исследовательских направлений, как аудит, ревизия, бухгалтерская экспертиза. В зависимости от иерархии причин и условий искажений в бухгалтерском учете следует выделить три основных уровня их предупреждения: общесоциальный, специальный налоговый и индивидуальный.

*Общесоциальный уровень профилактических действий* включает деятельность государства, общества, их институтов, направленную на разрешение противоречий в области налогообложения, а также в экономической, социальной,



политической и нравственно-духовной сфере. Профилактика осуществляется различными органами государственной и муниципальной власти и управления, общественными формированиями, для которых функция предупреждения и предотвращения экономической преступности не является главной или профессиональной. Общесоциальные профилактические действия отличаются наибольшей эффективностью, однако требуют существенных экономических затрат, детально разработанной программы осуществления. К тому же здесь отсутствует моментальный позитивный эффект.

Целью *профилактических действий на налоговом уровне* является уменьшение и упразднение преступных выгод от совершения конкретных противоправных действий в бухгалтерском учете, а также устранение средств и инструментов, позволяющих осуществлять подобную деятельность.

На *индивидуальном уровне* следует различать предшествующие, предварительные, текущие, последующие и дополнительные меры профилактического воздействия. Предшествующие профилактические меры по времени возникновения совпадают с моментом принятия решения о начале активной коммерческой деятельности организации и имеют целью обеспечить правильный выбор схемы построения будущей финансовой деятельности, системы ее внутреннего и внешнего контроля, а также соответствие предполагаемых финансовых операций поставленным задачам и их непротивоправности.

Предварительные профилактические меры осуществляются во время оперирования финансовыми потоками, связанными с деятельностью организации. При этом основной целью являются обеспечение условий для введения требуемых бухгалтерских операций и их документальное подтверждение в соответствии с целями и задачами предприятия, а также проверка достоверности и обоснованности отраженных в бухгалтерском учете хозяйственных операций. На данном этапе создаются, корректируются

и обосновываются документы, являющиеся в дальнейшем основанием для исчисления размеров соответствующих налоговых отчислений. Кроме того, возможно приведение используемой документации в надлежащий вид без одновременного применения финансовых или личностных санкций со стороны органов государственного налогового контроля. Легальные операции с документальной базой осуществляются путем исправления в ней неточностей и погрешностей в соответствии с истинным положением финансовых дел. Предварительные профилактические меры, как правило, осуществляются методом проведения внешних и внутренних аудиторских проверок и ревизий.

Отметим, что, хотя социально-общественная роль каждого из перечисленных методов профилактики достаточно высока, наибольший профилактический эффект возможен только при согласованном применении всего комплекса профилактических мер. В этой связи нам представляется целесообразной разработка федеральной комплексной программы профилактических мер по борьбе с нарушениями в бухгалтерском учете.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Является ли заключение эксперта-бухгалтера доказательством по возбужденному гражданскому или уголовному делу?
2. Каким требованиям должно отвечать заключение эксперта-бухгалтера?
3. Дайте характеристику различным видам экспертиз.
4. По каким критериям оценивает заключение эксперта следователь и адвокат?

### **Темы рефератов**

1. Отличие заключения эксперта-бухгалтера от заключения аудитора и акта ревизии.
2. Ответственность эксперта-бухгалтера за недобросовестные действия.

## **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Заключение эксперта-бухгалтера включает:
  - а) вводную часть, исследовательскую часть, выводы;
  - б) вводную часть, описательную часть, пояснительную часть, выводы;
  - в) описательную часть, пояснительную часть, заключительную часть;
  - г) исследовательскую часть, выводы.
2. Критерием достоверности и объективности заключения эксперта-бухгалтера является:
  - а) обоснованность мнения эксперта-бухгалтера;
  - б) обоснованность первичной документации;
  - в) наличие показаний свидетелей.
3. Имеет ли право эксперт-бухгалтер в заключение указывать конкретных виновных лиц:
  - а) да;
  - б) в заключении эксперт-бухгалтер указывает лишь выявленные нарушения и дает ответы на вопросы постановления.
4. Кем оценивается заключение эксперта-бухгалтера:
  - а) налоговой службой;
  - б) судом и следователем;
  - в) оценочной комиссией;
  - г) руководителем проверяемой организации.
5. Укажите, что не является основанием для отказа от дачи заключения:
  - а) случаи, когда поставленные эксперту вопросы выходят за пределы его специальных познаний;
  - б) случаи, когда полученные экспертом от органа, назначившего экспертизу, материалы недостаточны для дачи заключения;
  - в) случаи, когда руководство организации отказывается от предоставления документов эксперту-бухгалтеру.

6. Предупреждение нарушений в бухгалтерском учете — это:

- а) система мер по устранению противоправных деяний в области бухгалтерского учета;
- б) многоуровневая система государственных и общественных мер, направленных на выявление, устранение, ослабление или нейтрализацию причин и условий противоправных деяний в сфере бухгалтерского учета, а также на удержания от перехода или возврата на преступный путь людей, условия жизни которых или их поведение указывают на такую возможность;
- в) меры по устранению и ослаблению противоправных деяний в области бухгалтерского учета.

7. Целью профилактических действий на налоговом уровне является:

- а) уменьшение и упразднение преступных выгод от совершения конкретных противоправных действий в бухгалтерском учете;
- б) уменьшение и упразднение преступных выгод от совершения конкретных противоправных действий в бухгалтерском учете, а также устранение средств и инструментов, позволяющих осуществлять подобную деятельность.

8. На индивидуальном уровне различают следующие меры профилактического воздействия:

- а) предшествующие;
- б) текущие;
- в) последующие и дополнительные;
- д) предварительные;
- е) все варианты верны.

9. Что характерно для текущих мер профилактического воздействия:

- а) непостоянство;
- б) стабильность;

- в) непрерывность;
- г) постоянность.

10. Характерными чертами дополнительных профилактических мер являются:

- а) мобильность;
- б) цикличность;
- в) актуальность;
- г) стабильность;
- д) направленность на определенную часть общества.

11. За отказ от дачи заключения эксперт-бухгалтер может быть наказан:

- а) административным взысканием;
- б) лишением свободы сроком на один год;
- в) исправительными работами на срок до шести месяцев или штрафом.

12. Заключение экспертизы представляется следователю:

- а) в отпечатанном виде в одном экземпляре;
- б) в рукописном виде в оговоренном заранее количестве экземпляров;
- в) в отпечатанном виде в оговоренном заранее количестве экземпляров;
- г) в рукописном виде в одном экземпляре.

## Раздел II

# Практическое применение бухгалтерской экспертизы

### **Тема 8. Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банках**

- 8.1. Предпосылки и классификация нарушений при осуществлении операций с наличными денежными средствами
- 8.2. Приемы экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе
- 8.3. Экспертное исследование операций на расчетных счетах в банках

#### **8.1. Предпосылки и классификация нарушений при осуществлении операций с наличными денежными средствами**

Денежная наличность — это активы, наиболее часто участвующие в совершении хищений, коммерческого подкупа, взяток, уклонении от уплаты налогов и сборов и других правонарушений против собственности и экономических преступлениях.

Термины «черный нал», «черная касса» связаны с образованием не зарегистрированных в официальном бухгалтерском учете наличных денежных средств и использованием их на нецелевые нужды или даже незаконные цели организации.

Использование неучтенной наличности является незаконным, и в зависимости от различных обстоятельств оно рассматривается либо в качестве правонарушения, либо в качестве преступления, связанных с неуплатой налогов.

Черный нал может быть получен как в результате обналички, так и в процессе ведения обычной хозяйственной деятельности предприятия путем проведения операций по приему наличных средств в обмен на товары и услуги без их официального документального оформления. Подобные неучтенные операции, как правило, обходятся дешевле всем участникам сделки, так как предполагают неуплату налогов.

В связи с востребованностью для коррупционных целей, а также уклонения от налогов, черный нал в настоящее время стал своеобразным товаром, породившим существование бизнес-инфраструктуры обналички. Разница между стоимостью безналичных средств и стоимостью черного нала обычно составляет несколько процентов.

Встречный спрос на безналичные средства со стороны организованной преступности, которая расплачивается за них черным налом, обеспечивает существование инфраструктуры отмывания денег.

Цепочка правонарушений, непосредственно связанная с образованием и использованием неучтенных наличных денежных средств, всегда начинается с нарушения действующих правил ведения кассовых операций. Поэтому экспертное исследование операций с денежными средствами в кассах организаций, операционных кассах сопровождает следствие по большинству видов экономических преступлений и преступлений против собственности, связанных с экономической деятельностью юридического или физического лица.

Значимость экспертизы кассовых операций заключается в следующем:

- а) денежные операции носят массовый и распространенный характер;

б) денежные операции наиболее уязвимы с точки зрения нарушений и злоупотреблений.

Встречающиеся на практике злоупотребления и нарушения законности в процессе осуществления кассовых операций по способам совершения классифицируются следующим образом:

- 1) прямое хищение денежных средств:
  - а) прикрытое оформленными документами и расписками;
  - б) ничем не прикрытое;
- 2) неоприходование и присвоение денег, поступивших:
  - а) из банка; от разных лиц и организаций по приходным ордерам;
  - б) от других организаций по доверенности;
- 3) излишнее списание денег с кассы:
  - а) повторное использование одних и тех же документов;
  - б) неправильный подсчет итогов в кассовых документах и кассовых отчетах;
  - в) списание сумм без оснований по подложным документам;
  - г) подлоги в законно оформленных документах с увеличением суммы списаний;
- 4) присвоение сумм, законно начисленных разным лицам и организациям, в том числе присвоение заработной платы, депонентских сумм.

Анализ материалов проверок и состояния организации учета в экономических субъектах позволил установить основные условия, способствующие подобным злоупотреблениям. К ним относятся:

- 1) нарушение правил оформления документов, принятие документов с неоговоренными исправлениями или подчисткой реквизитов;
- 2) отсутствие или неправильное гашение документа, а также отсутствие пометок или штампа на проверенных документах;
- 3) отсутствие регистрации или дефектная регистрация расчетно-платежных документов, способствующие подлогам;



- 4) небрежное хранение документов;
- 5) неудовлетворительный учет расчетов с персоналом, нереальность и необоснованность сальдо по этому счету.

## **8.2. Приемы экспертного исследования операций с денежными средствами**

Прямое хищение денежных средств без подлогов выявляется при проверке кассы путем инвентаризации кассовой наличности. Иногда оно маскируется расписками должностных лиц, покрывающими, по существу, растраты, совершенные кассиром либо другими должностными лицами, в частности работниками счетного аппарата и руководителями подразделений. Возможно также незамаскированное хищение денежных средств, которое является наиболее простой формой преступления.

Такие нарушения и злоупотребления являются следствием неправильного подбора кассиров (проверка их опыта и надежности), нерегулярных проверок кассы.

**Инвентаризация операционных касс** имеет специфику. При наличии в магазине нескольких операционных касс их проверяют одновременно. Этим предупреждается возможность пополнения недостачи в одной кассе за счет другой. Если одновременно инвентаризацию касс провести невозможно, то их опечатывают, а затем проверяют последовательно.

Если организация ведет расчеты с физическими лицами с применением ККТ, то необходимо проверить, вся ли ККТ прошла регистрацию в Территориальной инспекции Федеральной налоговой службы, о чем будут свидетельствовать карточки регистрации ККТ.

Объектом проверки выступает Журнал кассира-операциониста (форма № КМ-4) или Журнал регистрации показаний суммирующих денежных и контрольных счетчиков контрольно-кассовых машин, работающих без кассира-операциониста (форма № КМ-5).

Необходимо учитывать, что обе формы не должны применяться одновременно. Форма КМ-4 применяется для учета операций по приходу и расходу наличных денег (выручки) по каждой контрольно-кассовой машине организации, а также является контрольно-регистрационным документом показаний счетчиков. Журнал должен быть прошнурован, пронумерован и скреплен подписями налогового инспектора, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации и печатью. Все записи в журнале ведутся кассиром-операционистом ежедневно в хронологическом порядке чернилами или шариковой ручкой без помарок. Если в журнал вносятся исправления, то они должны оговариваться и заверяться подписями кассира-операциониста, руководителя и главного (старшего) бухгалтера организации. При совпадении показаний их заносят в журнал за текущий день (смену) на начало работы, и эти данные заверяются подписями кассира и дежурного администратора (графы 7, 8).

В графу 4 журнала записываются суммы, выписанные по возвращенным покупателями (клиентами) чекам, на основании данных Акта о возврате денежных сумм покупателям (клиентам) по неиспользованным кассовым чекам (форма № КМ-3), а также количество напечатанных за рабочий день (смену) нулевых чеков. В конце рабочего дня (смены) кассир составляет кассовый отчет и вместе с ним сдает выручку по приходному кассовому ордеру старшему кассиру.

После снятия показаний счетчиков, проверки фактической суммы выручки делается запись в Журнале кассира-операциониста и подтверждается подписями кассира, старшего кассира и администратора организации. При расхождении результатов сумм на контрольной ленте с выручкой выясняется причина расхождения, а выявленные недостатки или излишки заносятся в соответствующие графы Журнала кассира-операциониста.

Журнал формы № КМ-5 применяется в организациях, работающих без кассира-операциониста (в случае установки

ККМ на прилавках магазинов или для работы официанта). Прием-сдача денег оформляется в журнале совместными подписями представителя администрации организации и контролера-кассира, продавца, официанта и др. При расхождении результатов сумм на контрольной ленте и фактической выручкой выясняются причины расхождения, а выявленные недостатки или излишки заносятся в соответствующие графы журнала.

Разница очевидна: если за кассовым аппаратом закреплен один или несколько кассиров-операционистов, работающих посменно, то должна составляться форма КМ-4. Если за одной кассой одновременно работает несколько кассиров (продавцов, официантов и т. д.) то может составляться вместо КМ-4 форма КМ-5.

При проверке операционной кассы в ней подсчитывается сумма денег, снимаются показания суммирующих денежных счетчиков кассового аппарата и определяется сумма выручки, сопоставляются полученные данные — сумма выручки и соответствующие показания суммирующих счетчиков. Они должны быть равны фактическому наличию денег в кассе, проверяются показания контрольной ленты, которые должны соответствовать сумме выручки по показаниям суммирующего счетчика и фактическому остатку, полученные данные сверяются с данными по торговому отделам, для чего производится подсчет чеков. Во всех случаях расхождения между суммой выручки, сданной кассиром, суммой чеков и показаниями суммирующих счетчиков фактическая сумма выручки определяется по данным контрольной ленты. Следовательно, если показания контрольной ленты не совпадают с фактическим наличием денег в кассе (суммой выручки), имеет место недостача или излишек. Результаты инвентаризации фиксируются в книге кассира операциониста, после чего по результатам проверки каждой операционной кассы составляется отдельный акт.

Результаты выборочной проверки полноты и своевременности оприходования налично-денежной выручки в кассу оформляются таблицей (таблица 8.1).

Таблица 8.1

**Результаты выборочной проверки полноты  
и своевременности оприходования  
налично-денежной выручки**

Дата	Фамилия кассира-операциониста	Показания счетчика на начало рабочего дня (смены)	Показания счетчика на конец рабочего дня (смены)	Сумма выручки, руб.	Сдано наличными, руб.	Сумма, возвращенная покупателям по неиспользованным кассовым чекам, руб.
03.01	Салюкова И.А.	5 770 632,40	5 774 454,40	3 822,00	3 822,00	-
04.01	Трофимчук А.Т.	5 774 454,40	5 776 638,40	2 184,00	2 184,00	-
05.01	Трофимчук А.Т.	5 776 638,40	5 779 677,10	3 038,70	3 038,70	-
06.01	Трофимчук А.Т.	5 779 677,10	5 780 202,63	525,53	525,53	-
07.01	Салюкова И.А.	5 780 202,63	5 781 045,78	843,15	843,15	-
08.01	Салюкова И.А.	5 781 045,78	5 782 609,23	1 563,45	1 563,45	-
09.01	Трофимчук А.Т.	5 782 609,23	5 784 693,48	2 084,25	2 084,25	-
10.01	Трофимчук А.Т.	5 784 693,48	5 788 288,88	3 595,40	3 595,40	-
11.01	Салюкова И.А.	5 788 288,88	5 808 467,36	20 178,48	20 178,48	-
12.01	Салюкова И.А.	5 808 467,36	5 809 689,36	1 222,00	1 222,00	-

**Неоприходование денег** по кассе связано со списанием полученных сумм непосредственно на расходы или сокрытием приходных операций. Наиболее часто встречаются случаи неоприходования в кассу денег, полученных с расчетного счета. Присвоение денежных средств в этом случае вскрывается взаимной проверкой операций кассы и банка. Необходимо сверить в первую очередь корешки выданных чеков с приходными документами по кассе.

Полнота поступивших из банка выписок проверяется непосредственно в банке посредством сверки учетных записей

проверяемого предприятия с подлинными записями банка. Выписка из счета в банке, являющаяся строго учитываемым документом, требует тщательного контроля. Поэтому нельзя доверять получение выписок кассирам и другим лицам, отчеты которых зависят от содержания выписок.

В условиях автоматизированного учета (применения системы «Клиент банка») целесообразно не просто сравнить выписку, зарегистрированную в базе данных проверяемой организации, но и ходатайствовать о проведении сверки с обслуживающим учреждением банка.

Неоприходование денег, полученных по приходным кассовым ордерам в порядке оплаты услуг, погашения задолженности, оплаты материалов и т. п., вскрывается посредством анализа и проверки непогашенной задолженности сотрудников и других лиц. В результате присвоения уплаченных сумм на расчетных счетах могут оставаться суммы непогашенной задолженности лиц, которые за собой никакой задолженности не признавали. Систематическая сверка расчетов с этими лицами и их опрос могут дать ценные результаты.

Наиболее распространенным видом неоприходованных платежей по кассовым ордерам являются платежи увольняющихся лиц, погашающих при расчете свою задолженность. Случаи, когда в учете значится задолженность за ушедшими сотрудниками, должны подвергнуться особенно тщательной проверке.

Действенным методом контроля расчетов являются также проверка регистрации приходных документов и сверка зарегистрированных документов с документами оплаченными. С точки зрения условий, облегчающих присвоение денег, полученных по приходным ордерам, важно отметить отсутствие или неполноту регистрации кассовых ордеров, выдачу кассовых ордеров до их оплаты на руки плательщикам, несвоевременную сверку и взыскание задолженности.

В дебиторской и кредиторской задолженности, особенно мелкой, часто скрываются злоупотребления. Оперативное

взыскание дебиторской задолженности, в частности задолженности работника предприятия, является важной мерой, препятствующей злоупотреблениям. Правильная регистрация ордеров и передача квитанции непосредственно в кассу, контроль за возвратом в бухгалтерию неоплаченных приходных ордеров повышают достоверность записей и исключают злоупотребления.

Борьба с присвоением денег, полученных от других предприятий, требует в первую очередь осуществления безналичных расчетов во всех возможных случаях. Как свидетельствует практика, нарушения этого правила порождают злоупотребления.

Случаи нарушений кассовой дисциплины должны подвергаться проверке для выявления возможных злоупотреблений. При этом следует сверять расчеты с предприятиями, внесшими или получившими значительные суммы наличных денег.

Проверка регистрации доверенностей на получение денежных сумм от других предприятий и фактического использования доверенностей является также средством обнаружения злоупотребления. Когда нарушаются правила выдачи доверенностей, отсутствует контроль за поступлением денег по ним, возможны злоупотребления.

Излишнее списание денег с кассы с целью их присвоения осуществляется обычно при помощи подлогов.

**Повторное списание сумм по кассе** по одним и тем же документам является наиболее опасной формой этой группы злоупотреблений. Выявить такие злоупотребления можно в следующем порядке.

Прежде всего, при просмотре кассовых отчетов последние должны быть сверены со всеми их приложениями. Неполнота приложений, означающая изъятие или утерю оправдательных документов, должна повлечь за собой проверку того, как использованы эти документы и не находятся ли они при других отчетах. Чтобы лишить проверяемых лиц возможности в ходе проверки предъявить этот документ,

предварительно изъяв его из ранее обревизованного периода, эксперту следует отмечать проверенные документы подписью или штампом.

Как свидетельствует практика, чаще всего повторно используются ведомости. Если при исследовании документов обнаруживаются следы прошлой подшивки, подчистки и исправлений (номеров, дат или сумм), необходимо произвести проверку документа, вызвав и опросив с этой целью лиц, якобы получивших деньги по этому документу, а также изучив основания, положенные в основу ведомости или ордера. Изъятые из архива документы могут отличаться по цвету, виду, форме (они обычно бывают пожелтевшие, проколотые, помятые). Чтобы убедиться в подделке, необходимо произвести встречную проверку документа или передать его на криминалистическую экспертизу.

При проверке правильности выплаты денег по платежным ведомостям следует выборочным путем установить, все ли внесенные в них лица являются работниками данного предприятия, нет ли среди них подставных лиц. Это можно определить, сопоставляя фамилии лиц из платежных ведомостей с данными учета личного состава, табелей и других документов. Для предупреждения подобного рода злоупотреблений платежные ведомости должны визироваться отделом кадров после их составления и до выплаты по ним денег.

Правильность сумм, выплаченных отдельным лицам, и итога платежной ведомости в целом устанавливается путем сличения этих данных с соответствующими данными расчетной ведомости. Правильность суммы итогов платежных ведомостей определяют путем прямого подсчета, а затем сверяют ее с итогом соответствующей графы расчетной ведомости (графа «к выдаче»). Если у проверяющего возникли сомнения по отдельным суммам, выданным определенным лицам, нужно провести соответствующие встречные и другие проверки и получить по интересующим вопросам объяснения у должностных лиц.

Одним из способов выявления подлогов является проверка записей по корреспондирующему счету «Расчеты с персоналом по оплате труда». Несоответствие между аналитическим и синтетическим учетом по этому счету является свидетельством того, что с выплатой зарплаты неблагополучно.

Арифметические «ошибки» в ведомостях и кассовых отчетах допускаются сознательно с целью излишнего списания денег. Обычно в таких случаях ведомости внешне хорошо оформляются, все реквизиты и расписки находятся на месте, носят подлинный характер и не вызывают сомнений в правильности списания.

Необоснованное списание денежных сумм из кассы при неверных подсчетах итогов ведомостей приводит также к несоответствию данных аналитического и синтетического учета по счету депонентов. В ряде случаев такое несоответствие устраняется сознательным подлогом в итогах граф сводки заработной платы и в их сбалансировании.

Техническая проверка подсчетов и проверка счета расчетов с персоналом — основные способы выявления таких злоупотреблений. Облегчает эти злоупотребления отсутствие должного контроля со стороны лиц, подписывающих документ.

Присвоение денежных средств методами подлога может быть произведено с использованием законно оформленного документа, который подвергся дополнительной «обработке».

Во-первых, когда внешняя форма ведомости не дает оснований сомневаться в ее подлинности, а сумма итогов написана прописью тем же почерком, что и исправленная сумма. В этом случае следует сравнить данные расчетно-платежной ведомости с основаниями к начислению зарплаты (табелями, нарядами и журналом регистрации ведомостей). Выявленные при этом расхождения необходимо проверить, опросив лиц, расписавшихся в ведомостях.

Во-вторых, когда в ведомости имеются подчистки (уменьшенные удержания), подлогу способствуют следующие обстоятельства:



— принятие к оплате ведомостей с подчистками или без итогов прописью;

— отсутствие своевременной регистрации ведомостей до их передачи в кассу.

Выявление злоупотреблений с депонированными суммами возможно путем проверки состояния аналитического учета депонентов и сверки данных аналитического учета с данными синтетического учета. В соответствии с Планом счетов в настоящее время учет расчетов с депонентами ведется на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты с депонентами». Кредитовый оборот по субсчету «Расчеты с депонентами» за период — невыплаченные в течение периода в установленный срок суммы, дебетовый оборот — погашенная в течение периода задолженность по депонированным суммам. Сальдо по субсчету представляет собой депонированные суммы на конец проверяемого периода. Аналитический учет депонированных сумм ведется в журнале регистрации депонированных сумм. При наличии расхождений между документами следует составить таблицу по прилагаемой форме (таблица 8.2).

Таблица 8.2

**Ведомость расхождений между платежными ведомостями и реестром депонированных сумм**

Ведомость				Реестр депонированных сумм					Отклонения (+,-)
Номер	Дата	ФИО	Сумма, руб.	Номер записи	ФИО	За какой период	Номер ведо- мости	Сум- ма, руб.	

В любом случае при игнорировании проверяемой организацией возможностей безналичных расчетов с персоналом по оплате труда и прочим операциям эксперт-бухгалтер должен проверить версии образования и использования неучтенной наличности, в т. ч. на выплату «серых зарплат».

Особенно тщательно должны проверяться операции по расходу в кассе наличных денег, списываемых на производственные и другие счета без последующего представления отчетов об их использовании.

Следует проверить правильность отражения операций на счетах бухгалтерского учета, что должно проводиться на протяжении всей проверки при рассмотрении первичных кассовых документов и отчетов кассира, где указывается корреспонденция счетов, т. е. на какие счета надлежит отнести оприходованную или выданную из кассы сумму денег. Этой работе уделяется большое внимание, так как в результате допущенных «ошибок» проходят записи на счета, позволяющие списать похищаемые суммы.

Заслуживают внимания случаи оплаты через кассу наличными деньгами задолженности других предприятий по истечении срока исковой давности или накануне его истечения. Внешне такая операция выглядит как нарушение кассовой дисциплины, правил расчетов.

В действительности за подобными нарушениями могут скрываться злоупотребления. По существу эти суммы не имеют владельца. При оплате таких сумм по доверенности проверяется их подлинность. Необходимо установить, поступили ли эти деньги по назначению, не присвоены ли они их получателями. Во всех случаях выдачи через кассу наличных сумм другим предприятиям, особенно через уполномоченных лиц, обязательна сверка с их записями.

Проверка правильности и своевременности оприходования денег, получаемых по денежным чекам из банка, является целью выявления неоприходования денег в кассу предприятия. Для этого просматривается кассовая книга. В случаях, когда встречается запись «Получено из банка по чеку \_\_», сверяется сумма, указанная в кассовой книге, с суммой, указанной на корешке чековой книжки, и суммой, указанной в выписке банка.

Кроме того, сличается номер чека, указанный в приходном ордере, с номером на корешке чека. Заполняется таблица по форме, приведенной в таблице 8.3.

Таблица 8.3

**Реестр сумм, полученных из банка и не  
оприходованных в кассу организации**

<b>Дата отчета кассира</b>	<b>Сумма оприходования в кассу</b>	<b>Сумма по чеку</b>	<b>Номер корешка чека</b>	<b>Сумма по выписке банка</b>	<b>Дата выписки банка</b>	<b>Отклонение оприходованной суммы от полученной</b>

Вместе с тем лица, получившие деньги на хозяйственные нужды, также должны своевременно отчитаться и произвести полный расчет по выданным в подотчет суммам. Документами для проведения проверки будут приходные кассовые ордера и реестр приходных кассовых ордеров, журнал-ордер № 7 «Расчеты с подотчетными лицами» или в условиях автоматизации учета — регистры аналитического учета по счету «Расчеты с подотчетными лицами» в разрезе субконто «Сотрудники».

Если в кассовом ордере по строке «Основание» будет значиться «Остаток подотчетных сумм», в соответствии с которым производится возврат денежных средств, то просматриваются приложенные к авансовому отчету документы и командировочные удостоверения или авансовый отчет с приложенными документами (хозяйственные расходы). Сравнивается дата составления авансового отчета (последний должен быть составлен не позднее трех рабочих дней со дня возвращения из командировки), является ли этот день рабочим для данного предприятия, сверяется дата составления авансового отчета, номер приходного ордера, указанный в авансовом отчете, по которому вносится остаток неизрасходованных сумм, с номером, датой и суммой по приходному ордеру, а также с журналом-ордером «Расчеты с подотчетными лицами».

В случае выявления расхождений следует заполнить следующую таблицу по соответствующей форме (таблица 8.4).

Таблица 8.4

**Реестр возврата и оприходования неизрасходованных остатков подотчетных сумм**

Авансовый отчет			Приходный кассовый ордер			Отклонение	Журнал — ордер		
Номер	Дата	Сумма возврата	Номер	Дата	Сумма возврата		ФИО	Сумма возврата	Сумма остатка

Последовательный просмотр всех приложенных к отчету кассира за определенный день приходных и расходных кассовых ордеров позволит выявить перечень документов, реквизиты которых не совпадают с Журналом регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (если таковые имеются).

Опыт проверок свидетельствует, что наиболее распространенными нарушениями, которые выявляются в ходе проверки кассовых операций, являются:

- отсутствие первичных кассовых документов или оформление их с нарушением установленных требований;
- выплаты подотчетным лицам на основании документов, подтверждающих расходы, без оформления авансовых отчетов;
- несоблюдение установленного лимита расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- арифметические ошибки при подсчете оборотов и остатков в учетных регистрах при ручном ведении учета;
- неполное оприходование денежной выручки, выразившееся в том, что кассиры оставляют в кассах организации небольшой размер денежных средств на «размен».

При проведении бухгалтерской экспертизы на условиях консультационной услуги (например, при расследовании корпоративных мошенничеств в ходе форензик) важно ориентировать руководство на профилактику нарушений

при хранении и в учете денежных средств, меры которой обобщены в таблице 8.5.

Таблица 8.5

### Меры профилактики правонарушений в учете и сохранности денежных средств

<b>Виды злоупотреблений и нарушений</b>	<b>Меры профилактики</b>
Прямое хищение денежных средств	Проверка надежности кассиров и оформление их материальной ответственности. Соблюдение лимита денежных остатков в кассе. Обеспечение кассы отдельным помещением, надежными сейфами и запорами. Проведение регулярных внезапных проверок кассовой наличности
Неоприходование и присвоение поступивших денег	Проверка достоверности записей о поступлении наличных денег путем их сопоставления с записями в банке. Систематическая сверка записей в корешках чековой книжки, данных учета по кассовой книге и выписок со счетов в банке. Контроль за регистрацией кассовых ордеров и за возвратом в бухгалтерию неиспользованных ордеров. Сверка с разными лицами по расчетам с ними. Недопущение крупных операций с наличными деньгами
Излишнее (незаконное) списание денег из кассы	Контроль за правильностью оформления кассовых ордеров и других денежных документов и за их гашением. Надежное хранение отработанных кассовых документов в архиве. Повторная проверка посторонним работником итогов в ведомостях и других документах. Постоянная проверка надежности сальдо по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда». Проверка в момент подписания документа полноты приложенных к ним оснований. Механизация учета расчетных и денежных операций. Постоянная проверка сальдо по счету «Расчеты с персоналом по оплате труда». Выдача денег из кассы непосредственно через кассира или через надлежаще оформленных раздатчиков
Присвоение сумм, законно начисленных разным лицам	Повышение требовательности к оформлению документов и к арифметической точности подсчетов. Перевод задолженности разным лицам только через банк. Наблюдение за кредиторской задолженностью и депонированной заработной платой и недопущение задержек их погашения. Недопущение выдачи денег частным лицам по их доверенности. Проведение расчетов с другими предприятиями лишь через банк. Сверка расчетов, запросы лиц и других предприятий по непогашенным расчетам

### **8.3. Экспертное исследование операций на расчетных счетах в банках**

Присвоение наличных денег, полученных из банка путем фальсификации выписок, раскрывается проверкой подлинности выписок в банке. Кроме того, большую пользу оказывает сверка записей по расчетному счету с корешками чековой книжки и с записями по счету 50 «Касса».

Неполное отражение в учете операций по расчетному счету характеризуется тем, что в учете не отражается сумма, полученная из банка наличными деньгами, и одновременно из него исключается поступление (от реализации, дебиторов и т. д.) примерно на равную сумму. Цель — выйти на то же сальдо по расчетному счету, что имеется в банке.

В отдельных случаях небольшие расхождения с банком по остатку средств на расчетном счете, вызванные указанными операциями, регулируются временным отнесением соответствующих сумм на расчеты с банком по претензиям. Неполное отражение в учете приходных и расходных операций выявляется:

- сверкой оборотов по расчетному счету с соответствующими оборотами в записях банка;
- проверкой обоснованности имеющихся претензий к банку, полноты их предъявления банку и ответов банка;
- тщательной сверкой каждой позиции подлинных банковских выписок с соответствующими записями в бухгалтерском учете проверяемого предприятия.

Сознательные ошибки в сводке операций с целью сокрытия части полученных наличных денег возможны из-за того, что в бухгалтерском учете приобрели большое значение сводные ведомости, с помощью которых в учете отражаются группы операций. При полном и правильном внесении в сводку всех операций по расчетному счету ошибка в подсчете итогов дает тот же результат, что и подлог, но выявляется с трудом. В отдельных графах сводных ведомостей расходных операций по расчетному счету показывается направление расходов. При сверке сводной ведомости с позициями банковских

выписок все записи по суммам и по направлению расходов полностью соответствуют подлинным документам. Сущность подлога заключается в том, что в двух графах содержатся арифметические ошибки: в одной графе — на несколько тысяч рублей в сторону увеличения, а в другой — в сторону уменьшения на ту же сумму. Общий оборот по ведомости подсчитан правильно. Таким образом, уменьшается сумма полученных наличных денег и увеличивается сумма расходов по приобретению товарно-материальных ценностей и по другим статьям.

В ряде случаев сознательные ошибки в подсчетах, взаимно перекрываемые и не отражающиеся на общем обороте по расчетному счету, остаются незамеченными. Вскрытие их затрудняется еще и тем, что ошибки выражаются обычно в круглых суммах. Эти злоупотребления обнаруживаются при арифметической проверке всех подсчетов и сводок, особенно тех граф, суммы которых в дальнейшем не отражаются на денежных или материальных счетах, а списываются на калюляционные, собирательно-распределительные счета либо относятся непосредственно на счет специальных источников. В первую же очередь следует проверить правильность подсчета поступивших из банка наличных денег.

Путем неправильной контировки операций по расчетному счету, отнесения снятых с расчетного счета сумм на другие счета скрываются полученные деньги. В первую очередь это относится к списанию указанных платежей на расходы вместо отнесения их на материально ответственных или подотчетных лиц.

К числу особых злоупотреблений по операциям с расчетного счета следует отнести безналичные перечисления денег не по назначению, в частности перевод денег подставным лицам за якобы выполненные работы или в порядке погашения задолженности. В этом случае злоупотребления по банковским операциям сочетаются с подлогом при начислении заработной платы и учете кредиторской задолженности.

Объектом проверки являются операции по переводу денежных сумм с расчетного счета на счета в сберегательных банках. Иногда они связаны с передачей денег подставным лицам или злоупотреблениями более сложного характера, в которых сочетаются хищения материальных ценностей и денежных средств.

Проверка операций по переводу денежных сумм на имя отдельного лица осуществляется путем проверки оснований начисления каждой суммы (нарядов, актов), проверки законности расходов и обеспеченности их соответствующими средствами по договору и другим документам.

При проверке расчетов по покупке и реализации материальных ценностей выявляются злоупотребления, связанные с присвоением оплаченных товаров как у покупателей, так и у поставщика. Поэтому необходимо проверить полноту поступления на склад оплаченных материалов. В результате проверки этих платежей выявляются случаи хищения денег или неоприходованных материалов.

Для проверки полноты оприходования всех оплаченных с расчетного счета материальных ценностей необходимо проследить дальнейшее отражение каждой такой суммы. С этой целью используются записи журнала регистрации документов на получение грузов и акты сверок с поставщиками и железной дорогой по оплаченным, но не поступившим грузам.

По операциям реализации материальных ценностей и услуг проверяется полнота отражения выручки, поступившей на расчетный счет. Здесь возможны случаи сознательного исключения из записей по расчетному счету фактически поступивших сумм в целях одновременного исключения из учета в такой же сумме наличных денег, полученных из банка.

Использование записей по расчетному счету для сокрытия выручки от реализации материальных ценностей имеет место в тех случаях, когда выручка поступает наличными деньгами. Таким образом, эта форма злоупотребления связана



с банковскими и расчетными операциями. Возможно сокрытие таких сумм в составе денежных средств в пути.

На предприятиях вскрываются случаи неоприходования оплаченных через банк материальных ценностей. При этом делаются подлоги в счетах поставщика, оплаченных через банк, путем замены подлинных платежных поручений фиктивными.

При проверке взносов наличных денег за проданные товарно-материальные ценности на расчетный счет следует выяснить: кому выданы эти товары; оприходованы ли они у покупателей; была ли предъявлена доверенность на получение ценностей; послан ли экземпляр счета по почте в адрес организации, от имени которой внесены деньги. В случае необходимости осуществляется сверка расчетов с организациями-покупателями. При этом выясняются полнота оприходования проданных материалов у покупателя и правильность отражения поступивших ценностей в сумме, по которой они действительно были проданы поставщиками.

Наблюдаются случаи использования денежных средств в личных целях, например для оплаты с расчетного счета предприятия штрафов, носящих персональный характер, а также для оплаты работ и услуг неслужебного характера. Оплата штрафов связана с такими нарушениями и потерями, как простой вагонов, перерасход электроэнергии, задержка возврата тары, нарушение порядка расчетов и их оформления. В ряде случаев их следует относить на счет виновных должностных лиц. Проверка банковских операций должна выявить оплаченные с расчетного счета непроизводительные расходы.

При оплате с расчетного счета работ и услуг (транспортных и погрузочно-разгрузочных работ, ремонта, электроэнергии и т. п.) обязательна проверка их содержания с выявлением затрат неслужебного характера, произведенных для нужд распорядителя кредитов, главного бухгалтера и других должностных лиц в виде предоставленных им услуг и работ.

Ниже обобщены типовые нарушения при проверке банковских операций и обстоятельства, способствовавшие их совершению на предприятиях, а также мероприятия, которые необходимо использовать для упорядочения работы и предупреждения нарушений в будущем (таблица 8.6).

Таблица 8.6

**Меры профилактики правонарушений в учете денежных средств на расчетных счетах**

<b>Группа нарушений и злоупотреблений</b>	<b>Методы предупреждения нарушений и злоупотреблений</b>
Присвоение наличных денег, полученных из банка	Проверка подлинности выписок в банке. Сверка записей по расчетному счету с корешками чековой книжки. Запрещение выписки чеков на предъявителя. Запрещение любых пометок на банковских выписках
Неполное отражением в учете операций по расчетному счету для сокрытия, присвоения наличных денег	
Неправильная котировка операций по расчетному счету	Постоянная сверка записей по расчетному счету в банке с основаниями, приложенными к выпискам
Неправильный подсчет итогов записей в учетных регистрах	Параллельная одинаковая нумерация позиций банковской выписки и приложенных к ней документов. Повторная проверка подсчетов другим работником. Автоматизация учета и контроля этих операций
Перечисление средств поставщикам с искажением текста оплачиваемых счетов или с подменой копий банковских поручений	Сверка с поставщиками. Сопоставление платежей с их основаниями. Повышение требовательности к оформлению документов. Обязательность конкретного перечня предметов купли-продажи в счетах поставщиков, а в случае их многочисленности — в спецификациях, приложенных к отчету и составляющих с ним единое целое

Обязательным этапом контроля операций на расчетных и прочих счетах в банках при расследовании экономических преступлений, связанных с легализацией (отмыванием) доходов, полученных преступным путем, и финансированием терроризма, является выявление операций, наиболее подверженных риску подобных правонарушений.

В соответствии со статьей 6 Федерального закона от 7 августа 2001 г. № 115-ФЗ «О противодействии легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем,

и финансированию терроризма» следующие операции с денежными средствами или иным имуществом подлежат обязательному контролю:

1) операция с денежными средствами или иным имуществом, если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 600 000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 600 000 рублей, или превышает ее, а по своему характеру данная операция относится к одному из следующих видов операций:

а) операции с денежными средствами в наличной форме:

— снятие со счета или зачисление на счет юридического лица денежных средств в наличной форме в случаях, если это не обусловлено характером его хозяйственной деятельности;

— покупка или продажа наличной иностранной валюты физическим лицом;

— приобретение физическим лицом ценных бумаг за наличный расчет;

— получение физическим лицом денежных средств по чеку на предъявителя, выданному нерезидентом;

— обмен банкнот одного достоинства на банкноты другого достоинства;

— внесение физическим лицом в уставный (складочный) капитал организации денежных средств в наличной форме;

б) зачисление или перевод на счет денежных средств, предоставление или получение кредита (займа), операции с ценными бумагами в случае, если хотя бы одной из сторон является физическое или юридическое лицо, имеющее соответственно регистрацию, место жительства или место нахождения в государстве (на территории), которое (которая) не участвует в международном сотрудничестве в сфере противодействия легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма, либо одной из сторон является лицо, владеющее счетом в банке, зарегистрированном в указанном государстве (на указанной территории);

в) операции по банковским счетам (вкладам):

— размещение денежных средств во вклад (на депозит) с оформлением документов, удостоверяющих вклад (депозит) на предъявителя;

— открытие вклада (депозита) в пользу третьих лиц с размещением в него денежных средств в наличной форме;

— перевод денежных средств за границу на счет (вклад), открытый на анонимного владельца, и поступление денежных средств из-за границы со счета (вклада), открытого на анонимного владельца;

— зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица, период деятельности которого не превышает трех месяцев со дня его регистрации, либо зачисление денежных средств на счет (вклад) или списание денежных средств со счета (вклада) юридического лица в случае, если операции по указанному счету (вкладу) не производились с момента его открытия;

г) иные сделки с движимым имуществом:

— помещение ценных бумаг, драгоценных металлов, драгоценных камней, ювелирных изделий из них и лома таких изделий или иных ценностей в ломбард;

— выплата физическому лицу страхового возмещения или получение от него страховой премии по страхованию жизни или иным видам накопительного страхования и пенсионного обеспечения;

— получение или предоставление имущества по договору финансовой аренды (лизинга);

— переводы денежных средств, осуществляемые некредитными организациями по поручению клиента;

— скупка, купля-продажа драгоценных металлов и драгоценных камней, ювелирных изделий из них и лома таких изделий;

— получение денежных средств в виде платы за участие в лотерее, тотализаторе (взаимном пари) и иных основанных

на риске играх, в том числе в электронной форме, и выплата денежных средств в виде выигрыша, полученного от участия в указанных играх;

— предоставление юридическими лицами, не являющимися кредитными организациями, беспроцентных займов физическим лицам и (или) другим юридическим лицам, а также получение такого займа;

1) сделка с недвижимым имуществом, если сумма, на которую она совершается, равна или превышает 3 000 000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 3 000 000 рублей, или превышает ее;

2) операция по получению некоммерческой организацией денежных средств и (или) иного имущества от иностранных государств, международных и иностранных организаций, иностранных граждан и лиц без гражданства подлежит обязательному контролю, если сумма, на которую совершается данная операция, равна или превышает 200 000 рублей либо равна сумме в иностранной валюте, эквивалентной 200 000 рублей, или превышает ее;

3) операция с денежными средствами или иным имуществом в случае, если хотя бы одной из сторон является организация или физическое лицо, в отношении которых имеются полученные в установленном в соответствии с федеральным законом № 115-ФЗ порядке сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, либо юридическое лицо, прямо или косвенно находящееся в собственности или под контролем таких организации или лица, либо физическое или юридическое лицо, действующие от имени или по указанию таких организаций или лица. Перечень организаций и физических лиц, в отношении которых имеются сведения об их причастности к экстремистской деятельности или терроризму, определяется Федеральной службой по финансовому мониторингу в соответствии с постановлением Правительства Российской Федерации от 18 января 2003 г. № 27. Федеральная служба по финансовому

мониторингу формирует и ведет электронную базу данных такого перечня.

В соответствии с частью 3 статьи 7 федерального закона № 115-ФЗ сведения об операциях с денежными средствами или иным имуществом, в отношении которых у работников данной организации на основании реализации программ осуществления внутреннего контроля возникают подозрения, что эти операции осуществляются в целях легализации (отмывания) доходов, полученных преступным путем, или финансирования терроризма, направляются в Федеральную службу по финансовому мониторингу независимо от того, относятся или не относятся указанные операции к операциям, предусмотренным статьей 6 федерального закона № 115-ФЗ, т. е. подлежащим обязательному контролю.

Идентификация контролируемых операций производится экспертом-бухгалтером путем определения критических сумм в выписках из расчетных и прочих счетов в банках и инспектирования соответствующих операций на соответствие условиям договоров документов, связанных с поступлением товаров (работ, услуг), кассовым документам, и проверки на предмет их соответствия целям деятельности организации.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Назовите объекты экспертного исследования операций с денежными средствами.

2. Перечислите источники информации, которыми пользуется эксперт-бухгалтер при проведении бухгалтерской экспертизы денежных средств в кассе и на счетах в банке.

3. Перечислите наиболее распространенные нарушения, способы мошенничества при совершении операций с денежными средствами в кассах и на счетах в банках.

4. Какова последовательность проведения проверки кассовых операций?

5. Какова последовательность проведения проверки банковских операций?

6. В чем заключается проверка соблюдения кассовой дисциплины?

### **Темы рефератов**

1. Типичные нарушения, допускаемые при учете кассовых операций.
2. Финансовые санкции, применяемые за нарушение кассовой дисциплины.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Сделанные исправления в кассовой книге заверяются подписями:
  - а) генерального директора организации;
  - б) главного бухгалтера организации;
  - в) кассира организации.
2. В электронной кассовой книге нумерация кассовых листов осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала каждого:
  - а) месяца;
  - б) квартала;
  - в) года.
3. Подпись руководителя организации на расходных кассовых ордерах:
  - а) обязательна во всех случаях;
  - б) необязательна, если имеется его разрешительная надпись на документах, приложенных к расходному ордеру;
  - в) необязательна, если есть подпись главного бухгалтера организации.
4. Выдачу денег можно производить:
  - а) по счетам, если на них наложен штамп с реквизитами расходного кассового ордера;
  - б) по платежным ведомостям;
  - в) только по расходным кассовым ордерам.

5. Книга кассира-операциониста должна быть:
  - а) прошнурована, пронумерована, скреплена печатью;
  - б) заверена в налоговых органах;
  - в) подписана представителем собственника организации.
6. Записи в книге кассира-операциониста скрепляются подписями:
  - а) кассира организации;
  - б) главного бухгалтера организации;
  - в) представителя администрации организации.
7. Конец контрольной ленты (распечатку), указав на ней тип и номер машины, показания секционных и контрольных счетчиков, дневную выручку, дату и время окончания работы, подписывает:
  - а) кассир организации;
  - б) главный бухгалтер организации;
  - в) представитель администрации организации.
8. Проверяющий фиксирует в книге кассира-операциониста:
  - а) сумму выручки с начала работы;
  - б) фактическую сумму денег;
  - в) показания кассовых аппаратов.

## **Производственные ситуации**

### ***Задача 11 (с решением)***

Перед началом судебно-бухгалтерской экспертизы по состоянию на 12 апреля 2016 г. была проинвентаризирована касса организации. Недостач и излишков денежных средств не обнаружено. В дальнейшем при проверке полноты оприходования сумм, полученных наличными по чекам из банка, выяснилось, что кассир по чеку № 0732 получил 21 января 2016 г. в банке наличными 1000 руб., а по кассе оприходовал 100 руб., т. е. на 900 руб. меньше.

Какие методические приемы экспертного исследования позволили эксперту установить факт недостачи денежных средств в кассе предприятия? Выявите сумму ущерба, определите круг ответственных лиц.



***Решение:***

Метод взаимной сверки позволил эксперту-бухгалтеру, сопоставив данные, указанные в выписке банка, с суммой, отраженной кассиром в кассовой книге, выявить факт недостачи денежных средств. Таким образом, сумма ущерба составляет 900 руб. (1000 руб. — 100 руб.).

Ответственными лицами в данной ситуации являются:

— кассир, поскольку не полностью вложил в кассу полученную из банка сумму (что подтверждается актом инвентаризации: в нем нет информации об излишке 900 руб., который неизбежно должен возникнуть при надлежащем выполнении кассиром обязанностей по получению наличности из банка в данной ситуации);

— бухгалтер (главный бухгалтер), так как выписал приходный кассовый ордер на сумму, не соответствующую полученной по чеку, и не осуществлял должный контроль за работой кассира.

***Задача 12***

Из банка по чеку № 02441 было выдано 10 000 руб. на хозяйственные нужды. Данная сумма была выдана в этот же день главному бухгалтеру по расходному кассовому ордеру на командировочные расходы. Впоследствии главный бухгалтер отчитался по авансовому отчету с приложением авиабилетов на общую сумму 3 200 руб., квитанции из гостиницы на 2 700 руб.

Приказ по командировке главного бухгалтера отсутствует. Подпись директора на расходном кассовом ордере подделана.

Какие бухгалтерские документы использовал эксперт-бухгалтер при проведении экспертизы? Установить сумму ущерба. Какая дополнительная экспертиза необходима для установления истины?

### **Задача 13**

При исследовании кассовых документов за август 2015 г. эксперт-бухгалтер обнаружил платежную ведомость на выдачу премии работникам по результатам первого полугодия на сумму 150 000 руб. Подписи работников в ведомости подделаны.

Установите виновных лиц. В результате чего такое нарушение стало возможным? Какую экспертизу необходимо провести дополнительно для доказательства этого факта?

### **Задача 14**

Инвентаризация центральной кассы проведена на 2 января 2016 г. комиссией в составе руководителя Иванова Л. М., главного бухгалтера Смирнова Р. Н., кассира Петровой З. И. Остаток по данным кассовой книги на начало дня проведения инвентаризации составил 93 000 руб. Результаты инвентаризации кассы оформлены актом.

Инвентаризацией установлено, что в кассе на день проверки было в наличии: денег — 1200 руб., денежных документов — на сумму 112 руб.

На выплату заработной платы за вторую половину декабря 2015 г. в кассе было две ведомости: № 3 на общую сумму 18 000 руб., по которой выплачено 17 500 руб., и № 4 на 75 000 руб., по которой выплачено 70 400 руб. На ведомостях нет письменного указания руководителя и главного бухгалтера (разрешительной надписи) о том, в какой срок кассиру поручается произвести выплату заработной платы. На титульных листах ведомостей кассиром не сделано надписи, сколько выплачено денег и какая сумма заработной платы депонирована.

Во время инвентаризации кассы комиссия обнаружила расписку коммерческого агента Краморенко И. С. от 20 декабря 2015 г. в получении из кассы 300 руб. на срок до 20 января 2016 г. Разрешительная надпись руководителя и главного бухгалтера на расписке о выдаче денег отсутствует.

Определите результат инвентаризации кассы.

### Задача 15

При инвентаризации магазина фирмы ООО «Сарм», где материально ответственным лицом была Краснова А.Г., установлена недостача. Пользуясь методом сопоставления данных, приведенных в задаче, установите полноту сдачи торговой выручки в банк, оформив это соответствующей таблицей. Определите сумму недостачи торговой выручки. При решении задачи необходимо иметь в виду, что расхода денег из выручки магазина в сентябре 20\_г. не производилось.

Документы для исследования:

- препроводительные ведомости на сдачу Красновой А. Г. торговой выручки в банк в сентябре 20\_г.

1 сентября	4500	16 сентября	3100
2 сентября	4000	17 сентября	2400
3 сентября	2800	18 сентября	2500
4 сентября	3200	19 сентября	2700
5 сентября	2400	20 сентября	2900
6 сентября	2200	21 сентября	3000
7 сентября	2800	22 сентября	3200
8 сентября	2300	23 сентября	2300
9 сентября	2600	24 сентября	2500
10 сентября	2900	25 сентября	2600
11 сентября	3200	26 сентября	2900
12 сентября	3400	27 сентября	3200
13 сентября	3600	28 сентября	3400
14 сентября	2800	29 сентября	4100
15 сентября	2900	30 сентября	3200

- данные заборных листов продавцов о ежедневной сдаче ими торговой выручки Красновой А.Г., руб.

Дата выручки	Фамилии продавцов			Всего
	Любшина А.А.	Тюрина И.В.	Чернышова К.У.	
1	2	3	4	5
1	1300	1400	1900	
2	1200	1800	1050	
3	1050	550	1300	
4	2100	600	700	
5	850	1100	500	
6	1100	800	350	
7	1050	1100	750	

Тема 8. Экспертное исследование операций с денежными средствами

1	2	3	4	5
8	1200	600	500	
9	1400	800	450	
10	1200	1400	350	
11	1500	1300	400	
12	1800	1100	600	
13	1450	1400	800	
14	900	1200	700	
15	1100	1400	450	
16	1900	700	600	
17	800	900	750	
18	1100	850	600	
19	1200	390	1150	
20	1800	850	850	
21	1400	1800	Не работала	
22	1500	1100	700	
23	1050	800	450	
24	1100	700	750	
25	1400	600	700	
26	1800	1000	250	
27	1010	990	1200	
28	1600	1400	450	
29	1800	1900	400	
30	1100	1200	1000	

### Задача 16

За сентябрь 2016 г. эксперт составил ведомость сличения наличных сумм, полученных из банка, с суммами, оприходованными по кассе:

По данным корешков из чековой книжки		По данным кассы		№ приходного кассового ордера	Сумма, руб.	Лицо, получившее деньги
Дата получения	№ чека	Сумма, руб.	Дата оприходования			
3.09	38463	200	3.09	213	200	Попова
10.09	38464	13400	12.09	221	13400	Попова
19.09	38465	1000	23.09	234	1000	Попова
26.09	38466	1000	29.09	247	1000	Попова

Корешки чеков заполнялись не всегда. В выписках банка по расчетному счету за сентябрь эксперт заметил две подчистки. Правильность показанных в выписках банка сумм вызвала сомнение эксперта, поэтому он сделал встречную сверку с полученными из банка копиями выписок по расчетному счету № 40438 за сентябрь 2016 г. Эксперт получил следующий результат:

По данным выписки банка			
Дата операции	№ чека	Род операций	Сумма, руб.
3.09	38463	03	200
10.09	38464	03	13400
19.09	38465	03	1900
26.09	38466	03	1600

Требуется:

1. Сопоставить данные о полученных суммах наличных денег по чекам в банке и отраженных в выписках с суммами, указанными в корешках чеков, определить результат сопоставления.
2. Выявить виновных в нарушении лиц.
3. Определить сумму ущерба.

### **Задача 17**

При экспертизе операций с денежными средствами в главной книге по дебету счета 50 «Касса» эксперт обнаружил нетиповую бухгалтерскую запись в корреспонденции с кредитом счета 94 на сумму 6 000 руб.

Обращаясь к первичным документам, проверяющий выявил приходный кассовый ордер № 45 от 15.07.2016 г. с такой корреспонденцией, где в графе «Основание» указано содержание операции: «Выявлен излишек по акту ревизии кассы № 1», на сумму 6 000 руб.

В приказе руководителя № 18 от 15.07.2016 г. указано: «Зачесть недостачу от 15.06.2016 г. в сумме 6 000 руб. излишком от 15.07.2016 г.».

Выявить нарушения в учете, привести сумму ущерба, нанесенного бюджету по налогам и сборам и организации. Укажите, как правильно необходимо было отразить результаты инвентаризации.

### ***Задача 18***

В ходе следствия по уголовному делу по факту присвоения в кассе организации излишков и недостач выявлено не было (инвентаризация проведена 01.10.2016 г.).

В ходе бухгалтерской экспертизы обнаружены не учтенные в кассовой книге приходные кассовые ордера на оприходование выручки от продажи сельскохозяйственной продукции на рынках реализаторами с приложенными отчетами о реализации: от 08.04.2016 г. на сумму 18 000 руб., от 05.05.2016 г. на сумму 46 000 руб., от 02.06.2016 г. на сумму 54 000 руб.

Какие нарушения допущены в данной ситуации? Какова сумма ущерба и кому он нанесен, при условии, что сельскохозяйственная организация является плательщиком ЕСХН? Приведите доказательства эксперта-бухгалтера.

Какие обстоятельства способствовали совершению нарушения?

### ***Задача 19***

При исследовании документов по расчетному счету эксперт-бухгалтер обнаружил, что в журнале-ордере № 2 за июнь 2016 г. итоговая сумма по дебету счета 50 составляет 483 670 руб., а в ведомости № 1 за этот же период итоговая сумма с кредита счета 51–438 670 руб.

Укажите возможные версии эксперта-бухгалтера, доказательства и методы установления истины.

## **Тема 9. Экспертное исследование расчетных операций**

- 9.1. Экспертное исследование расчетов с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками
- 9.2. Экспертное исследование расчетов по претензиям
- 9.3. Экспертное исследование расчетов с бюджетом по налогам и сборам
- 9.4. Экспертное исследование расчетов с подотчетными лицами
- 9.5. Экспертное исследование расчетов с учредителями.
- 9.6. Экспертное исследование расчетов с разными дебиторами и кредиторами

### **9.1 Экспертное исследование операций с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками**

Рассматриваемому участку учета свойственны определенные факторы риска, обусловленные следующими причинами:

- отсутствием многократного контроля за первичными документами на стадии их создания и проверки;
- сложностью восстановления отсутствующих и исправления неправильно оформленных документов;
- большой вероятностью несвоевременного поступления подтверждающих документов.

Экспертиза расчетов с дебиторами и кредиторами включает проверку:

- наличия необходимых первичных документов, договоров, расчетных документов, актов сверки расчетов, документов о проведении взаимозачетов, актов приемки-передачи векселей и т. д.;
- соответствия данных первичных документов данным аналитического учета, взаимного соответствия данных аналитического и синтетического учета, бухгалтерской отчетности;
- наличия инвентаризации расчетов согласно учетной политике организации или законодательству;

- мер по взысканию дебиторской задолженности;
- своевременности списания просроченной задолженности на финансовые результаты;
- правомерности и своевременности отражения в учете прекращения обязательств неденежными формами расчетов (зачет, векселя, отступное, уступка права требования и т. д.).

Этапы проверки:

*1. Проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования материально-производственных запасов, принятия к учету работ, услуг.* Проверая полноту отражения приобретенных работ, услуг, эксперт может использовать информацию о типичном «наборе» услуг, предоставляемых проверяемой организацией за определенный период, полученную, например, в результате устного опроса или просмотра учетных регистров за предыдущие периоды. При этом эксперту надлежит сверить данные первичных приходных документов и с договорами на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке по журналу регистрации счетов-фактур. После этого необходимо сверить полученные данные с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету работах, услугах.

*2. Проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья, оказания услуг.* Эксперт должен установить причины расхождений (если таковые есть) между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, а также выяснить, разовый или систематический характер носят такие факты. Из беседы с главным бухгалтером (или его заместителем) эксперт должен выяснить, каким образом и в какие сроки обрабатываются поступившие на предприятие документы, каковы основные каналы поступления документов, ведется ли их централизованная регистрация и т. д. Полезно также ознакомиться с перечнем постоянных



и разовых контрагентов предприятия, причем документам последних уделить особое внимание.

*3. Проверка законности первичной учетной документации (ПУД), оформляющей операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками.* Цель проведения данной процедуры — получение достаточного количества доказательств того, что весь массив ПУД имеет юридическую силу (т. е. соблюдены все требования к оформлению документации).

*4. Проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах.* В результате данной процедуры эксперт получает достаточное количество доказательств того, что при принятии документов к учету соблюдены шесть основных принципов:

— было достаточно оснований для регистрации каждого документа;

— все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью;

— все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и по всем документам произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета;

— все документы зарегистрированы своевременно;

— все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах;

— каждый документ принят к учету единожды.

*5. Проверка организации хранения документов и организации доступа к первичной учетной документации.* Если в организации нет четко установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, то присутствует большой риск несанкционированного доступа к учетной документации. Это может привести как к утере документов, так и к различного рода злоупотреблениям с первичной учетной документацией (приписки, исправления в документах, уничтожение или подлог документов и т. п.).

6. *Проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности.* Цель этой процедуры — достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учета в реальных значениях. Данная процедура — одна из важнейших при экспертизе расчетов с поставщиками и подрядчиками, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением ее наличными денежными средствами представляют возможность для мошенничества, растрат и искажений финансовой отчетности.

Эксперту необходимо знать типичные способы совершения и сокрытия подобных действий. Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Нарушения при закупках сырья могут быть как простыми (например, предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов), так и очень сложными, которые почти невозможно вскрыть при помощи аудиторской проверки, когда мошенничество осуществляется по взаимной договоренности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных кассовых выплат. Эксперту следует убедиться также в том, что за проверяемый период не было случаев перекрытия кредиторской задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого. Кроме того, суммы кредиторской задолженности с истекшим сроком исковой давности должны быть своевременно списаны на прочие доходы организации.

7. *Проверка расчетов по неотфактурованным поставкам.* С помощью этой процедуры проверяется отражение на счетах учета операций по получению МПЗ (работ, услуг) от сторонних организаций, не подтвержденных в течение определенного срока первичными документами. Эксперту надлежит убедиться в том, что истребование документов по неотфактурованным поставкам производится в организации

в разумные сроки. В случае неотфактурованных поставок, по которым подтверждающие документы отсутствуют достаточно долгое время (имеется в виду, что на момент составления отчетов — налоговых и финансовых — документы еще не поступили), эксперту надлежит убедиться в том, что входящий НДС по таким поставкам не был принят к возмещению.

8. *Проверка расчетов по выданным векселям и расчетов по коммерческим кредитам.* Если в организации практикуется проведение расчетов собственными векселями, то эксперту необходимо обратить внимание на то, что аналитический учет по счету 60 должен обеспечить возможность получения данных от поставщиков по выданным векселям, срок оплаты которых не наступил, и по просроченным оплатой векселям. Кроме того, по векселям, просроченным оплатой, с истекшим сроком исковой давности следует проверить своевременность списания кредиторской задолженности на прочие доходы организации.

При проверке расчетов желательно установить причины расхождений данных учета с данными актов сверок, размеры просроченной задолженности, задолженности с истекшим сроком исковой давности, числящейся в учете, истоки возникновения наибольших сумм задолженности. Целесообразно также проанализировать структуру дебиторской задолженности в динамике.

Как показывает опыт проведения проверок, в бухгалтерском учете многих организаций числится дебиторская задолженность многолетней давности на счетах 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». Часть из общей суммы задолженности бывает просроченной, другая часть является нереальной к взысканию.

## **9.2. Экспертное исследование расчетов по претензиям**

К наиболее частым нарушениям условий договора купли-продажи относятся:

- несоответствие цен полученного товара договорным;
- несоблюдение требований, предъявляемых к качеству и ассортименту товара;
- недопоставка товара.

Согласно ст. 483 ГК РФ покупатель обязан известить продавца о нарушении условий договора купли-продажи о количестве, ассортименте, качестве, комплектности, таре и (или) об упаковке товара в срок, предусмотренный законом, иными правовыми актами или договором, а если такой срок не установлен, в разумный срок после того, как нарушение соответствующего условия договора должно было быть обнаружено исходя из характера и назначения товара.

При передаче продавцом покупателю в нарушение договора купли-продажи количества товара, меньшего, чем определено договором, а также в ассортименте, не соответствующем договору, покупатель вправе отказаться от его принятия и оплаты, а если он оплачен — потребовать возврата уплаченной денежной суммы (ст. 466, 468 ГК РФ).

В случае существенного нарушения требований к качеству товара (обнаружения неустранимых недостатков, недостатков, которые не могут быть устранены без несоразмерных расходов или затрат времени, или выявляются неоднократно либо проявляются вновь после их устранения, и других подобных недостатков) покупатель вправе по своему выбору:

- отказаться от исполнения договора купли-продажи и потребовать возврата уплаченной за товар денежной суммы;
- потребовать замены товара ненадлежащего качества товаром, соответствующим договору.

Согласно ст. 309 ГК РФ обязательства, возникающие из хозяйственных договоров, должны исполняться надлежащим

образом в соответствии с условиями обязательства и требованиями закона и иных правовых актов, а при отсутствии таких условий и требований — в соответствии с обычаями делового оборота или иными обычно предъявляемыми требованиями. Однако на практике нередки случаи нарушения хозяйствующими субъектами условий договоров. Согласно ст. 393 ГК РФ, должник обязан возместить кредитору убытки, причиненные неисполнением или ненадлежащим исполнением обязательства. Истребование с лица, нарушившего условия договора, суммы понесенных покупателем убытков производится посредством предъявления претензии. В случае отказа виновного лица в удовлетворении претензии лицо, чьи права были нарушены, вправе предъявить иск в арбитражный суд.

Сумма претензии определяется размером понесенного покупателем убытка. При этом согласно п. 2 ст. 15 ГК РФ под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода). Кроме того, предприятия могут выдвигать требования уплаты предусмотренных договором штрафов, пеней, неустоек.

К расходам потерпевшей стороны относятся фактические расходы, понесенные ею ко дню предъявления претензии. Например, расходы из-за простоя производства, по устранению недостатков в полученной продукции (выполненных работах), по уплате санкций (включая возмещение убытков) и прочие.

К неполученным доходам (упущенной выгоде) относятся все доходы, которые получила бы потерпевшая сторона, если бы обязательство было исполнено (например, прибыль, не полученная в результате уменьшения объема производства

или реализации продукции, изменения ассортимента изготовленной продукции, снижения ее качества и т. п.).

Убытки определяются исходя из характера последствий нарушения договорного обязательства, а не содержания самого нарушения. Одно и то же нарушение (например, недопоставка) может вызвать различные последствия (уменьшение объема производства, снижение качества продукции и другие), равно как различные нарушения (недопоставка, поставка некомплектной продукции или продукции ненадлежащего качества и другие) могут вызвать одно и то же последствие. Например, при уменьшении объема производства убытки рассчитываются одинаково, независимо от того, какое нарушение явилось причиной уменьшения объема производства.

Временной методикой определения размера ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров (приложение к письму Госарбитража СССР от 28 декабря 1990 г. № С-12/НА-225), одобренной Государственной комиссией Совета министров СССР по экономической реформе 21 декабря 1990 г., при определении размера ущерба (убытков) рекомендуется ориентироваться на следующий перечень основных последствий нарушения договорных обязательств и видов (состава) ущерба (убытков) (таблица 9.1).

На практике нередки случаи, когда обязательства по оплате за поставленную продукцию (оказанные услуги, выполненные работы) не исполняются в оговоренные договором сроки вследствие неплатежеспособности, реорганизации или ликвидации покупателя. Также дебиторская задолженность образуется в результате несовпадения момента отгрузки и оплаты продукции, оказания услуги, выполнения работы. При этом на счетах расчетов образуются сомнительные долги.

Сомнительным долгом признается дебиторская задолженность организации, которая не погашена в сроки, установленные договором, и не обеспечена соответствующими гарантиями.

Таблица 9.1

### Методика определения ущерба (убытков), причиненного нарушениями хозяйственных договоров

<b>Последствия нарушений договорных обязательств</b>	<b>Виды (состав) ущерба (убытков)</b>
Уменьшение объема производства или реализации продукции (работ, услуг)	Неполученная прибыль; увеличение условно-переменных расходов в себестоимости продукции; расходы по уплате санкций
Простой и форсирование производства	Расходы по заработной плате с отчислениями на социальное страхование; расходы по уплате санкций
Замена сырья, материалов, комплектующих изделий	Расходы по заработной плате с отчислениями на социальное страхование (при увеличении трудоемкости продукции); расходы по сырью, материалам, комплектующим изделиям и топливно-энергетическим ресурсам
Устранение недостатков в полученной продукции (выполненных работах)	Расходы по заработной плате с отчислениями на социальное страхование, материальные затраты, связанные с устранением недостатков
Возврат или реализация продукции ненадлежащего качества или некомплектной	Расходы по возврату продукции поставщику или ее реализации
Брак в результате использования полученных от поставщика изделий (сырья, материалов, заготовок и т. д.) со скрытым неустранимым дефектом (браком), выявленным в процессе производства продукции (работ, услуг) или при эксплуатации (использовании) этой продукции (работ, услуг) у потребителя	Себестоимость брака; расходы на возмещение затрат, понесенных потребителем в связи с приобретением продукции (работ, услуг), изготовленной с использованием изделий (сырья, материалов, заготовок и т. д.) со скрытым неустранимым дефектом, расходы на демонтаж этой продукции; транспортные расходы, вызванные заменой бракованной продукции; неполученная прибыль; расходы по уплате санкций
Приобретение продукции у другого поставщика или производство ее своими силами	Расходы по приобретению продукции у другого поставщика или производству ее своими силами
Утрата или повреждение имущества	Стоимость утраченного имущества; сумма уценки поврежденного имущества или расходы по устранению повреждения
Изменение ассортимента изготовленной продукции (работ, услуг)	Неполученная прибыль; расходы по уплате санкций; увеличение (снижение) условно-постоянных расходов в себестоимости продукции
Снижение качества производимой продукции	Неполученная прибыль, расходы на возмещение уценки продукции; расходы по устранению недостатков поставленной продукции; дополнительные расходы на гарантийный ремонт

Речь идет о не исполненных в срок обязательствах по оплате продукции, товаров, работ, услуг, в отношении которых отсутствуют средства (способы), предусмотренные законодательством и/или договором и повышающие для организации-кредитора вероятность удовлетворения ее требования. Таким образом, сомнительным долгом может признаваться дебиторская задолженность, обязательства по оплате которой не обеспечены залогом, задатком, поручительством, банковской гарантией и возможностью удержания имущества должника, а также иными способами, предусмотренными законодательством и/или договором.

Сомнительные долги выявляются при проведении инвентаризации дебиторской задолженности, которая проводится в соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденными Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49. Для оформления результатов инвентаризации предусмотрена унифицированная форма № ИНВ-17 «Акт инвентаризации расчетов с покупателями, с поставщиками и прочими дебиторами и кредиторами» (утв. Постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации», с изменениями и дополнениями). Согласно показателям данной формы дебиторская задолженность делится на подтвержденную, неподтвержденную и задолженность с истекшим сроком исковой давности.

Дебиторская задолженность, нереальная к взысканию, может образоваться вследствие:

- ликвидации должника;
- «зависания» денег в проблемном банке;
- истечения срока исковой давности без подтверждения задолженности со стороны должника.

*Ликвидация должника.* В процессе проведения инвентаризации расчетов может оказаться, что на просьбу подтвердить



задолженность по акту сверки контрагент-должник сообщает, что он ликвидируется либо уже ликвидировался. При ликвидации на основе имущества должника формируется конкурсная масса, предназначенная для удовлетворения требований кредиторов. Как правило, ее недостаточно, чтобы удовлетворить требования всех кредиторов. Согласно ст. 64 ГК РФ организация-кредитор, у которой числится дебиторская задолженность за отгруженную продукцию или выданный аванс на поставку продукции, является кредитором пятой очереди. Если конкурсной массы не хватает для погашения дебиторской задолженности, то организация-кредитор обязана списать дебиторскую задолженность на финансовые результаты, но лишь после юридической ликвидации должника. Согласно п. 8 ст. 63 ГК РФ ликвидация юридического лица считается завершенной, а юридическое лицо — прекратившим существование после внесения об этом записи в Единый государственный реестр юридических лиц. Первичным документом, на основании которого списывается нереальная к взысканию дебиторская задолженность, может служить определение арбитражного суда о завершении конкурсного производства и ликвидации должника.

*«Зависание» денег в проблемном банке.* Если юридической ликвидации банка не было и предусматривается его реструктуризация, то целесообразно на сумму задолженности создать резерв по сомнительным долгам и наблюдать за возможностью восстановления банком его платежеспособности. Если же арбитражный суд вынес постановление о ликвидации проблемного банка и его имущества не хватает для погашения дебиторской задолженности, то такая задолженность признается нереальной к взысканию и подлежит списанию на финансовые результаты.

**Пример.** Организация являлась конкурсным кредитором банка (размер требования — 4 000 руб.). В настоящее время арбитражным судом банк

*признан банкротом. Требование организации не удовлетворено из-за отсутствия денежных средств у должника, и по определению арбитражного суда задолженность считается нереальной для взыскания.*

*Исковая давность.* Исковая давность является сроком, при соблюдении которого суд общей юрисдикции, арбитражный суд или третейский суд обязаны предоставить защиту лицу, право которого нарушено.

Определение понятия исковой давности, а также порядок исчисления ее срока содержатся в гл. 12 ГК РФ. Согласно ст. 200 ГК РФ течение срока исковой давности в общем случае начинается со дня, когда лицо узнало или должно было узнать о нарушении своего права. Согласно ст. 196 ГК РФ срок исковой давности составляет три года, но может быть продлен в соответствии со ст. 203 ГК РФ. Сроки исполнения обязательств фиксируются в договоре. Если договором предусмотрено, что оплата продукции покупателем должна быть произведена в течение 30 дней с момента отгрузки продукции поставщиком, то течение срока исковой давности в случае неоплаты поставленной продукции начинается с 31-го дня после отгрузки продукции покупателю. В этом случае дебиторская задолженность перейдет в состав просроченной.

Просроченная дебиторская задолженность является, по сути, иммобилизацией активов организации, выведением части активов из хозяйственного оборота. Бухгалтерия организации должна строго контролировать структуру просроченной дебиторской задолженности, вести работу по ее взысканию. Финансовыми способами воздействия на дебиторов по взысканию просроченной дебиторской задолженности являются: составление актов сверки задолженности, применение штрафных санкций, предложения о проведении взаимозачетов, продажа задолженности, инициация процедуры банкротства неплатежеспособного дебитора. Если

срок исковой давности истек и взыскать дебиторскую задолженность, несмотря на принятые организацией-кредитором меры по ее взысканию, не представляется возможным, то такая задолженность подлежит списанию на финансовые результаты деятельности организации. Эта задолженность должна отражаться за балансом в течение пяти лет с момента списания задолженности для наблюдения за возможностью ее взыскания в случае изменения имущественного положения должника. Для этих целей предусмотрен забалансовый счет 007 «Списанная в убыток задолженность неплатежеспособных дебиторов».

В соответствии с п. 14.3 ПБУ 10/99 дебиторская задолженность, по которой срок исковой давности истек, включается в расходы организации в сумме, в которой эта задолженность была отражена в бухгалтерском учете организации.

### **9.3. Экспертное исследование операций по расчетам с бюджетом по налогам и сборам**

В соответствии со ст. 57 Конституции РФ каждый обязан платить законно установленные налоги и сборы. Обязанность по уплате конкретных видов налогов и сборов, а также по представлению налоговой отчетности устанавливается Налоговым кодексом РФ (НК РФ). За неисполнение соответствующей обязанности виновное лицо несет ответственность. Этот общеправовой принцип применяется и в налоговых правоотношениях.

Налогоплательщик, который ненадлежащим образом исполнял обязанности, закрепленные НК РФ, может быть привлечен к трем видам ответственности:

- налоговой;
- административной;
- уголовной.

Составы преступлений, связанных с неисполнением налоговых обязанностей, содержатся в гл. 22 Уголовного кодекса РФ (УК РФ). Уголовную ответственность несут только

физические лица. Это могут быть руководители и главные бухгалтеры, если нарушение допущено организацией, индивидуальные предприниматели, если нарушение допущено ими при осуществлении предпринимательской деятельности, а равно — все физические лица, если нарушение ими допущено в связи с уклонением от исполнения обязанностей, связанных с налогообложением доходов физических лиц.

Уголовная ответственность установлена за уклонение от уплаты налогов и сборов, неисполнение налоговым агентом обязанностей по их исчислению, удержанию или перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), а также за сокрытие налогоплательщиком денежных средств либо имущества, необходимых для взыскания недоимки (ст. ст. 198, 199, 199.1, 199.2 УК РФ).

Под уклонением от уплаты налогов и (или) сборов, ответственность за которое предусмотрена ст. ст. 198 и 199 УК РФ, следует понимать умышленные деяния, направленные на их неуплату в крупном или особо крупном размере и повлекшие полное или частичное непоступление соответствующих налогов и сборов в бюджетную систему Российской Федерации.

Задачами эксперта-бухгалтера при исследовании операций по расчетам с бюджетом и внебюджетными фондами могут являться:

— установление способа уклонения от уплаты налогов (сборов);

— поиск документальных доказательств умышленных действий (бездействий) должностных лиц, направленных на преднамеренное занижение налогооблагаемой базы, сокрытие объектов налогообложения, применение необоснованных льгот и вычетов;

— обоснование суммы налогового правонарушения, что является ключевым аспектом при определении вида правонарушения (налоговое или уголовное).

Способами уклонения от уплаты налогов и (или) сборов могут быть как действия в виде умышленного включения

в налоговую декларацию или иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений, так и бездействие, выражающееся в умышленном непредставлении налоговой декларации или иных указанных документов.

Под иными документами, указанными в ст. ст. 198 и 199 УК РФ, следует понимать любые предусмотренные НК РФ и принятые в соответствии с ним федеральными законами документы, служащие основанием для исчисления и уплаты налогов и (или) сборов. К таким документам, в частности, относятся:

- выписки из книги продаж, из книги учета доходов и расходов хозяйственных операций;
- реестры полученных и выставленных счетов-фактур (ст. 145 НК РФ);
- расчеты по авансовым платежам и расчетные ведомости (ст. 398 НК РФ);
- годовые отчеты (ст. 307 НК РФ);
- документы, подтверждающие право на налоговые льготы.

Под включением в налоговую декларацию или в иные документы, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, заведомо ложных сведений следует понимать умышленное указание в них любых не соответствующих действительности данных об объекте налогообложения, расчете налоговой базы, наличии налоговых льгот или вычетов и любой иной информации, влияющей на правильное исчисление и уплату налогов и сборов.

Включение в налоговую декларацию или иные обязательные для представления документы заведомо ложных сведений может выражаться в умышленном неотражении в них данных о доходах из определенных источников, объектов налогообложения, в уменьшении действительного размера дохода, искажении размеров произведенных расходов,

которые учитываются при исчислении налогов (например, расходы, вычитаемые при определении совокупного налогооблагаемого дохода). К заведомо ложным сведениям могут быть также отнесены не соответствующие действительности данные о времени (периоде) понесенных расходов, полученных доходов, искажение в расчетах физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, при уплате единого налога на вмененный доход и т. п.

Необходимо разграничивать допустимые пределы налоговой оптимизации и налоговых правонарушений, отделять незаконное уклонение от уплаты налогов и легальное снижение налоговых выплат.

К незаконному уменьшению налогов или уклонению от уплаты налогов относятся способы, при которых экономический эффект в виде снижения налоговых платежей достигается с применением каких-либо противозаконных действий, т. е. действий, прямо нарушающих нормы законодательства. Такие действия в зависимости от размера уклонения влекут за собой налоговую либо уголовную ответственность. К налоговой оптимизации относятся способы, при которых экономический эффект в виде уменьшения налоговых платежей достигается путем квалифицированной организации дел по исчислению и уплате налогов, что исключает случаи их необоснованной переплаты. К условиям законности деятельности по оптимизации относятся:

— применение налогоплательщиком такого режима налогообложения, который допускается налоговым законодательством;

— изменение режима налогообложения в соответствии с нормами НК РФ;

— совпадение формального и фактического содержания хозяйственных операций налогоплательщика.

Таким образом, главным отличием налоговой оптимизации от уклонения от уплаты налогов является использование разрешенных и незапрещенных способов уменьшения

налоговых платежей. Такие действия не образуют состава налогового правонарушения или преступления и не влекут неблагоприятных последствий для налогоплательщика в виде доначисления налогов, взыскания пени и налоговых санкций. Эти обстоятельства имеют значение для установления наличия либо отсутствия в действиях лица признаков составов преступлений, предусмотренных ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

В тех случаях, когда лицо в целях уклонения от уплаты налогов и (или) сборов осуществляет подделку официальных документов организации, предоставляющих права или освобождающих от обязанностей, а также штампов, печатей, бланков, содеянное им при наличии к тому оснований, влечет уголовную ответственность по совокупности преступлений, предусмотренных ст. ст. 198, 199 и 327 УК РФ.

Поскольку для разных видов налогов, подлежащих уплате физическим либо юридическим лицом, НК РФ предусмотрены различные сроки представления налоговых деклараций и различные сроки уплаты, то моментом окончания преступления следует считать неуплату налога (сбора), подлежащего уплате последним по времени. Данное обстоятельство имеет значение для практики, поскольку имеются случаи прекращения уголовных дел в связи с истечением сроков давности уголовного преследования в части уклонения от уплаты отдельного вида налога, который входит в совокупность не уплаченных лицом налогов.

Следует учитывать то обстоятельство, что в соответствии с НК РФ сроки уплаты различных налогов индивидуальны и отличаются друг от друга, но это не влечет необходимости квалифицировать деяние как самостоятельное преступление по каждому виду неуплаченного налога и исчислять сроки давности исходя из неуплаты каждого отдельного налога. Уклонение от уплаты совокупности налогов, имеющее место в один временной промежуток, одним и тем же лицом, которое действовало с единым умыслом, требует единой квалификации. Искусственное разделение одного деяния на

несколько преступлений влечет, кроме того, неправильное исчисление действительного размера уклонения от уплаты налогов (сборов), вступая в противоречие с примечаниями к ст. ст. 198 и 199 УК РФ.

Отметим, что, если лицо привлечено к налоговой ответственности, осуждено по соответствующему основанию ст. ст. 198 и 199 УК РФ, оно не может быть впоследствии вторично привлечено к ответственности, предусмотренной НК РФ.

В Постановлении ФАС Восточно-Сибирского округа от 28.07.2008 № А33-14747/07-Ф02-2805/08 рассмотрена ситуация, в которой согласно вступившему в законную силу приговору суда индивидуальный предприниматель признан виновным в совершении преступления, предусмотренного ч. 1 ст. 198 УК РФ, и ему назначено наказание в виде 6 мес. лишения свободы, условно. Данным приговором предприниматель осужден за уклонение от уплаты налогов путем непредставления налоговых деклараций, в том числе декларации, за непредставление которой предприниматель привлечен к налоговой ответственности на основании решения по п. 2 ст. 119 НК РФ. Суд пришел к выводу, что предприниматель не может быть вторично привлечен к ответственности, предусмотренной в ст. 119 НК РФ, за непредставление налоговой декларации в установленный законодательством о налогах и сборах срок в налоговый орган по месту учета.

Определение суммы ущерба, нанесенного совершенным налоговым правонарушением, имеет огромное значение. Так, Уголовным кодексом РФ регулируется уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации путем непредставления налоговой декларации или иных документов, представление которых в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах является обязательным, либо путем включения в налоговую декларацию или такие документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере. Крупным размером в статьях



199 и 199.1 Уголовного кодекса признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более двух миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая шесть миллионов рублей, а особо крупным размером — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более десяти миллионов рублей, при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20 процентов подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая тридцать миллионов рублей.

Кроме того, Федеральным законом от 29.12.2009 № 383-ФЗ «О внесении изменений в часть первую Налогового кодекса Российской Федерации и отдельные законодательные акты Российской Федерации» примечания к ст. ст. 198 и 199 УК РФ дополнены положениями, согласно которым лицо, впервые совершившее преступление, предусмотренное ст. ст. 198, 199 и 199.1 УК РФ, освобождается от уголовной ответственности, если оно либо организация, уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с которой вменяется данному лицу, полностью уплатили суммы недоимки и соответствующих пеней, а также сумму штрафа в размере, определяемом в соответствии с НК РФ.

Субъектом преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, может быть физическое лицо, имеющее статус индивидуального предпринимателя, собственник имущества организации, руководитель организации либо лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, связанные с распоряжением ее имуществом.

Преступление, предусмотренное ст. 199.2 УК РФ, заключается в сокрытии денежных средств либо имущества, за счет которых в порядке, предусмотренном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах, должно быть произведено взыскание недоимки. Способы сокрытия

денежных средств (имущества) диспозицией указанной статьи не предусмотрены и могут быть самыми различными.

Эксперту необходимо учитывать, что наиболее распространенными способами сокрытия денежных средств (имущества) организаций либо индивидуального предпринимателя, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки, являются:

— открытие новых расчетных счетов для проведения финансовых операций, поскольку на имеющиеся счета выставлены инкассовые поручения, использование для этих целей наличных денежных средств и векселей, использование бюджетных счетов;

— расчеты с кредиторами путем договоренности руководителя организации и дачи им финансовых поручений дебиторам произвести оплату, минуя расчетный счет организации в банке, т. е. непосредственно кредитору.

Действия субъекта преступления, предусмотренного ст. 199.2 УК РФ, скрывающего денежные средства либо имущество от взыскания недоимки, могут быть обусловлены хозяйственными интересами предприятия. Однако гражданско-правовой и частный интерес хозяйствующего субъекта не может быть признан более значимым, нежели интерес общественный и государственный.

В то же время имеют место случаи, когда, скрывая денежные средства либо имущество, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки, лицо фактически действует в состоянии крайней необходимости, направляя средства на оплату текущих коммунальных платежей, а также поставок электроэнергии, газа, угля, защитных устройств, специального оборудования для перевозки и хранения опасных и взрывчатых веществ, водоочистки и т. п., поскольку осуществление этих платежей предотвращает техногенные или экологические катастрофы, социальный взрыв либо гибель людей. Данный вопрос следует разрешать с учетом положений ст. 39 УК РФ, в которой дано понятие «состояние крайней необходимости».

Справедливости ради необходимо отметить, что налоговые преступления отличаются существенной сложностью в доказывании. Оперуполномоченный, выявляющий налоговые преступления, следователь, их расследующий, прокурор, поддерживающий государственное обвинение в суде, и судья, выносящий приговор, являются юристами; в то же время, рассмотрение налоговых преступлений дополнительно требует и экономических (бухгалтерских) познаний. Уголовные дела о налоговых преступлениях зачастую состоят из многих томов, так как при расследовании изымается отчетность предприятий, налоговые декларации, первичная документация, которая приобщается к делу в качестве доказательств. Сложно доказуемым является умысел обвиняемых на совершение преступлений; сторона обвинения обязана доказать, что неуплата налогов не явилась следствием бухгалтерской ошибки, неправильных подсчетов, а также умысел на совершение налоговых преступлений исключается в случае противоречия законов.

#### **9.4. Экспертное исследование расчетов с подотчетными лицами**

Расходы подотчетных лиц из всей группы расчетных операций наиболее подвержены таким злоупотреблениям, как нецелевое использование средств организации, оформление мнимых и притворных сделок.

Источниками информации экспертного исследования операций с подотчетными лицами являются: приказы, авансовые отчеты с приложенными к ним оправдательными документами, отчеты кассира с приложенными к ним приходными и расходными кассовыми ордерами, Главная книга, данные аналитического и синтетического учета по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами». Авансовые отчеты проверяют сплошным порядком или выборочно. При этом устанавливают соблюдение правил выдачи авансов; целесообразность и законность использования подотчетных

сумм; правильность оформления документов, приложенных к авансовым отчетам; порядок погашения оправдательных документов с целью предотвращения их повторного использования; своевременность возврата неизрасходованных подотчетных сумм.

### **Этапы проверки:**

*1. Проверяется обоснованность выдачи наличных денег подотчетному лицу.* Заявление работника на аванс должно быть завизировано руководителем организации (структурного подразделения). В соответствии с п. 6.3 Указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства» «...для выдачи наличных денег работнику под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности юридического лица, индивидуального предпринимателя, расходный кассовый ордер 0310002 оформляется согласно письменному заявлению подотчетного лица, составленному в произвольной форме и содержащему запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выдаются наличные деньги, подпись руководителя и дату». Таким образом становится возможным установить, кто санкционировал расход и на какие цели.

Одним из элементов контроля за денежными суммами, выданными под отчет, является порядок отражения в учете подотчетных сумм, не возвращенных работниками в установленные сроки. Эти суммы по итогам инвентаризации внутрихозяйственных расчетов отражаются по кредиту счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В дальнейшем они списываются: со счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» в дебет счета 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» — если они могут быть удержаны из оплаты труда работника, или в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по

прочим операциям» — когда они не могут быть удержаны из оплаты труда работника.

Такой порядок учета, определенный Планом счетов, предписывает:

а) устанавливать приказом или распоряжением руководителя организации сроки сдачи авансовых отчетов. По суммам, полученным на командировочные расходы, срок сдачи отчета по командировке определен тремя рабочими днями (п.6.3 указания Банка России № 3210-У). Для сумм, полученных на хозяйственные нужды, срок сдачи авансового отчета и возврата неиспользованных подотчетных сумм определяется организацией самостоятельно;

б) устанавливать приказом или распоряжением руководителя, что неизрасходованные подотчетные суммы должны быть внесены работником в кассу организации одновременно со сдачей авансового отчета;

в) контролировать соблюдение подотчетными лицами установленных сроков возврата подотчетных сумм и своевременно отражать их на счете 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». На счете 94 следует открыть отдельный субсчет «Подотчетные суммы, не возвращенные в установленные сроки». Аналитический учет на этом субсчете должен быть организован по структурным подразделениям организации в разрезе каждого подотчетного лица;

г) при увольнении сотрудника бухгалтер должен проверить, нет ли задолженности за увольняющимся работником по счету 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» (73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»);

д) сотруднику бухгалтерии, производящему начисление сумм оплаты труда, должна быть передана ведомость на удержание своевременно не возвращенных подотчетных сумм.

2. Необходимо проверить законность и целесообразность возмещения командировочных расходов. Устанавливается правильность ведения журнала регистрации работников, направленных в командировки, обоснованность отдельных расходов целям командировки, установленным приказом руководителя.

3. Проверка правильности оформления первичных документов по приобретению товарно-материальных ценностей и получению услуг с целью подтверждения обоснованности возникновения кредиторской задолженности;

4. Подтверждение своевременности погашения и правильности отражения на счетах бухгалтерского учета расчетов с подотчетными лицами.

К часто встречающимся нарушениям относятся:

1) в организации не соблюдается порядок выдачи денег под отчет, т. е.

— отсутствие приказа руководителя, устанавливающего порядок выдачи работникам подотчетных сумм;

— допускается передача полученных под отчет наличных денег одним работником другому;

2) в организации не проводится инвентаризация расчетов с подотчетными лицами.

Пунктом 3.47 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденных приказом МФ РФ от 13.06.95 № 49, определено, что при инвентаризации подотчетных сумм проверяются отчеты подотчетных лиц по выданным авансам с учетом их целевого расходования, а также правильность использования и отчета по суммам выданных авансов каждому подотчетному лицу;

3) к авансовым отчетам не прилагаются либо прилагаются не имеющие всех обязательных реквизитов первичные оправдательные документы, подтверждающие произведенные расходы;

4) внесение на расчетный счет в банк другого юридического лица наличных денежных средств, полученных под отчет на приобретение материальных ценностей;

5) дата составления авансовых отчетов противоречит датам, указанным на первичных оправдательных документах.

### **9.5. Экспертное исследование расчетов с учредителями**

*Источники информации.* Поступление взносов учредителей контролируется на основе данных первичных документов и записей по кредиту счета 75 «Расчеты с учредителями» в корреспонденции с дебетом счетов учета основных и денежных средств, нематериальных активов, производственных запасов и др. По данным приходных кассовых ордеров, выписок банка с расчетного и валютного счетов с приложенными к ним оправдательными документами исследуют полноту и своевременность оприходования внесенных участниками в счет денежных сумм.

Для проверки привлекаются учредительные документы, являющиеся локальными нормативными документами организации: устав, учредительный договор, протоколы собрания учредителей. Кроме того, анализируются документы, подтверждающие законность функционирования организации:

— свидетельство о государственной регистрации, о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц;

— свидетельства о регистрации в органах статистики, ПФР, ФСС РФ, ФОМС;

— лицензии на определенные виды деятельности;

— документы, подтверждающие право собственности учредителей на имущество, вносимое в счет вклада в уставный капитал;

— проспект эмиссии;

— реестр акционеров;

— протоколы годового собрания акционеров (учредителей);

— решения совета директоров;

— приказы и распоряжения исполнительной дирекции организации;

— независимая оценка рыночной стоимости основных средств.

*Моментом фактического поступления взносов в уставный капитал организации являются:*

— для денежных средств — дата зачисления денег на расчетный (валютный) счет или внесения в кассу;

— для основных средств, материально-производственных запасов и нематериальных активов — дата составления акта приема-передачи основных средств, материальных и нематериальных активов или других документов, подтверждающих поступление указанных объектов.

Бухгалтерские документы и записи по учету операций с уставным капиталом и расчетов с инвесторами могут использоваться при обнаружении и раскрытии преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьями УК РФ: 159 «Мошенничество», 160 «Присвоение или растрата», 165 «Причинение имущественного ущерба путем обмана или злоупотребления доверием», 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», 182 «Заведомо ложная реклама», 185 «Злоупотребления при эмиссии ценных бумаг» и некоторыми другими. Например, под видом операций инвестирования в уставные капиталы организаций могут совершаться хищения денежных средств и материальных ценностей; легализация незаконных доходов и некоторые другие преступления. Хищения денежных средств и материальных ценностей могут совершаться и под видом операций по выплате дивидендов учредителям организации. Во всех случаях признаки и следы преступной деятельности закономерно отразятся в бухгалтерской информации в виде различного рода учетных противоречий.

Для того чтобы эксперт мог выявлять в учетной информации признаки и следы преступлений, совершаемых под



видом или в процессе операций с уставным капиталом и расчетов с инвесторами, ему необходимо знать некоторые особенности этих операций.

Наиболее сложные операции с уставным капиталом могут возникать в акционерных обществах (АО). К весьма распространенным в АО операциям с уставным капиталом относятся: выпуск акций, их размещение среди акционеров, выкуп и приобретение собственных акций, уменьшение уставного капитала и некоторые другие. Деятельность АО регламентируется федеральным законом от 26.12.1995 № 208-ФЗ. К основным операциям, под видом или в процессе которых может осуществляться преступная деятельность, ставшая объектом расследования, а сами операции — объектом аудиторской проверки, назначаемой по инициативе правоохранительных органов, относятся хозяйственные операции, связанные с учреждением АО, увеличением и уменьшением уставного капитала, хозяйственные операции по выкупу (приобретению), продаже и погашению собственных акций, по начислению и выплате дивидендов.

Способы противоправных действий, совершаемых в процессе или под видом операций с уставным капиталом и расчетов с инвесторами, многообразны. Однако с позиций их отражения в бухгалтерской информации эти действия можно сгруппировать по следующим основным направлениям:

- 1) неполное оприходование имущества и денежных средств с целью создания их неучтенных излишков;
- 2) необоснованное списание в расход имущества или денежных средств с целью создания их неучтенных излишков;
- 3) искажение оценки объектов учета с целью создания их неучтенных излишков;
- 4) создание фиктивной кредиторской задолженности для последующего присвоения денежных средств под видом погашения этой задолженности;
- 5) искажения отчетности с целью привлечения обманным путем средств пользователей этой отчетности.

К первому направлению можно отнести неполное оприходование:

— денежных средств, полученных в качестве эмиссионного дохода;

— денежных средств или имущества, поступивших в качестве оплаты за акции;

— денежных средств, поступивших в качестве неустойки за неисполнение обязанностей по оплате акций;

— денежных средств, полученных от продажи дополнительных акций или от увеличения их номинальной стоимости;

— денежных средств, источником которых является разница между выкупной ценой и номинальной стоимостью акций, при выкупе собственных акций;

— выкупленных акций (для начисления по ним дивидендов и создания фиктивной кредиторской задолженности).

Для выявления неполного оприходования денежных средств наиболее целесообразно использовать метод взаимного контроля различных документов, отражающих одну и ту же операцию, а также метод встречной проверки разных экземпляров одного и того же документа. Так, неоприходование денежных средств, поступивших в качестве эмиссионного дохода, можно выявить путем сопоставления общей суммы денежных средств, поступивших и записанных на счета бухгалтерского учета как эмиссионный доход, с расчетной величиной, определенной исходя из продажной и номинальной стоимости акций и их количества.

Для выявления неполного оприходования денежных средств, поступивших в качестве неустойки за неисполнение обязанностей по оплате акций, целесообразно провести встречную проверку с потенциальными плательщиками таких средств — юридическими и физическими лицами. К потенциальным плательщикам можно отнести лиц, своевременно не оплативших акции. Такая информация должна иметься в аналитическом учете к субсчету 75-1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал».

Неполное оприходование денежных средств или имущества, поступивших в качестве оплаты за акции, можно выявить, используя данные аналитического учета к счету 75-1. В случае неполного оприходования средств, поступивших по подписке за акции, на субсчете 75-1 не погашается дебетовое сальдо. С такими юридическими и физическими лицами целесообразно провести встречную проверку.

Неполное оприходование денежных средств, полученных от продажи дополнительных акций или от увеличения их номинальной стоимости, можно выявить путем сопоставления суммы денежных средств и имущества, поступивших от их реализации, с расчетной величиной. Расчетная величина определяется исходя из продажной стоимости дополнительных акций или из размера увеличения номинальной стоимости акций и их количества.

Неполное оприходование выкупленных собственных акций выявляется путем сопоставления фактически оприходованных акций согласно записям в аналитическом и синтетическом учете к счету 81 «Собственные акции» с информацией, содержащейся в решении о выкупе акций. Проверку целесообразно проводить по истечении срока, установленного для выкупа акций.

*Ко второму направлению можно отнести:*

— оплату акций физических лиц за счет имущества или денежных средств юридического лица;

— необоснованное изъятие денежных средств под видом или в процессе операций по оплате выкупаемых собственных акций, в том числе за счет занижения по учету цены выкупаемых акций.

Проверку для выявления фактов оплаты акций физических лиц за счет имущества или денежных средств юридического лица целесообразно проводить последовательно:

— установить акционеров — физических лиц, которые произвели оплату акций имуществом;

— определить форму этого имущества и гипотетическую возможность нахождения его в собственности конкретного физического лица;

— проверить по накладным или актам приемки-передачи имущества в организации-получателе, откуда поступило имущество (от юридического или физического лица);

— провести встречную проверку с организациями, в которых работают данные физические лица — акционеры или которые им подконтрольны;

— выявить, нет ли фактов списания с баланса в этих организациях имущества, поступившего в качестве оплаты акций.

Для выявления необоснованного изъятия денежных средств под видом или в процессе операций по оплате выкупаемых собственных акций целесообразно:

— установить сумму (по отчету кассира), списанную из кассы в качестве оплаты за собственные акции, выкупленные у акционеров;

— определить количество выкупленных акций и цену, по которой они выкупались на основе решения полномочного органа АО;

— сопоставить сумму, фактически поступившую в кассу по данным операциям, с расчетной суммой и количеством оприходованных собственных акций по данным аналитического учета к счету 81;

— сделать корректировку в случае расхождения на разницу между выкупной и номинальной ценой выкупаемых акций. После этого можно определить сумму, необоснованно списанную из кассы под видом оплаты собственных выкупленных акций.

*К третьему направлению можно отнести следующие способы:*

1. Завышение денежной оценки одной части имущества для сокрытия следов незаконного изъятия другой части имущества, поступившего в оплату акций. Для выявления признаков и следов незаконного изъятия, совершенного

подобным способом, целесообразно провести встречную проверку между организацией — получателем имущества и организацией-инвестором. Следы незаконного изъятия проявятся в виде противоречий между содержанием записей в разных экземплярах одного и того же документа (например, накладной). В организации-получателе вместо, например, двух предметов в накладной будет записан один предмет, но по стоимости двух.

2. Занижение по учету денежной оценки имущества, списываемого в оплату акций, с целью его незаконного изъятия путем списания по учету имущества на большую сумму, чем реально требуется для оплаты акций. Этот способ может встретиться в организации-инвесторе. В экземпляре накладной, переданной организации-получателю, указываются реальное количество предметов и их реальная цена. В экземпляре накладной, остающемся в организации-инвесторе, указывается завышенное количество предметов по заниженной цене. Следы проявляются в виде противоречий между разными экземплярами накладной, а также как несоответствие в цене имущества, указанной в экземпляре накладной организации-инвестора и в данных складского и бухгалтерского учета.

*К четвертому направлению можно отнести:*

- создание фиктивной кредиторской задолженности под видом или в процессе операций по начислению дивидендов;
- начисление дивидендов по ранее выкупленным и погашенным акциям;
- начисление дивидендов по акциям, поступившим в распоряжение акционерного общества;
- неисключение из реестра акций, не оплаченных в установленный срок, и последующее начисление по ним дивидендов.

Следы противоправной деятельности проявляются в виде противоречий между записями в аналитическом учете по счету 75-2 «Расчеты по выплате доходов» и документами, служащими основанием для этих записей. Именно документов, служащих

основанием для записей, отражающих задолженность по выплате доходов акционерам, и не будет, либо эти документы будут подложными.

*К пятому направлению* можно отнести следующие способы:

1. Неуменшение размера уставного капитала при фактической недостаточности чистых активов.

2. Соккрытие информации о событиях после отчетной даты и условных фактов хозяйственной деятельности. С целью обмана пользователей отчетности события после отчетной даты, отрицательно повлиявшие на финансовое состояние организации, могут не показываться в отчетности. Такие действия могут характеризовать умысел на совершение преступления, поэтому их выявление имеет большое значение при установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по уголовному делу. Условные факты, отрицательно повлиявшие на финансовое состояние организации, могут в отчетности не отражаться либо отражаться в заниженной величине. Для этого может искажаться расчет денежной оценки последствий наступления условного факта.

3. Приукрашивание показателей отчетности с целью создания видимости более благополучного финансового состояния. С этой целью показатели баланса могут умышленно искажаться в сторону завышения по каким-либо статьям, характеризующим размеры производственных запасов, готовой продукции, товаров, денежных средств, и некоторым другим, характеризующим величину активов организации, с одновременным занижением нереальной к взысканию дебиторской задолженности. А такие показатели баланса, как задолженность по кредитам и займам, а также юридическим и физическим лицам, могут искажаться в сторону уменьшения с одновременным увеличением, например, нераспределенной прибыли отчетного года. Это позволяет приукрашивать финансовое состояние предприятия и способствует незаконному получению кредитов, займов, привлечению средств инвесторов.

Так, при совершении преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 185 УК РФ «Злоупотребления при эмиссии ценных бумаг» (т. е. внесение в проспект эмиссии ценных бумаг заведомо недостоверной информации, а равно утверждение проспекта эмиссии, содержащего заведомо недостоверную информацию, или утверждение заведомо недостоверных результатов эмиссии, если эти деяния повлекли причинение крупного ущерба), признаки преступной деятельности можно установить путем сравнительного анализа показателей финансовой отчетности. Анализ показателей отчетности в динамике может обнаружить неоправданно резкое улучшение финансового состояния организации по мере приближения к дате представления на регистрацию проспекта эмиссии. Более детальные сведения о степени искажения отчетности может дать ее углубленная проверка на предмет соответствия показателей отчетности бухгалтерским записям, документам и фактическому наличию активов.

Аналогично можно установить в отчетности признаки преступления, ответственность за которое предусмотрена ч. 1 ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита» (заметим, что в обоих случаях одинаковая цель — привлечение денежных средств — достигается разными методами: в одном случае за счет привлечения средств населения или юридических лиц, а в другом — за счет кредита банка).

4. Завышение величины прибыли, приходящейся на одну акцию, с целью привлечения средств инвесторов. Может также занижаться количество акций.

5. Завышение размера фактически выплачиваемых дивидендов может применяться при совершении преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 182 УК РФ «Заведомо ложная реклама». Так, если в рекламе обещались высокие дивиденды на вложенные средства, то признаки ложности такой рекламы можно обнаружить при анализе финансового состояния организации. Исходные данные для подобного анализа можно получить из бухгалтерских

балансов за ряд смежных периодов: прибыльность организации в динамике; рост или снижение обязательств к выплате и получению; наличие денежных средств и других высоколиквидных активов (ценные бумаги, краткосрочная дебиторская задолженность); наличие другого имущества, которым организация может отвечать по своим обязательствам в случае банкротства. Если в результате анализа финансовой отчетности будет установлено неудовлетворительное финансовое состояние организации, то это может служить признаком ложности рекламы по поводу обещания высоких дивидендов на вложенные средства.

6. Соккрытие или искажение данных об аффилированных лицах, которые чрезвычайно важны при раскрытии преступлений, связанных с преднамеренным или фиктивным банкротством. Так, при совершении преступления, ответственность за которое предусмотрена ст. 196 УК РФ «Преднамеренное банкротство» (т. е. умышленное создание или увеличение неплатежеспособности, совершенное руководителем или собственником коммерческой организации, а равно индивидуальным предпринимателем в личных интересах или интересах иных лиц, причинившее крупный ущерб либо иные тяжкие последствия), некоторые признаки преступной деятельности могут быть выявлены с помощью анализа показателей финансовой отчетности. В частности, такой анализ, выполненный в динамике за определенный период, позволит определить факторы, повлиявшие на снижение платежеспособности. Дальнейший анализ даст информацию для выводов о том, можно ли было предотвратить неплатежеспособность организации. Смысл противоправной деятельности может заключаться в умышленном доведении аффилированным лицом до банкротства своего конкурента или государственной организации частным предприятием с целью завладения его активами. Поэтому для обмана пользователей отчетности информация об аффилированных лицах может в отчетности искажаться.



Перечень названных способов противоправной деятельности нельзя считать исчерпывающим. Исходя из конкретных условий могут применяться и другие способы. Необходимо отметить, что бухгалтерская информация об операциях с уставным капиталом и по расчетам с инвесторами может использоваться и при раскрытии преступлений, не связанных непосредственно с этими операциями. Так, сведения о фамилиях акционеров, величине их доли в уставном капитале, размере начисленных и выплаченных дивидендов могут быть полезными при раскрытии легализации преступно добытого имущества и некоторых других преступлений.

### **9.6. Экспертное исследование расчетов с разными дебиторами и кредиторами**

Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» предназначен для обобщения информации о расчетах по операциям с дебиторами и кредиторами, не упомянутыми в пояснениях к счетам 60–75: по имущественному и лично-му страхованию; по претензиям; по суммам, удержанным из оплаты труда работников организации в пользу других организаций и отдельных лиц на основании исполнительных документов или постановлений судов, и др.

При исследовании расчетов с депонентами устанавливается реальность возникновения задолженности, законность ее списания. Для этого сверяют депонированные суммы с расчетно-платежными ведомостями, сопоставляют фамилии депонентов в различных документах. Следует убедиться в правильности перечисления депонированных сумм в сберегательные банки на лицевые счета отдельных депонентов или перечисления почтовым переводом.

Деятельность предприятия, даже самого заурядного и малочисленного по штату сотрудников, вольно или невольно соприкасается с различными ситуациями социально-правового порядка. Случается, например, что в бухгалтерию поступают исполнительные листы из суда, предписывающие произвести

те или иные обязательные платежи. В основном это платежи за счет средств предприятия или отдельных его работников в пользу физических или юридических лиц.

В подобных случаях предприятие обязано исполнить судебное предписание и, следовательно, своевременно производить платежи, удерживать, если это предусмотрено решением суда и законодательством, соответствующие суммы из заработной платы работника.

Но судебными исполнительными листами перечень документов, на основании которых предприятие обязано производить платежи, не ограничивается. Согласно статье 7 Федерального закона от 21 июля 1997 г. № 119-ФЗ «Об исполнительном производстве» (далее — закон об исполнительном производстве), к исполнительным документам относятся:

- исполнительные листы, выдаваемые судами;
- судебные приказы;
- нотариально удостоверенные соглашения об уплате алиментов;
- постановления органов (должностных лиц), уполномоченных рассматривать дела об административных правонарушениях;
- удостоверения комиссии по трудовым спорам, выдаваемые на основании ее решений;
- постановления судебного пристава-исполнителя.

Все эти исполнительные документы носят для руководства предприятия обязательный характер. Поэтому при поступлении в организацию они должны быть зарегистрированы и не позднее следующего дня переданы в бухгалтерию под расписку ответственному лицу, назначенному приказом администрации.

Получив исполнительные документы, работники бухгалтерии обязаны организовать их учет и хранение. Документы регистрируются и далее хранятся как бланки строгой отчетности.

О поступлении исполнительного документа должны быть извещены судебный исполнитель и взыскатель.

Но прежде чем переходить к перечислению и удержанию сумм, указанных в исполнительных документах, необходимо удостовериться, соответствует ли содержание этих документов законным требованиям и, значит, могут ли они быть признаны правомерным основанием для платежей.

Поступивший на предприятие документ должен в обязательном порядке содержать следующие данные:

- наименование суда или другого органа, выдавшего исполнительный документ;
- данные о деле или материалах, по которым выдан исполнительный документ, с указанием их номеров;
- дату принятия акта, подлежащего исполнению;
- наименование взыскателя-организации, должника-организации и их адреса;
- фамилию, имя, отчество взыскателя-гражданина и должника-гражданина, их местожительство, дату и место рождения должника-гражданина и место его работы;
- краткое изложение решения судебного или другого органа;
- дату вступления в силу судебного акта;
- дату выдачи исполнительного документа и срок предъявления его к исполнению;
- подпись судьи (должностного лица иного органа, принявшего акт) и гербовую печать.

На основании исполнительных документов из заработной платы работников производятся следующие удержания:

- алименты на несовершеннолетних детей или на недееспособных родителей;
- суммы, перечисляемые в возмещение вреда, причиненного физическим лицам в результате полной или частичной потери ими трудоспособности, потери кормильца, нанесения имущественного ущерба;
- суммы, перечисляемые в возмещение имущественного вреда или ущерба, причиненного юридическим лицам;
- суммы, перечисляемые в возмещение морального вреда.

Сумма платежей и соответственно суммы к предстоящему удержанию определяются самими исполнительными документами.

Общая сумма удержаний при этом не может превышать 50 процентов от заработной платы.

Согласно пункту 3 статьи 66 закона об исполнительном производстве, установленные ограничения удержаний с заработка работников в размере 50 процентов не применяются в следующих случаях:

- при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей;
- при возмещении вреда, причиненного здоровью;
- при возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в результате смерти кормильца;
- при возмещении за ущерб, причиненный преступлением.

В таких случаях общий размер удержаний может достигать 70 процентов, но не более. Иногда наряду с удержаниями по исполнительным документам из заработной платы работника производятся удержания по инициативе администрации. Эти удержания не должны превышать 20 процентов от заработка.

Общая сумма удержаний, как указывалось выше, не должна превышать в соответствующих случаях 50 или 70 процентов.

Размер удержаний из заработной платы и иных видов доходов работника исчисляется из суммы, оставшейся после налогообложения.

Отдельного внимания заслуживают экспертные процедуры по проверке расчетов по договорам простого товарищества (совместной деятельности). В соответствии с ГК РФ совместная деятельность без образования юридического лица осуществляется на основе договора между ее участниками. По договору простого товарищества стороны обязуются путем объединения имущества и усилий совместно действовать для достижения общей хозяйственной или другой цели, не противоречащей действующему законодательству. Имущество, объединенное участниками для совместной деятельности,

учитывается на отдельном балансе у того участника, которому в соответствии с договором поручено ведение общих дел. Данные отдельного баланса в баланс предприятия-участника, ведущего общие дела, не включаются.

Исходя из сущности и характера деятельности по договорам простого товарищества организуется и процесс проверки. Прежде всего проверяются наличие и содержание договора о совместной деятельности. Выясняется цель совместной деятельности, ее участники, кому поручено ведение общих дел, порядок объединения имущества, выполнения работ, распределения прибыли и имущества и др.

По каждому договору устанавливается правильность порядка оформления и учета совершаемых операций (наличие первичных документов, указание корреспонденции счетов в учетных регистрах, составление отчетности), правильность расчета и уплаты налогов в бюджет. Эксперту необходимо учесть, что налог на прибыль (причитающуюся ее часть) и налог на имущество (переданное в совместную деятельность) платит каждый участник самостоятельно. Другие налоги, возникающие в рамках осуществления совместной хозяйственной деятельности, уплачивает участник, который ведет бухгалтерский учет. Стоимость имущества, передаваемого в совместную деятельность (и возвращаемого участникам), а также часть прибыли, поступающая конкретному участнику, НДС не облагается.

В ходе проверки необходимо также установить правильность отражения в учете разницы между договорной и балансовой стоимостью имущества, передаваемого в совместную деятельность по договору простого товарищества.

Нарушения, идентифицируемые в процессе экспертизы расчетов по совместной деятельности:

— отсутствие договора простого товарищества или составление его с нарушениями ГК РФ;

- отсутствие фактической совместной деятельности, обособленного баланса по договору простого товарищества;
- фиктивная совместная деятельность (направленная на выведение имущества, денежных средств или уклонение от уплаты налогов).

### **Вопросы для обсуждения**

1. Какие методические приемы используют при экспертном исследовании расчетных операций?
2. Какие нарушения наиболее часто встречаются при экспертном исследовании расчетов с подотчетными лицами? Какие меры в организации могут предотвратить эти нарушения?
3. Как определяется сумма претензии, связанной с нарушением условий гражданско-правового договора? Что такое прямой действительный ущерб, упущенная выгода?
4. Какова разница между налоговой оптимизацией и налоговым правонарушением? Какие факторы определяют характер противоправного действия?
5. В каких документах бухгалтерского учета могут остаться следы необоснованного возмещения НДС? Необоснованного признания расходов в целях налогообложения прибыли? Неполного учета доходов?
6. Какие нарушения, связанные с расчетами с учредителями, могут стать факторами принудительной ликвидации юридического лица?

### **Темы рефератов**

1. Особенности экспертного исследования расчетов с бюджетом.
2. Порядок и основания ареста денежных счетов в банках.
3. Типичные нарушения, допускаемые при расчетах с подотчетными суммами.

## **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Дебиторская задолженность может быть:
  - а) неистребованная;
  - б) с просроченным сроком исковой давности;
  - в) пролонгированная.
2. Списывать дебиторскую задолженность на убыток можно:
  - а) по результатам проведенной инвентаризации;
  - б) по приказу руководителя организации;
  - в) по справке, составленной бухгалтерией организации.
3. Основанием для осуществления операций по проведению одностороннего зачета является:
  - а) акт сверки взаимной задолженности;
  - б) справка, составленная бухгалтерией организации;
  - в) заявление другой стороны.
4. Отгрузка продукции покупателям на условиях последующей оплаты должна проводиться при соблюдении следующих условий:
  - а) наличие на отгрузочных документах отметки о проверке дебиторской задолженности покупателя;
  - б) наличие информации о банковских счетах покупателя;
  - в) незначительная величина отгрузки.
5. Эксперту необходимо изучить действующий в организации порядок разделения обязанностей. Для предотвращения роста дебиторской задолженности одно и то же должностное лицо ни в коем случае не должно совмещать следующие функции:
  - а) начальника отдела сбыта и начальника финансовой службы;
  - б) начальника финансовой службы и главного бухгалтера;
  - в) начальника отдела сбыта и отдела снабжения.
6. Сверку расчетов в организации должен проводить:
  - а) отдел сбыта;
  - б) финансовый отдел;
  - в) фактурный отдел.

7. В ходе проверки материалов, полученных по итогам годовой инвентаризации, эксперт-бухгалтер должен обратить внимание на следующее:

- а) не списаны ли на увеличение дебиторской задолженности недостачи материальных ценностей;
- б) не списаны ли на увеличение дебиторской задолженности суммы, перечисленные поставщикам под предлогом возврата кредиторской задолженности;
- в) не списана ли на увеличение дебиторской задолженности сумма начисленной амортизации по основным средствам.

8. При экспертизе командировочных расходов необходимо проверить:

- а) журнал регистрации командировочных удостоверений;
- б) журнал-ордер № 3;
- в) авансовые отчеты.

9. При экспертизе командировочных расходов необходимо проверить:

- а) приказы о направлении работника в командировку;
- б) журнал-ордер № 7;
- в) книгу регистрации счетов-фактур.

10. При экспертизе командировочных расходов необходимо проверить:

- а) заявление на выдачу денег из кассы;
- б) документы, подтверждающие произведенные расходы;
- в) журнал регистрации доверенностей.

11. Какие расходы признает проверяющий, если в счете за проживание указаны следующие расходы:

- а) бронирование номера;
- б) проживание;
- в) плата за пользование телевизором.

12. При проверке подотчетных сумм, выданных на хозяйственные нужды, эксперт обязан проверить соответствие сумм:

- а) в первичных оправдательных документах и в авансовых отчетах;



б) в журнале № 7 (в разрезе подотчетных лиц) и в авансовых отчетах;

в) в журнале № 1 и в кассовой книге.

13. К документам по оформлению представительских расходов относятся:

а) программа приема;

б) приказ директора организации;

в) смета расходов.

14. К документам по оформлению представительских расходов относятся:

а) отчет о произведенных расходах;

б) первичные учетные документы;

в) договор о намерениях, заключенный с представителями другой организации.

## **Производственные ситуации**

### ***Задача 20***

В аналитическом учете оптово-закупочной базы по субсчету 76 «Расчеты по претензиям» числится задолженность:

а) за бумажной фабрикой в сумме 78 000 руб. за непоступивший товар, оплаченный 12 августа по счету № 765, железнодорожная накладная № 356435. Как выяснилось из переписки с поставщиком, квитанция к накладной была им выслана своевременно, но затерялась среди почтовых переводов у бухгалтера Коротковой А. Г. Из-за отсутствия квитанции претензия железной дороге не предъявлялась. В январе следующего года бухгалтер Короткова А. Г. разыскала квитанцию железнодорожной накладной, но в юридическую службу для предъявления претензии не передала;

б) за заводом спортивных принадлежностей в сумме 5 200 руб. по претензии № 1433 за возвращенные роликовые коньки. Согласно решению арбитражного суда счет базы подлежит бесспорной оплате.

Определите реальность взыскания дебиторской задолженности. Ответ обоснуйте.

### **Задача 21**

Установить правомерность предъявленной мебельной фабрикой поставщику за несвоевременную поставку древесины претензии в сумме 200 000 руб., если:

— план производства мебели за 7 дней простоя фабрики — 22 изделия;

— плановая себестоимость одного изделия — 1200 руб., в т. ч. 200 руб. — условно-постоянные расходы; цена реализации одного изделия без НДС 5000 руб.;

— предъявлено покупателями претензий мебельной фабрике за несвоевременную поставку мебели — 50 000 руб.

Ответ обоснуйте расчетами.

### **Задача 22**

Нефтеперерабатывающим заводом в адрес организации оптовой торговли отправлено по железной дороге 120 тонн дизельного топлива. Цистерны прибыли на станцию назначения 21.12 и переданы под слив.

При приемке дизтоплива был составлен акт от 23.12 комиссией в составе заведующего нефтебазой Морозова И. Д., бухгалтера Сергеевой Н. А. и директора Горлова Г. Д. В акте указано, что в соответствии с документами поставщика отправлено 120 т дизтоплива по цене 5 000 руб. за 1 т на общую сумму 600 000 руб.

При контрольном измерении объема дизтоплива в автоцистернах выявлена недостача 600 кг на сумму 3000 руб. Согласно акту приемки бухгалтерией оприходовано 119 400 кг дизтоплива. Недостача списана на издержки обращения по статье «Потери товаров и технологические отходы». Акт никем не утвержден. Норма естественной убыли в пути для дизтоплива составляет 0,01 % в день. Цистерны находились в пути 10 дней.

Какие правила были нарушены при списании недостачи? Составьте бухгалтерские записи на списание недостачи товара в пределах норм и сверх норм. Укажите круг ответственных лиц. Определите сумму ущерба.

### ***Задача 23***

В ООО «Мираж» обнаружено дебетовое сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками» на конец 20\_\_ г. в сумме 150 000 руб. По объяснению главного бухгалтера, на эту сумму выданы авансы поставщику материалов ООО «Симона».

При дальнейшей экспертизе выяснилось, что договор на поставку материалов с этой фирмой отсутствует, к авансовым отчетам главного бухгалтера Седина Н. Н. от 10.08.20\_\_ г., 18.09.20\_\_ г. и 09.10.20\_\_ г. приложены квитанции к приходным кассовым ордерам на суммы 10 000 руб., 60 000 и 80 000 руб. соответственно. Техническая экспертиза показала, что печати на этих квитанциях выполнены на струйном принтере.

Укажите возможные цели совершения такого правонарушения. Приведите доказательства эксперта-бухгалтера и методы установления истины. Укажите сумму ущерба, виновных лиц и возможные финансовые санкции.

### ***Задача 24***

В ходе бухгалтерской экспертизы было установлено, что в феврале текущего года сотрудник организации находился в командировке 4 дня.

К авансовому отчету приложены:

— два железнодорожных билета на проезд до места командировки и обратно на сумму 1020 руб.;

— счет гостиницы за двое суток проживания на сумму 4 000 руб.;

— счет за обслуживание в баре на сумму 700 руб.;

— посещение тренажерного зала на сумму 1500 руб.

Приказом руководителя в организации установлена величина суточных расходов в размере 900 руб. в сутки.

Бухгалтером были сделаны следующие записи:

Дебет 26 Кредит 71—10 820 руб.

Выявите нарушения в учете и налогообложении организации, если она зарегистрирована на общем режиме налогообложения. Определите сумму ущерба и кому он нанесен.

### **Задача 25**

Установите правомерность суммы претензии в 300 000 руб., предъявленной Автоколонной № 1 поставщику топлива организации Б в результате просрочки поставки дизельного топлива в Автоколонну № 1 на сутки, если:

— нормативный суточный пробег автомобилей с грузом — 10 тыс. т-км;

— нормативная себестоимость 1 т-км — 18,5 руб., в т. ч. условно-постоянные расходы — 9,5 руб., условно-переменные расходы — 9 руб. По прейскуранту услуг цена 1 т-км без НДС — 30 руб.;

— финансовые санкции по аннулированным заказам за сутки простоя составили 20 000 руб.

Ответ обоснуйте расчетами.

## **Тема 10. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами**

- 10.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с материально-производственными запасами
- 10.2. Методические приемы экспертного исследования операций с материально-производственными запасами
- 10.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с материально-производственными запасами

### **10.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с материально-производственными запасами**

Основными объектами экспертного исследования операций с материально-производственными запасами являются:

- сохранность материалов в местах хранения и на всех этапах их движения;
- использование материалов в производстве;
- документальное отражение операций и обеспечение достоверных данных по заготовлению, поступлению и отпуску материалов;
- закрепление материальной ответственности;
- приемка продукции производственно-технического назначения по количеству и качеству, соответствует ли она требованиям инструкции о порядке приемки продукции по количеству и качеству;
- отражение в учете неотфактурованных поставок материальных ценностей, находящихся в пути;
- списание материалов в случае их порчи или недостачи (приняты ли меры к взысканию недостачи с виновных лиц);
- правильность отражения в учете результатов инвентаризации;
- правильность отражения в учете операции с тарой;

- правильность осуществления учета товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение;
- правильность осуществления учета строительных материалов открытого хранения.

Основными источниками информации являются первичные документы по учету производственных запасов и различные аналитические и синтетические регистры. В качестве первичных документов по учету материалов используются преимущественно унифицированные учетные документы, к числу которых относятся следующие формы: доверенность — применяется для оформления права лица выступать в качестве доверенного лица организации при получении материальных ценностей, отпускаемых поставщиком по наряду, счету, договору, заказу, соглашению; приходный ордер — используется для учета материалов, поступающих от поставщиков или из переработки; акт о приемке материалов — для оформления приемки материальных ценностей, имеющих количественные и качественные расхождения с данными сопроводительных документов поставщика; лимитно-заборная карта — применяется для оформления отпуска материалов, систематически потребляемых при изготовлении продукции в течение месяца; требование-накладная — используется для учета движения материальных ценностей внутри организации между структурными подразделениями или материально ответственными лицами; накладная на отпуск материалов на сторону — применяется для учета отпуска материальных ценностей хозяйствам своей организации, расположенным за пределами ее территории, или сторонним организациям; карточка учета материалов — предназначена для учета движения материалов на складе по каждому сорту, виду, размеру или другому признаку материала; акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, — применяется для оформления оприходования материальных ценностей, полученных при

разборке и демонтаже зданий и сооружений, пригодных для использования при производстве работ.

Эксперту-бухгалтеру необходимо проверить, как ведется учет на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» и 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам». Основное внимание при этом, безусловно, следует уделить счету 10 «Материалы», который подразделяется на субсчета по группам материальных ценностей.

Общие данные по учету материальных ценностей и производственных запасов проверяются по статьям раздела II «Оборотные активы» актива бухгалтерского баланса по строкам 1210 «Запасы», 1220 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материалам» и по таким бухгалтерским регистрам, как Главная книга или соответствующие машинограммы, полученные на персональных компьютерах.

## **10.2. Методические приемы экспертного исследования операций с материально-производственными запасами**

При рассмотрении вопросов обеспечения организацией сохранности производственных запасов следует иметь в виду, что неучтенные излишки сырья и материалов на производстве и на складах в основном создаются с целью изъятия их в натуре, производства из них готовой неучтенной продукции, а также сокрытия ранее образовавшихся недостач, в том числе вызванных оприходованием сырья и материалов по бестоварным документам.

Излишки сырья и материалов могут быть образованы на разных стадиях движения этих ценностей: при приемке на склад, хранении, передаче со склада в цех, списании на производство и т. п.

Одним из основных условий образования излишков является списание сырья и материалов на производство в размере, превышающем действительную потребность в них. Для списания излишков на практике используются следующие способы.

*Списание сырья и материалов на производство не по фактическому их расходу на выпуск учтенной продукции, а из расчета потребности, установленной утвержденными нормами*, которые в ряде случаев являются завышенными, не отражают снижения материальных затрат, достигнутого за счет совершенствования технологического процесса, внедрения рационализаторских предложений, замены оборудования и сырья и проведения других мероприятий. При списании сырья и материалов по завышенным нормам возникают их излишки, незаконно присваиваемые и используемые для производства неучтенной продукции, которую виновные лица в большинстве случаев сбывают, а выручку присваивают.

*Применение средних норм расхода при списании сырья и материалов на производство* тоже ведет к образованию излишков сырья и материалов. Подобные способы на практике часто применяются в швейной, обувной, меховой и некоторых других отраслях промышленности.

*Нарушение технических условий при выпуске продукции:* ухудшение их качества вследствие использования сырья более низкого качества, чем предусмотрено техническими нормами; замена одних компонентов другими и т. д. Они имеют место, например, в кондитерской промышленности, где в отдельных случаях допускается замена дорогих видов сырья дешевыми (шоколад заменяют какао, сахар — сахарином), в промышленности безалкогольных напитков (замена натуральных сиропов искусственными) и в других отраслях промышленности.

*Необоснованное списание сырья и материалов на потери в количествах, превышающих их фактический и допускаемый нормами расход, а также списание этих ценностей на потери при отдельных технологических операциях, которые*



*фактически не выполнялись.* Например, в винодельческой промышленности технологией предусмотрены потери сырья при фильтрации вина, но в ряде случаев она не производится. При списании на фильтрацию потерь создаются излишки вина, которые в дальнейшем безучетно реализуются.

*Похищение давальческого сырья и материалов, списание которых на производство нередко производится в завышенных количествах против обусловленных договорами, заключенными между сторонами.* Проверяющий должен иметь в виду, что излишки сырья и материалов, помимо производства, образуются в ряде случаев и на складах сырья, в частности при неполном оприходовании сырья и материалов при приемке их на склад от поставщиков; занижении в приходных документах качественных показателей сырья и материалов против их фактических показателей при приемке от поставщиков (занижение жирности молока, крахмалистости зерна, сахаристости винограда и свеклы, завышение влажности зерна и др.). При этом необходимо учитывать, что в некоторых отраслях промышленности (спиртовая, сахарная, пивоваренная и др.) применяется двойной учет сырья, т. е. по общему весу и по содержанию в нем отдельных элементов. Так, сахарная свекла учитывается по весу и отдельно учитываются количество сахара в кормовой патоке, количество крахмала в зерне (в спиртовом и пивоваренном производстве) и т. п. Кроме того, вес некоторых видов сырья определяется при фактической влажности и пересчитывается с учетом установленной для этих видов сырья кондиционной влажности. Не получив точных данных о состоянии сырья от инженера-технолога или товароведа, нельзя делать вывод о наличии недостачи или излишка этих видов сырья.

Излишки сырья и материалов могут образоваться также в результате:

— необоснованного составления коммерческих и внутренних актов на недостачу, бой, утечку и порчу товарно-материальных

ценностей при приеме, погрузке, транспортировке и разгрузке их на складах, базах, пристанях и железнодорожных станциях;

— завоза сырья и материалов от поставщиков в больших количествах, чем указано в сопроводительных документах, или завоза ценностей вообще без документального оформления (сторонние товары);

— завоза от поставщиков доброкачественного сырья и материалов вместо отходов, показанных в сопроводительных документах;

— завышения веса тары при составлении актов на ее завес;

— внесения в сырье и материалы посторонних или более низкого качества однородных веществ с целью увеличения их количества или веса (цикория в кофе, низкосортной муки в муку высшего сорта и др.).

В отдельных отраслях промышленности излишки создаются путем замены одних ценностей другими без оформления документами.

Приведенный перечень способов создания неучтенных излишков сырья и материалов не является исчерпывающим, но именно указанные способы наиболее часто встречаются на практике.

В ходе проверки в первую очередь проверяются: состояние складского хозяйства, подбор и расстановка материально ответственных лиц; организация пропускной системы; своевременность проведения инвентаризации и выполнение плана внезапных проверок наличия материальных ценностей и др.

Проверка предусматривает обследование складов и мест хранения материальных ценностей с целью выяснения их пригодности для использования по назначению; соблюдения правил хранения ценностей и правил противопожарной безопасности; наличия сигнализации, весового хозяйства, других измерительных приборов и т. д.

В соответствии с установленными правилами материальные ценности на складах хранятся по группам, видам, артикулам и сортам на стеллажах, в ячейках или в специализированной

таре. Номенклатурные номера материальных ценностей указываются на прикрепляемых ярлыках.

Одновременно проверяются система отпуска материалов в производство (цехи основного и вспомогательного производства), правильность определения их количества с помощью весоизмерительных приборов, а также состояние контроля со стороны руководителей цехов, своевременность и точность отражения отпуска в соответствующих первичных и сводных документах.

Неотъемлемой частью контроля сохранности материальных ценностей на складах организации является проверка складского учета. Практика работы показывает, что основные нарушения в ведении складского учета состоят в наличии отрицательных переходящих остатков («красное» сальдо) по видам материальных ценностей, отсутствии записей о поступлении материалов по отдельным приходным документам, расхождении между данными карточек складского учета и бухгалтерского учета, завышении количества списываемых документов, неправильном подсчете остатков и т. д.

«Красное» сальдо свидетельствует о неполном или несвоевременном оприходовании поступивших материальных ценностей, списании завышенного количества материалов в производстве против фактически отпущенного, оформлении бестоварных документов на расход материалов, неправильном подсчете переходящих остатков и т. д.

Отрицательные переходящие остатки того или иного материала после очередного поступления этого вида материала временно закрываются, а количество материальных ценностей на эту величину уменьшается. Отрицательные остатки показывают размер неучтенных материалов и являются резервом для хищений.

Отдельные приходные документы, особенно по неотфактурованным поставкам, могут не отражаться в карточках складского учета. Для их выявления необходимо внезапно проверить все первичные документы кладовщика.

Расхождения между данными складского и бухгалтерского учета выявляются путем сопоставления остатков по сальдовой книге с остатками, подсчитанными бухгалтерией в оборотных ведомостях по группам материалов.

Обеспечение сохранности материальных ценностей во многом зависит от подбора и расстановки материально ответственных лиц. На такие должности не должны приниматься лица, имевшие судимость за растраты, хищения и не оправдавшие доверия на прежних работах.

В процессе проверки уточняются: наличие заключенных письменных договоров, состояние контроля за деятельностью материально ответственных лиц и первичного учета и отчетности о движении материальных ценностей, наличие номенклатуры (ценников), соблюдение режима работы складов. Одновременно в бухгалтерии организации проверяется правильность оформления передачи складов при смене материально ответственных лиц, их болезни, уходе в отпуск и отражения выявленных расхождений в бухгалтерском учете.

Другим важным условием обеспечения сохранности материальных ценностей является правильно организованная охрана. Контроль ее состояния начинается с внезапной проверки внутреннего контроля ввоза и вывоза материальных ценностей, а именно:

- соблюдения установленного порядка оформления и регистрации пропусков работниками охраны;
- своевременности возврата ими в бухгалтерию использованных пропусков; выполнения других условий.

Здесь встречаются разные нарушения: вывоз материальных ценностей по одним пропускам дважды; вывоз материальных ценностей по пропускам, подписанным лицами, не имеющими на это права; вывоз материальных ценностей по устным разрешениям и запискам и т. д.

Проверка пропускной системы организации должна осуществляться с учетом производственных взаимосвязей между отдельными территориально обособленными

специализированными цехами. Оформляемые пропуска на вывоз сырья и полуфабрикатов в порядке внутренней кооперации требуют от работников экономического субъекта тщательного контроля.

При выявлении нарушений и злоупотреблений в производственной деятельности цехов (неполном оприходовании производственной продукции, приписках, хищениях, искажениях в учете) пропуска используются в качестве источников контроля. Их данные сопоставляются с фактическим количеством, ассортиментом, качеством и стоимостью вывезенных материальных ценностей, отраженных в счетах-фактурах, приказах-фактурах, приказах-накладных, спецификациях, ярлыках и других сопроводительных документах.

Контроль сохранности материальных ценностей включает проверку своевременности, полноты и правильности проведенных организацией инвентаризаций.

Анализ экспертной практики позволил определить основные способы искажения учетных данных в целях хищений сырья и материалов в условиях обработки учетных данных на ЭВМ. К ним, в частности, относятся:

- искажение данных учета путем занижения прихода или завышения расхода материальных ценностей в машинограммах;

- умышленные ошибки и подлоги в процессе кодирования первичных документов (проставление кода в документах по приходу материалов более дешевых видов ценностей, а в документах по расходу — более дорогих);

- искажение учета сырья и материалов путем введения в ЭВМ данных документов, ранее прошедших обработку, или подложных документов;

- искажение шифров номенклатурных номеров в первичных документах;

- искажение данных учета в момент перфорирования первичных документов (пропуск отдельных первичных документов, непробивка какой-либо цифры) и т. д.

Для выявления ошибок, допущенных при перенесении данных на машинные носители информации, рекомендуется использовать первичные документы, а также выпускаемые ЭВМ контрольные машинограммы, являющиеся учетным регистром хронологической записи. К признакам, свидетельствующим о возможных хищениях при учете материалов на ЭВМ, относятся:

- отсутствие требуемых реквизитов и наличие исправлений в первичных документах, направленных на обработку ЭВМ;
- противоречия данных первичных документов и машинограмм;
- исправления в машинограммах (оговоренные и неоговоренные);
- несоответствие итогов дебетовых и кредитовых оборотов контрольных машинограмм;
- наличие противоречий внутри документа и машинограммы.

### 10.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с материально-производственными запасами

Проверка правильности проведения инвентаризации материально-производственных запасов (МПЗ) и отражение ее результатов в бухгалтерском учете фиксируется в рабочем документе (таблица 10.1).

Таблица 10.1

#### Ведомость обобщения выявленных нарушений в проведении и учете результатов инвентаризации

Наименование документа	Номер и дата	Замечания по оформлению документов и проведению инвентаризации	Результаты проведения инвентаризации		Замечания эксперта	
			Результат согласно инвентаризационной ведомости	Отражение в бухгалтерском учете	По правильности оценки организацией результатов инвентаризации	По полноте, правильности, своевременности отражения результатов инвентаризации в учете

Рекомендуемая форма для отражения выявленных нарушений представлена в отчетном документе (таблица 10.2).

Таблица 10.2

### Журнал учета выявленных нарушений

№п/п	Номер процедуры	Ссылка на рабочий документ	Наименование нарушения	Сумма	Ссылка на нормативный документ	Влияние на бухгалтерскую отчетность	Рекомендации эксперта

Процедура анализа документов, подтверждающих обременение прав собственности на МПЗ, отражаются в рабочем документе (таблица). Выявленные обременения группируются в отчетном документе (таблица 10.3) с целью оценки их влияния на бухгалтерскую отчетность.

Таблица 10.3

### Ведомость учета результатов проверки права собственности и оценки МПЗ

Наименование документа, ограничивающего право собственности	Номер	Дата	Сумма обременения	Наименование организации, обременяющей право собственности	Перечень МПЗ (при возможности)	Примечание

Результаты процедуры анализа движения материально-производственных запасов отражаются в рабочих документах (таблицы 10.4 и 10.5) и используются в дальнейшем для выявления тенденций в движении материально-производственных запасов.

Анализ выявленных особенностей движения материально-производственных запасов позволяет сделать предварительные выводы о том, действительно ли имели место операции, отраженные в бухгалтерском учете.

Таблица 10.4

**Аналитическая ведомость движения МПЗ**

Период	Сальдо начальное	Поступление	Доля к итогу, %	Выбытие	Доля к итогу, %	Сальдо конечное	Примечания

Таблица 10.5

**Аналитическая ведомость материальных затрат**

Материальные затраты за предыдущий период		Материальные затраты за проверяемый период		Прирост материальных затрат, %	Общий прирост затрат, %	Примечания
Сумма	Доля, %	Сумма	Доля, %			

Нарушения, связанные с оформлением первичных документов, отражаются в рабочем документе (таблица 10.6).

Таблица 10.6

**Обобщение нарушений в первичных документах по учету МПЗ**

Наименование документа	Дата (период) составления документа	Номер документа	Сумма по документу	Сумма по расчету эксперта	Отклонение	Влияние на отчетность

**Вопросы для обсуждения**

1. Каковы правила оформления, выдачи и регистрации доверенности? Какую контрольную функцию несет данный документ?

2. В каких случаях организации проводят переоценку товарно-материальных ценностей?

3. Как установить правильность оценки материалов, товаров, инвентаря?

4. Какие процедуры применяются при проверке наличия и сохранности материальных ресурсов?



### **Темы рефератов**

1. Типичные нарушения, допускаемые при отражении результатов инвентаризации.

2. Методы фактического приема, используемые при экспертизе материально-производственных запасов.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. При экспертизе учета поступающих материалов необходимо проверить:

- а) ведомость оперативного учета выполнения договоров поставки;
- б) журнал учета поступающих грузов;
- в) книгу регистрации пропусков.

2. Доверенности не могут выдаваться лицам:

- а) не работающим в организации;
- б) не представившим отчет об использовании ранее полученной доверенности;
- в) не имеющим права допуска к материалам.

3. При проверке поступления материалов на склады организации автотранспортом исследуются:

- а) журнал учета поступающих грузов;
- б) автотранспортные накладные;
- в) приходные ордера.

4. Обороты материалов по журналу учета поступающих грузов сверяются:

- а) с оборотами ведомости № 10 «Учет материалов на складе»;
- б) с первичными документами;
- в) с лимитно-заборными картами по форме № М-8.

5. При экспертизе поступления материалов, оставшихся от ликвидации основных средств, проводится сверка:

- а) накладных на внутреннее перемещение;
- б) актов по форме № М-35;
- в) требований-накладных по форме № М-11.

6. На каждой странице инвентаризационной описи указывается прописью:
  - а) число порядковых номеров материальных ценностей;
  - б) общий итог количества в натуральных показателях;
  - в) общая стоимость перечисленных материальных ценностей.
7. В инвентаризационных описях незаполненные строки:
  - а) прочеркиваются;
  - б) остаются незаполненными;
  - в) подписываются ревизором.
8. В сличительных ведомостях суммы излишков и недостач:
  - а) указываются в соответствии с их оценкой в бухгалтерском учете;
  - б) определяются в результате деления общей стоимости материала на его количество;
  - в) указываются по рыночной цене.
9. При составлении сличительной ведомости бухгалтерские данные проставляются:
  - а) на первое число месяца, в котором проводится инвентаризация;
  - б) на последнее число месяца, в котором проводится инвентаризация;
  - в) выводятся на дату инвентаризации.
10. Учетные данные в сличительных ведомостях:
  - а) обязан подтверждать главный бухгалтер организации;
  - б) обязан подтверждать бухгалтер организации;
  - в) может подтверждать бухгалтер организации.
11. В организациях должны быть утверждены нормы:
  - а) запаса запасных частей;
  - б) отпуска запасных частей;
  - в) приобретения запасных частей.
12. В ведомости дефектов отражается:
  - а) степень изношенности запасных частей и агрегатов;
  - б) дата последнего ремонта запасных частей и агрегатов;
  - в) стоимость замены запасных частей и агрегатов.

13. Запасные части заменяются на новые со склада на основании:

- а) приходного ордера;
- б) требования-накладной по форме № М-11;
- в) служебной записки должностного лица, имеющего право принятия соответствующих решений.

14. Эксперт должен сверить ведомости дефектов автомобилей и агрегатов:

- а) с приходными ордерами;
- б) с требованиями-накладными по форме № М-11;
- в) с карточками учета запасных частей.

15. Нормы обеспеченности инвентарем:

- а) должны быть утверждены приказом директора организации;
- б) не утверждаются, поскольку хозяйственная ситуация постоянно меняется;
- в) должны быть утверждены отраслевыми особенностями калькулирования себестоимости.

16. Сроки использования хозяйственного инвентаря:

- а) устанавливаются соответствующими ПБУ, утверждаемыми Минфином России;
- б) устанавливаются приказом директора организации;
- в) не устанавливаются.

## **Производственные ситуации**

### ***Задача 26 (с решением)***

В результате инвентаризации нефтебазы 1 августа текущего года были установлены:

- недостача бензина АИ-92 — 2 т;
- излишек бензина АИ-95 — 1,5 т.

Экспертом рассчитана норма естественной убыли с учетом коэффициентов весенне-летнего периода, которая составила для бензина АИ-92 — 190 кг.

Возможна ли в данном случае пересортица? Почему? Какова сумма материального ущерба, если цена 1 кг бензина

АИ-92 — 34 руб., бензина АИ-95 — 38 руб.? Установите круг ответственных лиц.

**Решение:**

Выявленные при инвентаризации расхождения фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета регулируются в следующем порядке: убыль ценностей в пределах установленных норм определяется после зачета недостатков ценностей излишками по пересортице. В пункте 5.3 Приказа Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» говорится о том, что взаимный зачет излишков и недостатков в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения:

- за один и тот же проверяемый период;
- у одного и того же проверяемого лица;
- в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования и в тождественных количествах.

Иначе говоря, нельзя зачесть излишки и недостатки по товарам разного наименования и разного количества. На это также указано в письме Минфина России от 19 августа 2004 г. № 07-05-14/217.

В условии приведены ценности со схожими наименованиями, но обладающие разными потребительскими свойствами, то есть возможность случайной ошибки при отпуске бензина исключена. Следовательно, зачет пересортицы нецелесообразен.

Результаты инвентаризации должны быть оформлены следующим образом:

- 1) выявлена недостача бензина АИ-92 (2 000 кг):  
Дебет 94 Кредит 10-3 — 68 000 руб.
- 2) списана недостача в пределах норм естественной убыли (190 кг):  
Дебет 26 (44) Кредит 94 — 6 460 руб.
- 3) списана недостача сверх норм естественной убыли на материально ответственное лицо:

Дебет 73-2 Кредит 94 — 61 540 руб.

4) оприходован излишек бензина АИ-95 (1500 кг):

Дебет 10-3 Кредит 91-1 — 57 000 руб.

Сумма материального ущерба к взысканию с материально ответственного лица (завнефтебазой) — 61 540 руб.

### **Задача 27**

На винзаводе была установлена недостача тары на сумму 2 500 руб., которая в акте на списание была оформлена как бой и отнесена на затраты организации. Руководитель не был ознакомлен с актом. Заключение о факте боя из отдела технического контроля отсутствует.

Дайте оценку работы бухгалтерии организации. На какие бухгалтерские документы следует обратить внимание эксперту-бухгалтеру при установлении истины? Определите сумму ущерба и виновных лиц.

### **Задача 28**

При инвентаризации выявлена недостача 50 кг масла вологодского (розничная цена за 1 кг — 61 руб.) и установлен излишек по маслу сливочному несоленому (розничная цена за 1 кг — 64 руб.): вариант 1 — 30 кг, вариант 2 — 50 кг, вариант 3 — 65 кг.

О допущенной пересортице материально ответственное лицо должно дать соответствующее объяснение. Возможна ли в данной ситуации пересортица? Ответ обоснуйте.

### **Задача 29**

Выборочной инвентаризацией, проведенной 25 марта текущего года, на складе выявлено наличие ценностей, которое представлено в таблице.

Заведующий складом Н.П. Петров объяснил, что халаты хлопчатобумажные темные он выдавал в ряде случаев взамен белых халатов.

Наименование	Цена за ед., руб.	В наличии	Числятся по данным учета	Результаты			
				излишек		недостача	
				кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.
1	2	3	4	5	6	7	9
Сапоги	270,80	43	41				
Халаты: белые	550,60	84	80				
черные	450,60	31	36				
Одеяла	1500	44	42				
Ведро	100,20	60	53				
Плафоны	521,10	42	42				
Вешалки	820,7	57	52				

Требуется:

- а) определить сумму недостачи и излишка;
- б) указать, какое решение должен принять руководитель организации по материалам данной проверки.

### Задача 30

В октябре текущего года следователь, изучая документы бухгалтерского учета, обратил внимание на акт № 16 от 26 июля 2016 г. «О порче, ломе, бое товаров-материалов». Акт составлен на типовом бланке на списание 300 кг яблок по цене 38 руб. за один килограмм на сумму 11 400 руб., подписан членами комиссии и утвержден директором. В нижней части акта, справа, стояла типографская пометка: «Статистика, А6 21/09/16 Т. 20000X100».

Установите противоречия в содержании указанного документа. Если они есть, то какие варианты объяснения могут быть даны этим противоречиям? Определите сумму ущерба и виновных лиц.

### Задача 31

Рассчитайте норму естественной убыли мяса, если 10 тонн говядины мороженой хранилось на складе 12 суток. Норма естественной убыли говядины мороженой при 3-дневном

сроке хранения установлена в размере 0,08 %. За каждые последующие сутки хранения до 10 суток норма увеличивается на 0,01 %, после 10 суток хранения за каждые сутки норма увеличивается на 0,005 % от массы мяса, поступившей на хранение.

### Задача 32

В присутствии эксперта комиссия в составе бухгалтера группы учета товарных операций, представителя оптовой базы, заведующего складом и бригады провела выборочную инвентаризацию товаров на складе по состоянию на 18.01. В результате установлены расхождения. Определите и оформите результаты инвентаризации документально.

№ п/п	Наименование товара	Цена, руб.	По учетным данным		Фактически в наличии	
			кол-во, штук	сумма, руб.	кол-во, штук	сумма, руб.
1	Кукла «Барби»	1130	5	5650	-	-
2	Кукла «Синди»	1085	-	-	5	5425
3	Конструктор «Лего»	1240	8	9920	6	7440
4	Машинка «Джип»	230	4	920	-	-
5	Машинка «Форд»	325	-	-	4	1300

### Задача 33

В магазине, где материально ответственным лицом работает Петрова Л. И., в августе 2016 г. дважды проводилась инвентаризация товаров, соответственно 10 и 25 августа. Инвентаризацией на 10 августа недостачи в магазине не установлено, по состоянию на 25 августа была установлена недостача.

За период с 10 по 25 августа 2016 г. со склада в магазин поступили следующие товары:

По накладной № 40 от 12.08.16 г.

Сок «Вико» персиковый            40 уп. × 10 = 400

Сок «Вико» апельсиновый        70 уп. × 9 = 630

Итого 1030

По накладной № 90 от 18.08.16 г.

Конфеты «Озеро Рица» 10 кг × 43 = 430

По накладной № 48 от 22.08.16 г.

Шоколад «Сказка» 10 шт. × 14 = 140

Отпуска товаров за указанный период не было.

**Ведомость снятия товаров по киоску № 25 на 25.08.2016 г.**

Наименование товаров	Ед. изм.	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
Сок «Вико» персиковый	уп.	50	10	500
Сок «Вико» апельсиновый	уп.	100	9	900
Соль	кг	420	3	1260
Сахар песок	кг	680	18	12240
Минеральная вода	бут	140	12	1680
Колбаса «Южная»	кг	50	83	4150
Конфеты «Озеро Рица»	кг	25	43	1075
Карамель «Карусель»	кг	45	25	1125
Итого	х	1510	х	22930

*Остаток товаров на сумму Двадцать две тысячи девятьсот тридцать рублей. Подписи членов инвентаризационной комиссии.*

**Ведомость снятия товаров по киоску № 24 на 10.08.2016 г.**

Наименование товаров	Ед. изм.	Количество	Цена, руб.	Сумма, руб.
Сок «Вико» персиковый	уп.	30	10	300
Сок «Вико» апельсиновый	уп.	25	9	225
Соль	кг	360	3	1080
Шоколад «Сказка»	шт	20	14	240
Конфеты «Чайка»	кг	70	35	2450
Колбаса «Краковская»	кг	20	95	1900
Конфеты «Озеро Рица»	кг	45	43	1935
Итого	х	570	х	8130

*Остаток товаров на сумму Восемь тысяч сто тридцать рублей.*



### Ведомость контрольно-выборочного сличения остатков товаров

Наименование товара	Ед. изм.	Цена, руб.	Остаток по описи на 10.08		Приход с 10 по 25 августа		Максимально возможный остаток на 25.08	
			кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма

*Продолжение таблицы*

Фактический остаток на 25.08		Возможная реализация с 10 по 25 августа		Результат			
				Недостача на 25 августа		Излишек на 25 августа	
кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма	кол-во	сумма

Пользуясь методом контрольного сличения остатков, установите возможную приписку товаров в описи снятия остатков на 25 августа в целях сокрытия недостачи (используйте ведомость контрольно-выборочного сличения остатков товаров).

Определите сумму недостачи товаров.

#### **Задача 34**

ООО «Гармония» производит ткани промышленного назначения. Отделом технического контроля (ОТК) при проверке одного из видов готовой продукции на складе обнаружено частичное несоответствие требованиям ТУ (грязь, надрывы на концах). Комиссией ОТК составлен акт о переводе испорченной ткани в количестве 18 п. м в отходы с целью дальнейшей переработки в производстве других видов продукции.

Виновные в порче лица не установлены. Себестоимость 1 п. м ткани — 200 руб. Отходы приняты к учету по цене 50 руб. за п. м.

Определите сумму ущерба, нанесенного организации, ответственных лиц. Укажите, как правильно отразить в бухгалтерском учете данные факты хозяйственной жизни.

### **Задача 35**

В результате инвентаризации 12.10.2016 г. на нефтебазе «Маяк» выявлена недостача 8 320 кг дизельного топлива на сумму 74 880 руб. Однако виновное лицо отказалось возместить ущерб.

Администрация обратилась в суд с исковым заявлением. По решению следователя была назначена бухгалтерская экспертиза. Эксперту-бухгалтеру представлена сличительная ведомость от 12.10.2016 г., где по данным бухгалтера числится 42 415 кг дизтоплива, а фактически выявлено при инвентаризации 34 095 кг.

При дальнейшей проверке выявлены неотраженные в бухгалтерском учете приходные ордера: № 11 от 01.10.2016 г. на 10 т дизтоплива и № 14 от 11.10.2016 г. на 2 т дизтоплива, а также лимитно-заборные карты от 08–10 октября 2016 г. на отпуск 11 950 кг и счет-фактура № 56 от 11.10.2016 г. на отгрузку 5 т дизтоплива.

Согласно расчету норма естественной убыли горючего за межинвентаризационный период составила 214 кг.

Выявите и отразите в учете фактические результаты инвентаризации. Какое заключение должен дать эксперт-бухгалтер по результатам проверки?

### **Задача 36**

На оптовой базе ООО «Изобилие» при проведении инвентаризации 14 августа текущего года выявлена недостача 15 кг шоколадных конфет «Красная Шапочка» и излишек 15 кг шоколадных конфет «Красный мак».

Стоимость приобретения данных товаров (без учета НДС) следующая:

- 1 кг шоколадных конфет «Красная Шапочка» — 225 руб.;
- 1 кг шоколадных конфет «Красный мак» — 243 руб.

Текущая рыночная стоимость аналогичных товаров на момент обнаружения недостач и излишков (включая НДС) составляет:

— 1 кг шоколадных конфет «Красная Шапочка» — 280,36 руб.;

— 1 кг шоколадных конфет «Красный мак» — 290,64 руб.

Укажите, какое решение должен принять руководитель организации по материалам данной проверки. Ответ обоснуйте.

### **Задача 37**

При проведении проверки документов экспертом к отчетам материально ответственных лиц за март 2016 г. были приложены первичные документы на получение и отпуск товаров, в которых значатся следующие данные по отдельным видам товаров:

<b>Первичный документ</b>	<b>Дата</b>	<b>Приход</b>	<b>Расход</b>
<b>Ведро, шт.</b>			
Товарно-транспортная накладная № 15	02.03.16	25	-
Требование № 17	04.03.16	-	30
Накладная № 20	10.03.16	5	-
Расходная накладная № 22	16.03.16	-	25
Накладная № 23	21.03.16	25	-
Итого	х	55	55
<b>Халаты, шт.</b>			
Требование № 14	03.03.16	-	35
Товарно-транспортная накладная № 16	05.03.16	9	-
Требование № 18	11.03.16	-	17
Накладная № 22	19.03.16	43	-
Итого	х	52	52
<b>Сапоги, шт.</b>			
Накладная № 11	04.03.16	6	-
Расходная накладная № 9	08.03.16	-	24
Требование № 19	14.03.16	-	12
Товарно-транспортная накладная № 23	20.03.16	16	-
Накладная № 25	25.03.16	14	-
Итого	х	36	36

Согласно оборотной ведомости за март 2016 г. имеются остатки по данным товарам на 01.03.15 г.:

- ведро — 10 шт.
- халаты — 32 шт.
- сапоги — 26 шт.

Установите противоречия в документах бухгалтерского учета и возможные цели совершения такого правонарушения. Приведите доказательства эксперта-бухгалтера.

## **Тема 11. Экспертное исследование операций с основными средствами и нематериальными активами**

- 11.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами
- 11.2. Методические приемы экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами
- 11.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами

### **11.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами**

Основные средства составляют основу материально-технической базы организаций и играют важнейшую роль в выполнении производственной программы.

Объектами экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами являются:

- сохранность основных средств и нематериальных активов;
- полнота, своевременность и правильность оприходования поступивших основных средств и нематериальных активов;
- законность и правильность документального оформления операций по поступлению, перемещению и выбытию;
- правильность начисления амортизации;
- недостача основных средств, нематериальных активов и причиненный ущерб.

Источники информации экспертного исследования:

- а) нормативно-справочная информация:

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» ПБУ 6/01, утвержденное Приказом Минфина России от 30.03.2001 № 26н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» ПБУ 14/2007, утвержденное Приказом Минфина РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н;

— Методические указания по бухгалтерскому учету основных средств, утвержденные Приказом Минфина России от 13.10.2003 № 91н;

— Налоговый кодекс Российской Федерации;

— Федеральный закон от 29 октября 1998 г. № 164-ФЗ «О финансовой аренде (лизинге)»;

— План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности и инструкция по его применению, утвержденные Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н;

— Указания об отражении в бухгалтерском учете операций по договору лизинга, утвержденные приказом Минфина России от 17 февраля 1997 г. № 15;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006), утвержденное Приказом Минфина России от 27 ноября 2006 г. № 154н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное Приказом Минфина России от 09 июня 2001 г. № 44н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 32н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99), утвержденное Приказом Минфина России от 06 мая 1999 г. № 33н;

— Положение по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/08), утвержденное Приказом Минфина России от 06 октября 2008 г. № 107н;

— Классификация основных средств, включаемых в амортизационные группы, утвержденная Постановлением Правительства Российской Федерации от 01 января 2002 № 1;

— Указания об отражении в бухгалтерском учете организаций операций, связанных с осуществлением договора доверительного управления имуществом, утвержденные Приказом Минфина России от 28 ноября 2001 г. № 97н и др.

б) договоры поставки;

в) первичные документы на поступление, выбытие и внутреннее перемещение, на ремонт, по начислению амортизации основных средств и нематериальных активов, по учету основных средств и нематериальных активов — акт о приеме-передаче объекта основных средств (кроме зданий, сооружений), акт о приеме-передаче здания (сооружения), акт о приеме-передаче групп объектов основных средств (кроме зданий, сооружений), накладная на внутреннее перемещение объектов основных средств, акт о приеме-сдаче отремонтированных, реконструированных, модернизированных объектов основных средств, акт о списании объекта основных средств (кроме автотранспортных средств), акт о списании автотранспортных средств, акт о списании групп объектов основных средств (кроме автотранспортных средств), инвентарная карточка учета объекта основных средств, инвентарная карточка группового учета объектов основных средств, инвентарная книга учета объектов основных средств, акт о приеме (поступлении) оборудования, акт о приеме-передаче оборудования в монтаж, акт о выявленных дефектах оборудования, договоры купли-продажи, первичные учетные документы, подтверждающие поступление объектов (накладные, акты приема-передачи).

г) регистры синтетического и аналитического учета, по счетам 01 «Основные средства», 02 «Амортизация основных средств», 04 «Нематериальные активы», 05 «Амортизация нематериальных активов», 07 «Оборудование к установке», 08 «Вложения во внеоборотные активы»;

д) внеучетная информация, которая включает акты налоговых проверок, аудиторские заключения и отчеты, договоры, соглашения, приказы и распоряжения руководителя организации и др;

е) информация правоохранительных органов.

### **11.2. Методические приемы экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами**

В процессе проверки эксперт должен выполнить определенные задачи (таблица 11.1).

Проверяя сохранность основных средств и нематериальных активов, эксперту необходимо убедиться:

- в правильности организации аналитического учета;
- выяснить, все ли основные средства закреплены за материально ответственными лицами;
- правильно ли проведена последняя инвентаризация, каковы ее результаты, и отражены ли они в учете.

Аналитический учет ведется на инвентарных карточках. Особое внимание обращается на правильное и своевременное заполнение всех реквизитов карточек, что предотвращает замену одноименных новых предметов старыми. Следует проверить количество инвентарных карточек, для чего сопоставить данные описей инвентарных карточек по учету основных средств с имеющимися в картотеке инвентарными карточками.

Таблица 11.1

### Экспертные процедуры при проверке операций с внеоборотными активами

Задачи эксперта	Экспертные процедуры
Контроль за наличием и сохранностью основных средств и нематериальных активов	Инспектирование основных средств по местам нахождения Проверка организации материальной ответственности по объектам основных средств Проведение инвентаризации и проверка инвентаризационной работы
Правильность оценки основных средств и нематериальных активов	Проверка соблюдения положений учетной политики в отношении объектов основных средств и нематериальных активов Проверка правильности определения первоначальной стоимости основных средств и нематериальных активов Проверка правильности определения инвентарного объекта
Соответствие документального оформления и отражения в учете операций по движению основных средств, нематериальных активов и прочих доходных вложений в нематериальные ценности действующему законодательству	Инспектирование источников поступления основных средств и нематериальных активов Проверка правильности оформления приобретенных и вышедших основных средств и нематериальных активов Арифметическая проверка начисления НДС при приобретении и выбытии основных средств и нематериальных активов Проверка правильности использования унифицированных форм по учету основных средств и нематериальных активов
Контроль правильности начисления амортизации основных средств и нематериальных активов и отражение операций в учете	Проверка соответствия используемых методов начисления амортизации требованиям бухгалтерского учета на соответствие учетной политике Проверка правильности определения срока полезного использования внеоборотных активов и отнесения объектов основных средств к соответствующим амортизационным группам Арифметическая проверка правильности начисления амортизации по объектам основных средств и нематериальных активов Инспектирование документального оформления амортизации внеоборотных активов
Подтверждение достоверности показателей в бухгалтерской отчетности организации	Проверка соответствия отчетных показателей соответствующим показателям в главной книге, регистрам синтетического и аналитического учета



*Продолжение табл. 11.1*

<b>Задачи эксперта</b>	<b>Экспертные процедуры</b>
Проведение экспертизы переоценки основных средств и отражение ее результатов в бухгалтерском учете и отчетности	Наличие документального оформления переоценки основных средств Инспектирование проведения переоценки основных средств и результатов ее отражения в бухгалтерском учете и отчетности
Инспектирование операций по ремонту основных средств, в том числе подтверждение правильности документального оформления операций, связанных с ремонтом основных средств	Наличие оправдательных документов по ремонту основных средств Инспектирование правильности оформления первичной документации по ремонту основных средств в зависимости от применяемого способа ремонта Тестирование организации бухгалтерского и налогового учета операций по ремонту основных средств
Проверка операций, связанных с арендой основных средств, в том числе правильности признания доходов и расходов от арендных операций	Инспектирование договоров об аренде основных средств и соблюдения договорных обязательств Проверка правильности отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций по аренде основных средств у арендодателя и арендатора
Анализ эффективности использования основных средств	Расчет показателей эффективности использования основных средств и анализ данных в динамике

При отсутствии каких-либо инвентарных карточек следует выяснить причины, убедиться в наличии объектов, по которым нет инвентарных карточек, и восстановить аналитический пообъектный учет основных средств. Для этих целей используются аналитические расчеты и экономико-математические методические приемы.

В соответствии с п. 1.5 Методических указаний по инвентаризации проведение инвентаризации объектов основных средств обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года);
- при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

— при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порче ценностей;

— в случае стихийных бедствий, пожара, аварий и др.

До начала инвентаризации основных средств рекомендуется проверить:

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

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

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые организацией в аренду и на хранение.

При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При обнаружении расхождений и неточностей в регистрах бухгалтерского учета или технической документации должны быть внесены соответствующие исправления и уточнения.

В процессе инвентаризации основных средств комиссия производит осмотр объектов и заносит в описи полное их наименование, назначение, инвентарные номера и основные технические или эксплуатационные показатели.

При инвентаризации зданий, сооружений и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации, а также наличие документов на земельные участки, водоемы и другие объекты природных ресурсов, находящиеся в собственности организации.

Если выявлены объекты, не принятые на учет, а также объекты, по которым в регистрах бухгалтерского учета отсутствуют или указаны неправильные данные, характеризующие их, комиссия должна включить в опись правильные сведения и технические показатели по этим объектам. Оценка выявленных инвентаризацией неучтенных объектов должна быть произведена с учетом рыночных цен, а износ определен по действительному техническому состоянию объектов с оформлением сведений об оценке и износе соответствующими актами.

В ходе проведения инвентаризации могут быть выявлены ошибки в оценке того или иного имущества при принятии его к учету. Например, в первоначальной стоимости основных средств, введенных в эксплуатацию, не учтены расходы по их установке.

**Пример.** В июле АО «Трубник» приобрело токарный станок.

Силами подрядной организации ООО «Монтажник» были осуществлены его монтаж и пусконаладочные работы.

Стоимость работ составила 41 300 руб. (в том числе НДС 18 % — 6300 руб.).

В августе был подписан акт приема-передачи работ. В этом же месяце работы были оплачены, «входной» НДС принят к вычету, а станок введен в эксплуатацию.

Для начисления амортизации в бухгалтерском и налоговом учете АО «Трубник» выбрало срок его полезного использования 85 месяцев. Амортизация начисляется линейным методом. Норма амортизации — 1,18 % (1/85).

В декабре в ходе проведения инвентаризации выяснилось, что в результате ошибки стоимость пусконаладочных работ в бухгалтерском учете отнесена в состав общехозяйственных расходов, а в налоговом — в состав прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

Однако по правилам как налогового, так и бухгалтерского учета стоимость таких работ нужно было включить в первоначальную стоимость основного средства.

Бухгалтеру организации следовало:

1. Учесть в первоначальной стоимости станка стоимость пусконаладочных работ — 35 000 руб. (41 300 – 6 300).

2. Доначислить амортизацию — 413 руб. (35 000 руб.  $\times$  1,18 %) ежемесячно начиная с сентября.

3. Исправить данные налогового учета прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией.

4. Кроме того, необходимо исправить ошибку, связанную с вычетом «входного» НДС по пусконаладочным работам.

Напомним, что НДС по основным средствам, требующим монтажа, принимается к вычету в месяце, в котором начала начисляться амортизация (п. 5 ст. 172 НК РФ). В нашем примере это сентябрь, тогда как вычет был произведен в августе. В бухгалтерском учете в декабре необходимо сделать следующие записи:

Дебет 26 «Общехозяйственные расходы» Кредит 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» — «Сторно» отражена стоимость пусконаладочных работ, ошибочно учтенная в составе общехозяйственных расходов, — 35 000 руб.;

Дебет 08 «Вложения во внеоборотные активы» Кредит 60 — стоимость пусконаладочных работ учтена в составе внеоборотных активов — 35 000 руб.;

Дебет 01 «Основные средства» Кредит 08 «Вложения во внеоборотные активы» — стоимость пусконаладочных работ включена в первоначальную стоимость станка — 35 000 руб.;

Дебет 26 Кредит 02 «Амортизация основных средств» — доначислена амортизация за сентябрь — ноябрь — 1239 руб. (413 руб.  $\times$  3 мес.).

В налоговом учете первоначальную стоимость станка, отраженную в регистре формирования стоимости основного средства, нужно увеличить

*на 35 000 руб., а сумму, отраженную в регистре прочих расходов, связанных с производством и (или) реализацией, — уменьшить на ту же величину.*

*Сумму амортизации, отраженную в регистре начисленной амортизации, необходимо увеличить на 1239 руб.*

Нематериальные активы не имеют материально-вещественной (физической) основы, поэтому на практике часто возникает вопрос о контроле за фактическим поступлением и использованием нематериальных активов. Поступление нематериальных активов проводится на основании соответствующих документов (актов приема-передачи, договоров, бухгалтерских справок и др.). По данным первичных документов необходимо проверить правильность оформления документов как с юридической, так и экономической точек зрения. Документ о приемке нематериальных активов должен фиксировать факт их объективного существования, поступления в организацию и введения в эксплуатацию (Пример — право на изобретение — Свидетельство).

Полноту инвентаризации устанавливают сопоставлением данных по описям инвентаризации с показателями аналитического учета. Полноту и своевременность оприходования основных средств устанавливают путем сопоставления даты оприходования по счету 04 «Нематериальные активы» с датами, указанными в первичных документах. Несвоевременность их оприходования влечет за собой недоначисление износа, занижение стоимости продукции и завышение финансовых результатов деятельности организации.

Необходимо проверить правильность оценки основных средств и нематериальных активов. При оценке основных средств и нематериальных активов пользуются услугами профессиональных оценщиков, т. е. используют такой метод, как экспертизы разных видов.

Особо тщательно проверяются представленные к утверждению акты на списание основных средств, данные которых необходимо сверить с техпаспортами, проектами, сведениями, полученными в процессе непосредственного осмотра объектов. В этих случаях используют методы взаимного контроля операций, встречные, аналитические и логические проверки документов. Акты на гибель имущества вследствие стихийных бедствий должны быть составлены при обязательном участии представителя страховой компании (если оно застраховано) или представителей местной власти (если оно не застраховано), на что следует обратить внимание при проверке этих документов. Необходимо также установить реальность материального ущерба, для чего применяют встречную сверку указанных актов с учетными данными, опрос соответствующих лиц, запрос местной гидрометеослужбы и т. д. Определяют также своевременность, правильность и полноту страхового возмещения за погибшее имущество.

При исследовании операций по ремонту основных средств необходимо убедиться, не допускались ли приписки выполненных работ с целью завышения заработной платы и списания израсходованных материалов, запасных частей, которые впоследствии были похищены, не завышались ли нормы расхода материальных ценностей и расценки по оплате труда на ремонтные работы. Для выявления фактов незаконного списания запасных частей и ремонтных материалов на выполненные работы следует использовать встречную проверку документов, контроль документов по взаимосвязанным операциям, опрос должностных и материально ответственных лиц, письменные запросы подрядчиков.

Содержание экспертных процедур, используемые документы, выводы эксперта приведены в таблице 11.2.

Таблица 11.2

### Процедуры экспертного исследования операций с нематериальными активами

Содержание процедуры	Используемые документы	Выводы эксперта
Проверка соответствия отчетных показателей соответствующим показателям в регистрах синтетического и аналитического учета	Бухгалтерский баланс, отчет о финансовых результатах, Главная книга	Отчетные показатели соответствуют показателям регистров синтетического и аналитического учета
Проверка правильности определения первоначальной стоимости	Накладные, счета-фактуры	Первоначальная стоимость нематериальных активов определена в соответствии с ПБУ 14/2007
Проверка источников поступления нематериальных активов	Накладные, счета-фактуры	Источники поступления соответствуют источникам, указанным в накладных
Проверка правильности оформления приобретенных нематериальных активов	Карточки по учету нематериальных активов, накладные	Существенных нарушений в учетных регистрах не выявлено
Проверка правильности начисления амортизации по нематериальным активам	Ведомости по учету амортизации, карточки по учету нематериальных активов, карточка по счету 05	Проверенные ведомости по учету амортизации и карточки по учету нематериальных активов не содержат существенных нарушений
Проверка правильности оформления операций по выбытию нематериальных активов	Нормативные документы по бухгалтерскому и налоговому учету	Выявлено отсутствие документов по выбытию нематериальных активов

### 11.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами

В области учета основных средств экспертом могут быть выявлены следующие нарушения:

#### 1. При ведении аналитического учета.

1.1. Отсутствуют документы на поступление или выбытие актива.

1.2. Ведение инвентарных карточек не по всем видам или объектам основных средств.

**2. Нарушение дисциплины по осуществлению контроля за сохранностью основных средств.**

2.1. Отсутствие заключения договоров о полной индивидуальной материальной ответственности.

2.2. Отсутствие некоторых предметов, взятых в домашнее пользование сотрудниками организации и не оформленных документально.

2.3. Проведение инвентаризации реже одного раза в три года.

**3. Нарушение правильности начисления износа.**

3.1. Начисление износа реже одного раза в месяц.

3.2. С целью умышленного занижения конечного результата продолжается начисление износа по объектам с истекшими сроками полезного использования.

3.3. Неправомерное использование механизма ускоренной амортизации.

**4. Неправильное отнесение затрат по ремонту основных средств на себестоимость продукции (работ, услуг).**

4.1. Завышение объема ремонтных работ и необоснованное списание выплаченной зарплаты.

**5. Нарушение в учете аренды основных средств.**

5.1. Отсутствие договоров аренды.

**6. Нарушение учета и налогообложения поступления основных средств.**

6.1. Неправильное определение первоначальной стоимости объекта основных средств.

6.2. При безвозмездном получении основных средств их стоимость не присоединяется к налогооблагаемой прибыли.

**7. Неправильное отнесение имущества к основным средствам или нематериальным активам.**

Методические приемы обобщения экспертизы операций с основными средствами и нематериальными активами включают группировку предварительных результатов



исследования в хронологической, систематизированной и хронологическо-систематизированной последовательности, которая проводится в журнале бухгалтерской экспертизы. Сюда также относятся приемы аналитической группировки доказательств правонарушений с основными средствами и нематериальными активами, установленных экспертизой по каждому исследуемому вопросу (ведомость наличия основных средств и нематериальных активов, таблица занижения или завышения начисления износа и т. д.).

В процессе экспертного исследования устанавливается правильность отнесения учитываемых объектов к основным средствам, их классификации, а также формирования инвентарных объектов.

Результаты проверки отражаются в форме таблицы (таблица 11.3).

Обобщение результатов исследования операций с основными средствами и нематериальными активами отображается в заключении эксперта-бухгалтера или в отдельном разделе этого заключения с приложением журнала судебно-бухгалтерской экспертизы и аналитических ведомостей, таблиц и других доказательств.

Таблица 11.3

### Результаты экспертизы учета основных средств

Наименование показателя	По данным организации				По данным эксперта			
	Остаток на начало отчетного года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец отчетного года	Остаток на начало отчетного года	Поступило (введено)	Выбыло	Остаток на конец отчетного года
1	2	3	4	5	6	7	8	9
Земельные участки и объекты природопользования								
Здания								
Сооружения								
Машины и оборудование								

1	2	3	4	5	6	7	8	9
Транспортные средства								
Производственный и хозяйственный инвентарь								
Рабочий скот								
Продуктивный скот								
Многолетние насаждения								

Результаты выборки по объектам основных средств, бывших в случае продажи, могут оформляться экспертом таблицей 11.4.

Таблица 11.4

### Ведомость результатов проверки учета выбытия внеоборотных активов в результате продажи

Дата	Объект основных средств	Корреспонденция счетов		Сумма, в том числе НДС, руб.	Остаточная стоимость, руб.	Реквизиты договора купли-продажи	Реквизиты договора комиссии	Сведения об определении рыночной стоимости
		Дебет	Кредит					

**Пример.** В результате осмотра строительного объекта — гаража АО «Теплосеть» — и его контрольного обмера установлены расхождения в стоимости оплаченных строительных работ.

### Акт контрольного обмера оплаченных строительных работ за время с 1 января 2016 г. по 1 июля 2016 г.

Наименование объекта (работ)	Стоимость работ по смете, составленной по рабочим чертежам	Единица измерения	Оплачено			Установлено контрольным обмером			Выявлено завышенный	
			Цена за ед. изм.	Кол-во	Сумма	Цена за ед. изм.	Кол-во	Сумма	Всего на сумму	В том числе по припискам
Стены (кирпич)	150 000	куб. м	1 000	150		1 000	120			
Фундамент (бетон)	85 000	куб. м	850	100		850	95			

Изложение профилактических мероприятий по предупреждению правонарушений эксперт-бухгалтер освещает в отдельном разделе заключения или отдельно оформляет инициативной запиской и представляет вместе с заключением для предъявления в правоохранительные органы.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Опишите порядок проведения инвентаризации основных средств.
2. Как оцениваются основные средства и нематериальные активы?
3. Кто в организации определяет непригодность основных средств?
4. Назовите особенности начисления амортизации по нематериальным активам.
5. Как правильно отразить расходы, связанные с установкой и обслуживанием систем противопожарной и охранной сигнализации?

### **Темы рефератов**

1. Типичные нарушения, допускаемые при отражении операций, связанных с движением основных средств.
2. Методы фактического приема, используемые при экспертизе операций с основными средствами.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. При проведении бухгалтерской экспертизы учета основных средств и нематериальных активов запись результатов инвентаризации ведет:
  - а) эксперт-бухгалтер;
  - б) материально ответственное лицо;
  - в) один из членов экспертной комиссии;
  - г) главный бухгалтер.

2. При проведении инвентаризации во время бухгалтерской экспертизы учета основных средств и нематериальных активов обязательно присутствие:

- а) материально ответственного лица;
- б) руководителя организации;
- в) кассира;
- г) эксперта-бухгалтера.

3. В процессе инвентаризации основных средств и нематериальных активов при проведении бухгалтерской экспертизы составляется:

- а) акт инвентаризации;
- б) справка о расхождениях;
- в) инвентаризационная опись.

4. С точки зрения эксперта-бухгалтера, основные средства, поступившие в порядке безвозмездной передачи, должны быть оценены:

- а) по остаточной стоимости;
- б) по восстановительной стоимости;
- в) по рыночной стоимости;
- г) по первоначальной стоимости.

5. Эксперту-бухгалтеру следует проверить правильность отнесения суммы дооценки объекта основных средств в результат переоценки, которая зачисляется:

- а) в добавочный капитал организации;
- б) в резервный капитал;
- в) в уставный капитал.

6. Проверяя способы расчета амортизации по правилам ПБУ 6/01, эксперт-бухгалтер должен знать, что амортизация может начисляться:

- а) линейным способом;
- б) способом уменьшаемого остатка;
- в) списания стоимости пропорционально объему работ;
- г) балансовым способом.

7. Важным условием обеспечения сохранности основных средств на предприятии и снижения риска при проведении

бухгалтерской экспертизы учета основных средств и нематериальных активов является:

- а) правильное начисление амортизации;
- б) своевременное проведение инвентаризации;
- в) правильное отражение результатов инвентаризации;
- г) своевременное составление отчетности.

8. Пересчет как способ получения доказательств при проведении бухгалтерской экспертизы учета основных средств и нематериальных активов используется для:

- а) проверки фактического наличия объектов;
- б) сопоставления наличия основных средств в различные периоды;
- в) подтверждения сумм начисленной амортизации;
- г) подтверждения налоговых расчетов;
- д) подтверждения показателей отчетности.

9. Эксперт-бухгалтер должен знать, что стоимость основных средств не может быть изменена в случае их:

- а) реконструкции;
- б) достройки;
- в) капитального ремонта;
- г) дооборудования;
- д) поломки.

10. Основным источником информации, необходимой для проведения бухгалтерской экспертизы учета основных средств, служит:

- а) бухгалтерский баланс;
- б) отчет о финансовых результатах;
- в) первичные документы;
- г) Главная книга.

11. При отражении в бухгалтерском балансе нематериальных активов эксперт-бухгалтер признает правильной их оценку:

- а) по первоначальной стоимости;
- б) по остаточной стоимости;
- в) по рыночной стоимости;
- г) по договорной стоимости.

12. Задачей бухгалтерской экспертизы учета нематериальных активов является установление соответствия применяемой методики учета нематериальных активов требованиям:

- а) нормативных актов;
- б) стандартов и положений;
- в) ПБУ 06/2001;
- г) ПБУ 14/2007.

13. Экспертиза типичных операций по движению основных средств может проводиться выборочным путем, а нетипичных — ... методом

- а) сплошным;
- б) выборочным;
- в) произвольным;
- г) расчетным.

## **Производственные ситуации**

### **Задача 38**

На автобазе списана с баланса как непригодная легковая автомашина и после списания продана по цене лома за 28 000 руб. начальнику автобазы. По его распоряжению машину отремонтировали с отнесением стоимости деталей и узлов (двигатель, шасси и др.) на текущий ремонт в сумме 4 730 руб. и заработной платы рабочим, занятым ремонтом автомобиля, в сумме 1225 руб. Всего затраты по ремонту автомобиля составили 5 955 руб.

Бухгалтерией автобазы затраты по ремонту автомобиля отражены на счетах учета так:

Дт 26 Кт 10 4 730 руб. — списана стоимость запасных частей.

Дт 26 Кт 70 1225 руб. — начислена заработная плата работникам, занятым ремонтом автомобиля.

Установите правильность и законность данных бухгалтерских записей. Определите сумму причиненного ущерба и виновных лиц.

### **Задача 39 (с решением)**

В апреле 2016 г. по микроавтобусу «Газель» с первоначальной стоимостью 1 220 000 руб. истек нормативный срок эксплуатации. 3 мая он был переоформлен в ГИБДД на главного бухгалтера организации Прянова П. Л. и продан ему за 3 000 руб. В учете продажа оформлена записями:

Д 01-2 К 01-1 1 220 000 руб.

Д 02 К 01-2 1 220 000 руб.

Д 50 К 91-1 3 000 руб.

При дальнейшей экспертизе учета основных средств выявлена ведомость дефектов от 10 апреля 2016 г. на капитальный ремонт этого микроавтобуса на сумму 28 000 руб. В нижней части документа — типографская пометка:

*АО «Краснодарбланкиздат», 21.09.16 г. А4 (030604).*

Выявите нарушения в учете основных средств и виновных лиц. Каковы возможные цели совершения данных правонарушений? Рассчитайте сумму ущерба, нанесенного организации и государству, по налогам. Приведите доказательства и методы исследования.

#### **Решение:**

Так как ведомость дефектов была составлена на бланке, отпечатанном позже, чем отраженный в нем факт хозяйственной жизни (ведомость составлена от 10 апреля 2016 г., а бланк отпечатан 21.09.16), то данный документ является подложным (выписанным «задним числом»). Следовательно, расходы, связанные с капитальным ремонтом автомобиля, на самом деле были произведены после его приобретения главным бухгалтером.

Данное правонарушение было совершено главным бухгалтером с целью экономии личных сбережений путем осуществления ремонта автомобиля за счет средств организации (нецелевого их использования).

Сумму ущерба, причиненного собственникам организации, составит стоимость произведенного капитального ремонта автомобиля — 28 000 руб.

Сумму ущерба, причиненного государству, составит величина заниженного налога на прибыль, что обусловлено неправомерным занижением себестоимости:

$$28\,000 \times 20\% = 5\,600 \text{ руб.};$$

Ответственное лицо — главный бухгалтер.

В ходе экспертизы были использованы методы фактического контроля: осмотр, обследование, взаимная сверка документов.

#### **Задача 40**

На счете 08 «Капитальные вложения» (аналитический счет «Строительство 12-квартирного жилого дома») на момент экспертизы сумма затрат на строительство, осуществляемое хозяйственным способом, составила 568 347 руб. при сметной стоимости 792 430 руб. Фактически израсходовано: материалов на 134 873 руб.; оборудования — на 74 912 руб.; основной оплаты труда — на 316 680 руб. Прочие основные расходы составили 41 882 руб.

Фактическая готовность объекта по данным контрольного обмера — 60 %.

Среди имеющихся на строительстве материалов и оборудования эксперт обнаружил отопительные батареи, трубы, ванны, газовые плиты и колонки к ним на общую сумму 123 620 руб., которые значатся списанными на строительство дома.

При проверке нарядов на выполненные работы по строительству жилого дома установлено:

Работы	Значится по нарядам	Установлено по обмеру	Отклонения (+, -)	Цена за единицу, руб.	Сумма переплат (+), недоплат (-)
1	2	3	4	5	6
Кирпичная кладка, куб. м	219	87		300,70	
Штукатурные работы, куб. м	2698	1540		270,50	
Разработка грунта, куб. м	370	48		110,20	
Устройство бетонных полов, кв. м	48	-		130,20	
Бетонирование фундаментов, куб. м	29	13		450,00	



1	2	3	4	5	6
Планировка грунта, кв. м	100	-		98,0	
Улучшенная штукатурка, кв. м	213	40		153,5	
Засыпка перекрытия, кв. м	51	-		157,0	
Устройство перегородок, кв. м	25	8		213,0	
Итого	х	х		х	

Требуется:

1. Определить характер нарушений, размер причиненного ущерба и виновных в этом лиц.
2. Сформулировать заключение эксперта.

### **Задача 41**

В ходе бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер установил, что ООО «Квадро» в декабре прошлого года проданы основные средства ООО «Мираж» за 198 000 руб.

Данный факт хозяйственной жизни был отражен в бухгалтерском учете следующим образом:

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Списана первоначальная стоимость основного средства	160 000	01-В	01
Списана начисленная амортизация	40 000	02	01-В
Списана остаточная стоимость основного средства	120 000	91-2	01-В
Зачислены денежные средства от покупателя	198 000	51	91-1
Выявлен и списан финансовый результат	78 000	91-2	99

Какие нарушения допущены в данной ситуации? Положение каких законодательных и нормативных актов нарушены? Установите размер причиненного ущерба и укажите, кому он нанесен.

### **Задача 42**

ООО «Кипарис» в январе текущего года приобрело электрокар у ООО «Каскад» стоимостью 118 000 руб., в т. ч. НДС 18%. Расходы по его транспортировке до места использования (склада запасных частей) оказало ООО «Грузовозофф», их

сумма составила 5 900 руб., в т. ч. НДС 18 %. Собственными силами были произведены погрузочно-разгрузочные работы.

В учете ООО «Кипарис» составлены записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Сумма, руб.	Корреспонденция счетов	
		Дебет	Кредит
Приобретен электрокар	100 000	08	60
Учен НДС по приобретаемому основному средству	18 000	19	60
Отражены расходы на доставку электрокара до склада	5 000	44	76-5
Учен НДС по транспортным расходам (счет-фактура № 054 от 10.01.04)	900	19	76-5
Оплачено ООО «Грузовозоф» за наличный расчет	5 900	76-5	71
НДС поставлен к зачету	18 900	68-2	19
Автокар введен в эксплуатацию	100 000	01	08

Какие нарушения допущены в данной ситуации? Положения каких законодательных и нормативных актов нарушены? Установите размер причиненного ущерба и укажите, кому он нанесен.

### Задача 43

По данным бухгалтерского учета на 1 января 2016 г. на счете 04 в организации числится сумма 100 800 руб., на счете 05 — 16 800 руб.

Эксперту были представлены следующие документы:

- карточка № 1 учета нематериальных активов;
- платежное поручение № 34 от 20 июня 2016 г. — 5 000 руб. (регистрационный сбор за регистрацию лицензионного договора управлению лицензий и договорных отношений Роспатента);
- платежное поручение № 33 от 20 июня 2016 г. — 65 800 руб.,
- кроме того, НДС 11 544 руб. АО «Трактор» по лицензионному договору;

— платежное поручение № 32 от 20 июня 2016 г. — 10 000 руб., кроме того, НДС 1800 руб. АО «Патентвед» за услуги комиссионера;

— платежное поручение № 31 от 20 июня 2016 г. — 20 000 руб., кроме того, 3 600 руб. АО «Финансы» за консультационные услуги;

— решение о регистрации лицензионного договора № 10204 от 1 августа 2016 г.

В заключении эксперт отметил, что не хватает акта приема-передачи объекта основных средств по форме № ОС-1, отчета и акта об оказании консультационных услуг, отчета консультанта. Первоначальная стоимость признана экспертом без стоимости услуг, оказанных консультантом; отмечено, что в 2016 г. (в июле) излишне начислена амортизация по данному объекту нематериальных активов.

Какие первичные документы подтверждают правомерность отражения в учете нематериального актива, полученного по лицензионному договору? Каким документом установлен срок полезного использования в 36 месяцев? В каких регистрах бухгалтерского учета отражаются нематериальные активы, полученные по лицензионному договору? В каком регистре начислялась ежемесячно амортизация права использования изобретения (патент № 2094245)? Правильно ли эксперт сделал вывод о первоначальной стоимости права на изобретение по патенту № 2094245 в сумме 80 800 руб.? Составьте бухгалтерские записи по итогам проверки.

## **Тема 12. Экспертное исследование операций по учету труда и его оплаты**

- 12.1. Задачи и объекты бухгалтерской экспертизы расчетных операций по труду и заработной плате
- 12.2. Источники информации экспертного исследования расчетов с персоналом по труду и заработной плате
- 12.3. Основные этапы и методические приемы экспертного исследования расчетов по труду и заработной плате
- 12.4. Ответственность работодателя, ее виды и порядок определения

### **12.1. Задачи и объекты бухгалтерской экспертизы расчетных операций по труду и заработной плате**

Вопросы оплаты труда довольно сложны. Здесь много тонкостей и особенностей, связанных с характером труда, измерением и оценкой трудовых затрат и результатов.

Основной особенностью экспертного исследования операций по учету оплаты труда является то, что состав преступной группы, как правило, не ограничивается сотрудниками бухгалтерии, а зачастую включает и персонал других отделов организации, а также посторонних лиц, получающих на свое имя под видом оплаты труда необоснованно начисленные им денежные суммы.

Объектами экспертного исследования операций по труду и заработной плате являются:

— трудовые ресурсы, их планирование и использование. Следует проверить использование рабочего времени на отдельных видах работ. Выявляют также соблюдение единых норм выработки на транспортных, строительных, землеройных и других работах. Выявление приписки объемов выполненных работ, нереальные нормы выработки и необоснованно

в связи с этим начисленные суммы по оплате труда отмечают как нарушение трудовой дисциплины;

— порядок и обоснованность выплаты премий с анализом причин премирования и выяснением, не применяются ли премиальные системы, не утвержденные коллективным договором;

— состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового законодательства — изучается состояние учета и использование рабочего времени работниками и соблюдение рабочего дня.

**Пример.** *Назначение на должность работников с полной материальной ответственностью и допуск к работе (заведующих магазинов, кладовщиков, продавцов и т. п.) без оформления договорами обезличивает ответственность за недостачу, порчу, хищение ценностей.*

— средства социального страхования и их использование исследуются в том случае, когда допущены правонарушения в их расходовании (случаи завышения оплаты листов нетрудоспособности);

— расчеты по оплате труда — изучаются при установлении размера ущерба, причиненного от нарушения нормативных актов или умышленного злоупотребления должностных лиц с целью присвоения средств;

— первичная документация по учету труда и заработной платы;

— бухгалтерский учет труда и отчетность — изучаются с целью выявления приписок невыполненных работ, умышленного завышения заработной платы;

— причиненный ущерб от правонарушений в оплате труда, выявленный ревизией, его обоснованность и ответственные лица.

## **12.2. Источники информации экспертного исследования расчетов с персоналом по труду и заработной плате**

Можно выделить пять групп источников нормативно-правовой и фактической информации, необходимой для полноценного экспертного исследования операций по учету расчетов с персоналом по оплате труда:

1) законодательство в области труда, прав и обязанностей гражданина: Трудовой кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ;

2) нормативно-справочная информация:

— штатное расписание, приказы дирекции организации о зачислении сотрудников на должности с назначенным окладом, заключенными контрактами, коллективные договоры, договоры подряда и другие документы, связанные с оплатой труда и регламентирующие ее;

3) первичные документы: табель учета рабочего времени, наряд на выполнение работ, маршрутная карта и др.;

4) регистры синтетического и аналитического учета по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

5) акты ревизий и проверок операций по труду и заработной плате, а также информация правоохранительных органов.

## **12.3. Основные этапы и методические приемы экспертного исследования расчетов по труду и заработной плате**

Методика исследования учета расчетов с персоналом по оплате труда включает в себя процедуры, направленные на выявление следующих нарушений:

— неправильное определение объемов выполненных работ. Выявляются сопоставлением объемов работ, указанных

в первичных документах по учету труда, с аналогичными показателями технологических карт, документов по оприходованию готовой продукции и т. д., а также контрольным обмером фактически выполненных работ;

— нереальные работы, указанные в документах по учету труда. Устанавливаются сопоставлением с технологическими картами и другими документами, а также опросом соответствующих лиц и проверкой работ в натуре;

— повторное включение работ в документы по учету труда. Выявляются сопоставлением указанных документов за смежные периоды, а также встречной сверкой с другими документами и проверкой работ в натуре.

В вышерассмотренных случаях участие в преступлении счетного работника бывает необязательным, если подлог совершен при оформлении первичных документов, поступающих в бухгалтерию для начисления оплаты труда, или работники бухгалтерии вступают в сговор не только с получателями денег, но и с должностными лицами, ответственными за учет объема фактически выполненных работ (бригадирами, табельщиками). При этом подлог совершается не в платежной ведомости, а в документе, подтверждающем выполнение работ. Эффективным методом выявления таких хищений служит фактическая проверка и метод взаимной сверки документов по начислению зарплаты за аналогичные или смежные операции;

— неправильное применение норм выработки, тарифных ставок, должностных окладов и расценок. Определяют сопоставлением со сборником выработки и тарификационными справочниками;

— неправильная таксировка отдельных документов по учету труда. Выявляют их контрольной таксировкой;

— неправильный подсчет итоговых сумм по первичным документам. Устанавливают их контрольными подсчетами;

— включение в документы по учету труда фамилий лиц, не принимавших участия в выполнении данных работ. Выявляют

сопоставлением фамилий работников со списочным составом бригады, звена и т. д., сверкой подписей.

Особое внимание надо обращать на всякого рода дополнительные ведомости, вписанные не в обычном порядке фамилии отдельных работников, сомнительные подписи, за которыми могут скрываться факты нарушения.

При проверке фактических выплат премиальных вознаграждений устанавливают наличие приказа руководителя или постановление собрания.

Необходимо также установить, нет ли повторения фамилий одних и тех же лиц в одной или нескольких расчетно-платежных ведомостях за один и тот же расчетный период.

Пристального внимания требует проверка правильности отражения в учете начисленных, но не выплаченных сумм заработной платы, премий, пособий и т. п. Не так уж редки факты создания нереальной депонентской задолженности, которую затем получают по ордерам с поддельными подписями, а также изъятия задолженности по алиментам и другим искомым требованиям.

По выявленным фактам правонарушений составляют специальные ведомости с указанием соответствующих документов и обнаруженных приписок.

#### **12.4. Ответственность работодателя, ее виды и порядок определения**

В соответствии с законодательством РФ работодатель несет следующую ответственность перед работниками и третьими лицами.

*1. Ответственность за задержку выплаты заработной платы.* Согласно статье 236 ТК РФ, если работодатель нарушает сроки выплаты заработной платы, отпускных, расчета при увольнении и других выплат, причитающихся работнику, то за просрочку он должен будет выплатить работнику компенсацию — проценты от суммы невыплаченной заработной платы. Их размер не может быть ниже 1/300 действующей в это



время ставки рефинансирования Центрального банка РФ за каждый день просрочки. Проценты начисляются начиная со следующего дня после установленного срока выплаты до дня фактического расчета. Конкретный размер компенсации за задержку выплаты зарплаты нужно определить в коллективном или трудовом договоре. Если работодатель задержит выплату зарплаты больше чем на 15 дней, то работники вправе прекратить работу, предварительно уведомив об этом администрацию. Однако государственные служащие и работники организаций, обеспечивающих жизнедеятельность населения (работники коммунальных служб, врачи «скорой помощи», спасатели, военные), не вправе прекращать работу в связи с задержкой выплаты зарплаты (ст. 142 ТК РФ).

2. *Административная ответственность за нарушение прав работников.* Статья 5.27 Кодекса об административных правонарушениях предусматривает, что за нарушение законодательства о труде и об охране труда организация и ее должностные лица должны заплатить штраф, составляющий до 5 000 руб. Если должностные лица организации и раньше подвергались административному наказанию за аналогичное правонарушение, то это влечет дисквалификацию на срок от одного года до трех лет. Значит, они не смогут занимать такие же должности в течение этого времени.

Кроме того, Кодекс об административных правонарушениях устанавливает ответственность за ряд нарушений порядка ведения коллективных переговоров с представителями работников. Среди таких правонарушений в этом документе указано:

— уклонение руководителя или его представителя от участия в переговорах о заключении коллективного договора либо нарушение срока их заключения (ст. 5.28 Кодекса об административных правонарушениях). Максимальный штраф за это правонарушение составляет 3 000 руб.;

— непредоставление работодателем информации, необходимой для проведения коллективных переговоров и контроля

за соблюдением коллективного договора (ст. 5.29 Кодекса об административных правонарушениях). Штраф также составляет от 1 000 руб. до 3 000 руб.;

— необоснованный отказ от заключения коллективного договора, (ст. 5.30 Кодекса об административных правонарушениях). Здесь максимальный размер штрафа равен 5 000 руб.;

— нарушение или невыполнение работодателем, руководителем организации или другим представителем работодателя обязательств по коллективному договору (ст. 5.31 Кодекса об административных правонарушениях). Штраф за это правонарушение также составляет до 5 000 руб.;

— уклонение работодателя или его представителя от получения требований работников и от участия в примирительных процедурах (ст. 5.32 Кодекса об административных правонарушениях). Штраф за это правонарушение не может превышать 3 000 руб. Санкции за нарушения прав работников налагают органы государственной инспекции труда. Это установлено в статье 357 ТК РФ.

*3. Материальная ответственность работодателей.* Работодатель несет ответственность за задержку выплаты заработной платы работникам. Это установлено статьей 236 ТК РФ.

Согласно статье 234 ТК РФ работодатель обязан возместить работнику не полученный им заработок во всех случаях незаконного лишения его возможности трудиться. Например, это необходимо, если заработок не получен в результате:

— незаконного отстранения работника от работы, его увольнения или перевода на другую работу;

— отказа работодателя от исполнения или несвоевременного исполнения решения органа по рассмотрению трудовых споров или государственного правового инспектора труда о восстановлении работника на прежней работе;

— задержки работодателем выдачи работнику трудовой книжки, внесения в трудовую книжку неправильной или не

соответствующей законодательству формулировки причины увольнения работника;

— других случаев, предусмотренных законами и коллективным договором.

На основании статьи 234 ТК РФ работодатель, причинивший ущерб имуществу работника, возмещает этот ущерб в полном объеме.

4. *Уголовная ответственность работодателя* установлена статьей 145.1 УК РФ «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат».

Частичная невыплата свыше трех месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных законом выплат, совершенная из корыстной или иной личной заинтересованности руководителем организации, работодателем — физическим лицом, руководителем филиала, представительства или иного обособленного структурного подразделения организации, наказывается штрафом в размере до ста двадцати тысяч рублей или в размере заработной платы или иного дохода осужденного за период до одного года, либо лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до одного года, либо принудительными работами на срок до двух лет, либо лишением свободы на срок до одного года.

Полная невыплата свыше двух месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных выплат или выплата заработной платы свыше двух месяцев в размере, ниже установленного федеральным законом минимального размера оплаты труда, совершенные из корыстной или иной личной заинтересованности руководителем организации, работодателем — физическим лицом, руководителем филиала, представительства или иного обособленного структурного подразделения организации, наказываются штрафом в размере от ста тысяч до пятисот тысяч рублей или в размере

заработной платы или иного дохода осужденного за период до трех лет, либо принудительными работами на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового, либо лишением свободы на срок до трех лет с лишением права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью на срок до трех лет или без такового.

### **Вопросы для обсуждения**

1. Назовите, при помощи каких документов в организации ведется учет личного состава, начисляется и выплачивается заработная плата?

2. Опишите порядок удержаний из заработной платы.

3. Какой документ является основанием для начисления пособия по временной нетрудоспособности? Порядок его расчета.

4. Каковы основания для удержания по исполнительным листам.

5. Каков порядок и размер удержаний за причиненный организации материальный ущерб?

6. Как должен быть организован учет депонированной заработной платы?

7. Приведите перечень доходов работника, подлежащих налогообложению.

8. В каких случаях за работником сохраняется средний заработок по месту работы?

9. Как распределяется заработок между членами бригады при бригадной сдельной форме оплаты труда?

10. Как оплачивается работа, выполняемая в ночные и сверхурочные часы?

11. Порядок оплаты труда работника при совмещении профессий и при выполнении им обязанностей временно отсутствующих работников.

### **Темы рефератов**

1. Оплата труда за работу в выходные и праздничные дни, работу сверхурочно.
2. Инициативные удержания из заработной платы работников.
3. Вычеты, применяемые при исчислении НДФЛ.
4. Компенсации, выплачиваемые работникам при увольнении.

### **Контрольные тесты для проверки знаний студентов**

1. Для исчисления совокупного годового дохода и налога на доходы физических лиц ведется:
  - а) лицевой счет;
  - б) налоговая карточка по учету доходов и налога на доходы физических лиц;
  - в) расчетная ведомость;
  - г) накопительная карточка по заработной плате.
2. Основанием для начисления заработной платы, по мнению эксперта, не является
  - а) личная карточка работающего;
  - б) лимитно-заборная карта;
  - в) договор подряда;
  - г) табель учета рабочего времени;
  - д) платежная ведомость.
3. К доходам, из которых не удерживается налог на доходы физических лиц, эксперт относит:
  - а) суммы дивидендов по акциям;
  - б) оплату труда продукцией собственного производства;
  - в) стоимость призов;
  - г) пособия по беременности и родам;
  - д) суммы материальной выгоды.
4. К выплатам, включаемым в полном размере в налогооблагаемый доход, эксперт не относит:
  - а) пособие на рождение ребенка;

- б) выходное пособие при увольнении;
- в) суточные расходы на командировки в пределах норм;
- г) суммы единовременных пособий в связи с уходом на пенсию;
- д) возмещение перерасхода по подотчетным суммам.

5. Если работником причинен материальный ущерб организации, сумма которого не превышает его среднемесячного заработка, то он должен удерживаться:

- а) только по заявлению работника;
- б) по распоряжению работодателя, не позднее одного месяца;
- в) по решению членов коллектива;
- г) вообще не удерживается;
- д) по решению суда.

6. Полная материальная ответственность, если ущерб причинен не при исполнении трудовых обязанностей, а при выполнении не предусмотренных сметой и договором «левых» работ, по мнению эксперта:

- а) не наступает;
- б) наступает ограниченная материальная ответственность;
- в) наступает только для руководителей;
- г) наступает только для материально ответственных лиц;
- д) наступает административная ответственность.

7. Отпуск при работе по совместительству в другой организации согласно действующему законодательству:

- а) не предоставляется;
- б) предоставляется по усмотрению работодателя;
- в) предоставляется менее 28 календарных дней;
- г) предоставляется одновременно с основным отпуском;
- д) предоставляется по заявлению работника.

8. Оплата работнику за работу в праздничные и выходные дни согласно требованиям ТК РФ производится:

- а) как за обычно отработанное время;
- б) в полуторном размере;

в) в двойном размере;

г) в тройном размере.

9. Общая сумма удержаний из заработной платы не должна превышать:

а) 25 %;

б) 50 %;

в) 70 %;

г) 75 %;

д) 90 %.

10. В расчет среднего заработка для оплаты больничного листа не включаются:

а) ежемесячные премии;

б) компенсационные выплаты;

в) пособия по временной нетрудоспособности, беременности и родам;

г) надбавки и доплаты.

11. При проверке правильности произведенных отчислений в государственные внебюджетные фонды эксперт использует в качестве базы для пересчета:

а) общую величину фонда оплаты труда;

б) общую величину фонда оплаты труда за минусом сумм, выплачиваемых за счет чистой прибыли организации;

в) только ту часть фонда оплаты труда, которая является базой для начисления.

12. В соответствии с требованиями НК РФ подлежит обложению налогом на доходы физических лиц:

а) материальная помощь, полученная в связи со стихийным бедствием;

б) компенсация за неиспользованный отпуск;

в) заработная плата, выданная в натуральной форме;

г) компенсация, выданная за задержку заработной платы;

д) пособие по беременности и родам.

13. Работник имеет право на получение выходного пособия при увольнении в размере среднемесячного заработка:

- а) при увольнении по собственному желанию;
- б) при сокращении численности или штата работников;
- в) в связи с ликвидацией организации;
- г) в связи с отказом от перевода на другую работу в другую местность вместе с работодателем.

14. Трудовое законодательство предусматривает следующие виды дисциплинарных взысканий с работника:

- а) лишение премии;
- б) перенос отпуска на зимнее время;
- в) выговор;
- г) взыскание штрафа;
- д) увольнение по основаниям;
- е) замечание.

15. В течение какого периода времени после прекращения действия трудового договора за работником сохраняется право обращения к бывшему работодателю за начислением пособия по временной нетрудоспособности:

- а) 15 календарных дней;
- б) 30 календарных дней;
- в) 45 календарных дней.

16. С работником заключен договор подряда. Имеет ли он право на компенсацию за неиспользованный отпуск после окончания своей работы:

- а) да;
- б) нет.

17. Продолжительность основного ежегодного трудового отпуска составляет:

- а) 28 рабочих дней;
- б) 30 рабочих дней;
- в) 28 календарных дней;
- г) 26 календарных дней.



## Производственные ситуации

### Задача 44

На счете 08 «Вложения во внеоборотные активы» значатся затраты на ремонт мастерской организации в сумме 53 420 руб., из них оплата труда — 21 300 руб.

Работы выполняла бригада наемных рабочих, с которой был заключен договор подряда. Выполненные работы приняты по акту. Смета на ремонт мастерской не составлена. Проверкой акта установлено, что оплата труда в равной доле начислена рабочим: Вознюк Н.С., Малику К.Б., Черепень Ю.И., Харченко Н.И. Налог на доходы с физических лиц с оплаты труда не удержан.

Контрольным обмером выполненных работ по ремонту здания ремонтной мастерской и пристройки установлено, руб.:

Затраты	Списано по накладным и начислено по нарядам	Фактический объем работ по нормам и расценкам
Ремонтно-строительные материалы	32 120	27 300
Оплата труда рабочим	21 300	22 100
Итого	53 420	49 400

Требуется:

1. Установить нарушения и определить сумму налога на доходы с физических лиц, подлежащую удержанию из оплаты труда каждого наемного рабочего и в целом.

2. Определить общую сумму причиненного ущерба.

3. Указать, кому нанесен ущерб.

### Задача 45

Кононов И. П. работает в ЗАО «Промэкспорт» с 1 января 2016 г. Его ежемесячный оклад — 12 000 руб. В бухгалтерию организации он представил заявление с просьбой вычитать из его облагаемого дохода расходы на содержание двоих детей в возрасте до 18 лет. Один ребенок проживает с Кононовым И. П., а другой — с его бывшей женой. По исполнительному

листу бухгалтерия ежемесячно удерживает алименты в размере 25 %.

В течение 2016 г. Кононов И. П. ежемесячно получал на руки сумму 7000 руб. 10 ноября работник обратился с письменной просьбой к главному бухгалтеру, а затем — к руководителю о перерасчете суммы к выдаче. Однако его просьба не была удовлетворена, после чего Кононов И. П. обратился в суд.

Произведите перерасчет заработной платы. Определите сумму ущерба, нанесенную работнику.

Какая ответственность предусмотрена российским законодательством за подобные нарушения?

### Задача 46

В январе 2016 г. Мирошниченко Д. А. заключил договор подряда с учебно-методическим центром на проведение методической работы со слушателями факультета повышения квалификации профессиональных бухгалтеров. Стоимость работ по договору — 5 % от оплаты за обучение слушателей создаваемой группы. Стоимость обучения — 9 500 руб. Фактически заключены договора с 48 слушателями.

По итогам проведенной работы Мирошниченко Д. А. получил из кассы 12882 руб. По просьбе работника бухгалтер выдал ему расчет оплаты труда.

### Расчет оплаты по договору подряда Мирошниченко Д. А., 01.07.2016 г., руб.

Начислено	Удержано						К вы- даче
	НДФЛ	в ПФР	в ФОМС	в ФСС	на страхование от несчаст. случаев	Итого удержано	
22 800	2 964	5 016	1 163	661	114	9 918	12 882

Мирошниченко Д.А. обратился с письменной просьбой к главному бухгалтеру, а затем — к руководителю о перерасчете суммы к выдаче. Однако его просьба не была удовлетворена, так как, по объяснению бухгалтера, сумма отчислений в государственные внебюджетные фонды не была учтена в смете расходов УМЦ и поэтому подлежит удержанию.

Мирошниченко Д. А. обратился в суд с иском о взыскании суммы недоплаты.

Произведите перерасчет заработной платы. Определите сумму ущерба, нанесенного работнику, если он является инвалидом II группы, чернобыльцем.

### ***Задача 47***

18 сентября 2016 г. предпринимателем Ивовым Р. А. по собственному желанию уволен продавец Снегирев А. П. Согласно декларации по форме НДФЛ-2 за 2015 г. его ежемесячный оклад составлял 6 500 руб., а за 2016 г. — 8 000 руб. В отпуске за прошлый год продавец находился с 1 по 28 апреля 2016 г. включительно.

При увольнении продавцу выплачен только заработок за отработанные дни сентября в сумме 4 200 руб. Снегирев А. П. подал исковое заявление в суд о выплате ему со стороны Ивова Р. А. заработка, выходного пособия и компенсации за неиспользованный отпуск. Причем, по его заявлению, по расчетно-платежной ведомости ему начислялось 8 000 руб., а фактически выдавалось на руки 16 000 руб.

Укажите, какие суммы Снегирев А. П. вправе истребовать от работодателя при увольнении? Исходя из какого оклада они должны быть рассчитаны: 8 000 или 16 000 руб.? Рассчитайте сумму иска.

### ***Задача 48***

Крановщик строительной компании ООО «Росстрой» Семин Р. А. был уволен по сокращению штата 31 октября 2016 г., о чем он был уведомлен 23 октября. При увольнении ему было выдано выходное пособие в сумме оклада 15 000 руб.

Семин Р. А. не согласился с суммой выплаченного пособия, о чем уведомил главного бухгалтера и руководителя. Однако перерасчет произведен не был, и Семин Р. А. обратился в суд с исковым заявлением 17 декабря 2016 г.

Рассчитайте сумму иска по доплате выходного пособия, если оклад Семина Р. А. в течение исследуемого периода составлял 15 000 руб., ежеквартально ему начислялась и выдавалась премия в сумме оклада. На момент предоставления иска Семина Р. А. не смог устроиться на работу.

### ***Задача 49***

Работник болел с 15 по 21 января 2016 г. (семь календарных дней). Страховой стаж сотрудника — 5 лет 2 месяца. Ежемесячный оклад сотрудника — 12 000 руб. В течение расчетного периода (2014 г. и 2015 г.) сотрудник:

— находился в очередном отпуске (с 1.10.2014 г. по 30.10.2014 г.), за который ему было выплачено 14 300 руб.;

— направлялся в командировку с 1.11.2015 г. по 7.11.2015 г. (включительно). За время командировки ему было выплачено 2 900 руб., заработная плата за ноябрь 2014 г. составила 9 500 руб.

Бухгалтер организации рассчитала работнику сумму пособия, равную 920 руб.

Работник обратился с письменной просьбой к главному бухгалтеру, а затем к руководителю о перерасчете суммы к выдаче. Однако его просьба не была удовлетворена, после чего работник обратился в суд.

Произведите перерасчет заработной платы. Определите сумму ущерба, нанесенного работнику и государству.

### ***Задача 50***

Менеджер торговой организации ООО «Темп» Малышев А. Л. уходит в отпуск с 01.05.2016 г. на 28 календарных дней. Расчетный период для начисления отпускных будет включать в себя период с 1 мая 2015 г. по 30 апреля 2016 г. В этот период сотрудник с 01.06.2015 г. по 05.06.2015 г. (включительно) находился на больничном, а с 01.11.2015 г. по 30.11.2015 г. — в очередном отпуске, а остальные дни были работником отработаны полностью.

Всего за двенадцать месяцев Малышев А.Л. получил 278 250 руб., из которых 2 600 руб. — пособие по временной нетрудоспособности, 12 400 руб. — отпускные.

Бухгалтер ООО «Темп» рассчитал работнику сумму отпускных, равную 13 500 руб.

Работник обратился с письменной просьбой к главному бухгалтеру, а затем к руководителю о перерасчете суммы к выдаче. Однако его просьба не была удовлетворена, после чего работник обратился в суд.

Произведите перерасчет заработной платы. Определите сумму ущерба, нанесенного работнику и государству.

### ***Задача 51***

Бухгалтер сельхозорганизации не начислил выходное пособие трактористу-машинисту, уволенному в сентябре 2016 г. в связи с призывом в вооруженные силы РФ.

Заработок работника за расчетный период (12 месяцев, предшествующих увольнению) составил 190 186 руб. В расчетном периоде полностью отработаны 11 месяцев. Февраль 2016 г. полностью приходится на трудовой отпуск работника. Ставка сбора на страхование от несчастных случаев в организации — 1,2 %.

Работник обратился с письменной просьбой к главному бухгалтеру, а затем к руководителю о перерасчете суммы к выдаче. Однако его просьба не была удовлетворена, после чего работник обратился в суд.

Произведите перерасчет заработной платы. Определите сумму ущерба, нанесенного работнику и государству.

## **Тема 13. Особенности бухгалтерской экспертизы в сельскохозяйственных организациях**

- 13.1. Задачи и объекты экспертного исследования операций по производству продукции (работ, услуг)
- 13.2. Методика экспертного исследования операций по производству сельскохозяйственной продукции

### **13.1. Задачи и объекты экспертного исследования операций по производству продукции (работ, услуг)**

Основными задачами экспертизы операций по производству продукции являются:

- выявление факторов, влияющих на снижение себестоимости продукции;
- выявление непроизводительных потерь, недостатки изделий;
- предотвращение правонарушений, причиняющих убытки организациям.

В процессе экспертизы устанавливается, каким образом нарушение технологической дисциплины производства и договоров поставок, приписки невыполненных работ, производственный брак продукции, работ и услуг, а также другие отрицательные явления причиняют ущерб организации. Экспертиза определяет размер этого ущерба, ответственных за него лиц, разрабатывает предложения по профилактике недостатков.

При проверке учета затрат эксперт устанавливает, как соблюдались:

- 1) неизменность выбранного в начале года метода учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции и его соответствие отраслевым и организационным особенностям экономического субъекта;

2) правильность разграничения затрат по отчетным периодам;

3) достоверность оценки израсходованных на производство продукции сырья и материалов;

4) правила отнесения на затраты расходов, которые должны оплачиваться за счет специальных фондов или чистой прибыли;

5) обоснованность сумм накладных расходов и способы их распределения по объектам калькуляции.

Особо тщательно проверяются статьи затрат, связанные с управлением производством: содержание работников аппарата управления организации и ее структурных подразделений; расходы на содержание служебного легкового автотранспорта; затраты на командировки; дополнительные выплаты, осуществляемые по решению руководителя за счет прибыли; оплата услуг сторонних организаций по управлению производством, представительские расходы.

При исследовании операций по учету готовой продукции, обращают внимание на правильность оформления приема вышедшей из производства готовой продукции.

В ряде случаев в накладные или акты включают не законченные технологическим процессом обработки изделия или не оформленную документами готовую продукцию, получают расписки на продукцию, якобы оставленную на хранение в цехах, где она изготавливается, включают в состав готовой продукции отчетного месяца продукцию, которая будет выработана в следующем.

Наиболее сложно установить обоснованность данных об отнесенных в дебет счета 20 «Основное производство» затратах на производство и сбыт реализованной продукции. Здесь следует выделить два этапа исследования:

а) обоснованность распределения затрат между реализованной (отгруженной) продукцией и остатками продукции на складе;

б) правильность формирования состава затрат.

Величина прибыли от продажи продукции зависит и от размеров коммерческих расходов. К ним, в частности, относятся затраты на тару и упаковку готовой продукции, доставка ее на станцию и т. д. (если по технологическому процессу продукция упаковывается в цехах, до сдачи ее на склад, то расходы на тару включают в издержки производства и учитывают на счете 20 «Основное производство», а не счете 43 «Готовая продукция»).

Основными объектами экспертизы являются:

1) расходы на производство и реализацию продукции. Исследуются в случаях выявления нарушения нормативных актов при отображении в бухгалтерском учете расходов на счетах 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 90 «Продажи» и др.;

2) незавершенное производство, его остатки и комплектность. По данным бухгалтерского учета исследуют нормативный и фактический объем незавершенного производства и закрепление материальной ответственности за его величину и комплектность;

3) калькулирование себестоимости продукции. Сложный объект исследования, так как при этом необходимо определить всю совокупность затрат на производство продукции, правильность их распределения между завершенными и незавершенными изделиями. Часто калькуляции составляют с нарушением нормативных документов, что приводит к неправильному определению себестоимости;

4) сохранность продукции при производстве и транспортировке (определяется сумма недостачи, у какого материально ответственного лица она возникла);

5) первичная документация. Определяется доброкачественность с целью использования в системе доказательств;

6) бухгалтерский учет и отчетность. Исследуется для выявления факта приписок на стадии производства и реализации продукции;



7) недостача продукции, приписки, размер причиненного ущерба, выявленный ревизией.

Приведем особенности источников информации экспертного исследования в сельскохозяйственных организациях.

В качестве источника данных для проведения анализа используются лицевые счета (производственные отчеты) подразделений, которые применяются при журнально-ордерной форме счетоводства или соответствующие машинограммы при компьютерных технологиях бухгалтерского учета, данные аналитического учета по расчетам с покупателями. При журнально-ордерной форме счетоводства это ведомости аналитического учета форм № 38-АПК и № 62-АПК или соответствующие машинограммы при компьютерных технологиях бухгалтерского учета.

Кроме того, в отношении животноводческих подразделений необходимо дополнительно использовать ведомость аналитического учета животных формы № 73-АПК, а также данные зоотехнического учета и отчетности.

### **13.2. Методика экспертного исследования операций по производству сельскохозяйственной продукции**

Основным производством в сельском хозяйстве являются растениеводство и животноводство. Продолжительность производственного цикла в сельском хозяйстве длительная, а готовую продукцию можно получить на протяжении короткого промежутка времени. В отличие от промышленности в сельском хозяйстве себестоимость продукции калькулируется не ежемесячно, а только один раз в конце сезона. Затраты в растениеводстве распределяются по двум смежным годам:

- затраты под урожай текущего года;
- затраты под урожай будущего года.

Особенность сельскохозяйственного производства определяет и методику учета себестоимости:

— себестоимость определяется в конце года, после сбора урожая;

— оценка продукции производится по плановой себестоимости и корректируется до фактической после составления отчетных калькуляций.

В организациях, осуществляющих производственную деятельность, значительная часть хищений маскируется под видом производственных затрат. Для раскрытия подобных правонарушений используют следующие методы исследования:

1) *экономический анализ*. При изучении показателя себестоимости одного центнера свинины в агрофирме на основе данных формы № 16 (производство и себестоимость продукции животноводства) было замечено его увеличение по сравнению с предыдущим отчетным периодом. Себестоимость более чем на 50 % превышала и среднюю по району. Обратившись к отчетной калькуляции, установили, что причиной изменения показателя явилось удорожание стоимости кормов. Далее перешли к первичным документам и было установлено, что производилось излишнее списание кормов.

При реализации продукции необходимо провести анализ товарообменных (бартерных) операций, так как довольно часто отпущенную по бартеру продукцию списывают минуя счет 90 «Продажи», а используют счета 41 «Товары», 10 «Материалы» и таким образом уменьшают объем выручки от реализации;

2) *взаимный контроль*. Для проверки документального подтверждения отгрузки и продажи продукции эксперт должен убедиться в наличии документов на отпускаемую продукцию — приказа-накладной, или извещения об отправке, или приказа на отпуск продукции и т. п. Далее производится сверка с учетными регистрами.

В сельскохозяйственных организациях многие первичные документы используются одновременно для учета труда и для отражения данных о движении продукции. Оплата

труда производится по количеству и качеству полученной продукции. На основании этой группы документов можно выявить хищения;

3) *документальная проверка*. При реализации сопоставляется количество продукции в сопроводительных документах на отгрузку и транспортных документах, определяется наличие доверенностей.

Предлагается следующая методика выявления структурных подразделений организации, в отношении которых имеются признаки создания неучтенных излишков в зависимости от вида материальных ценностей и способа создания излишков.

*Укрытие от учета урожая зерновых и занижение массы принятого зерна* выявляются следующим образом. При создании неучтенных излишков зерна таким способом в значительных размерах показатель урожайности с 1 га снижается. Это объясняется тем, что убранная площадь не уменьшается, а количество принятого по учету зерна сокращается. Кроме того, возрастает себестоимость 1 ц зерновых, поскольку произведенные затраты распределяются не на весь урожай, а только на принятую по учету его часть. Используя эти закономерности, можно выделить из нескольких отделений сельскохозяйственной организации то, в которой имеет место укрытие от учета части собранного урожая зерновых. Анализ проводится по показателям, приведенным в таблице 13.1.

Из таблицы 13.1 видно, что среди исследуемых отделений организации наиболее низкий сбор зерновых с 1 га в отделении № 4 (7 ц). Здесь же самая высокая себестоимость единицы продукции — 92 руб., наиболее высока она и по отдельным ее составляющим. Следовательно, из исследуемых отделений именно отделение № 4 представляет интерес с точки зрения углубленной проверки документов и использования методов фактического контроля для выявления неучтенных излишков зерновых.

Таблица 13.1

**Анализ наличия признаков создания неучтенных  
излишков зерновых путем занижения массы  
собранного урожая (озимые зерновые)**

Показатель	Отделения сельхозпредприятия			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Зерно в первоначально оприходованной мас- се — сбор продукции с 1 га, ц	10	11	11	7
Себестоимость единицы продукции — всего, руб.	83	85	86	92
в том числе:				
— семена и посадочный материал	16	15	17	20
— удобрения минеральные и органические	12	13	11	18
— содержание основных средств	24	25	22	36

*Завышение массы зерна, отгруженного с тока.*

При создании неучтенных излишков подобным способом признак проявляется в виде роста (в динамике) дебиторской задолженности за организациями, которым якобы было отгружено зерно с тока. Такой признак проявляется как закономерность, объясняемая тем, что фактически зерновые с тока покупателям не отгружались, а были изъяты или остаются на токе в качестве неучтенных излишков для последующего изъятия. Следовательно, в бухгалтерском учете будет отражена отгрузка по подложным документам, и плата за такую продукцию поступать, естественно, не будет.

Естественно, что при этом закономерно нарастает дебиторская задолженность по расчетам с покупателями и заказчиками. Используя эту закономерность, можно выделить из массы операций по отгрузке зерна те, которые были направлены на его неправомерное изъятие или создание неучтенных излишков под видом отгрузки покупателям (таблица 13.2).

Таблица 13.2

**Анализ наличия признаков создания неучтенных излишков зерновых путем завышения массы зерна, отгруженного с тока**

Дата дебиторской задолженности покупателей за зерновую продукцию	Организации — покупатели зерна и сумма дебиторской задолженности, тыс. руб.			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
1 сентября текущего года	300	500	400	300
1 октября текущего года	400	550	500	400
1 ноября текущего года	500	500	400	300
1 декабря текущего года	600	400	300	200
1 января года, следующего за отчетным	600	100	50	-

Таблица 13.2 показывает, что из четырех исследуемых организаций-покупателей представляет интерес отделение № 1, поскольку именно здесь дебиторская задолженность покупателей за отгруженную продукцию в динамике нарастает. Однако при своевременных расчетах покупателей за отгруженную зерновую продукцию дебиторская задолженность с течением времени должна снижаться.

Это объясняется тем, что отгрузка зерновой продукции с тока имеет не постоянный, а сезонный характер, и по окончании отгрузки покупатели постепенно оплачивают фактически полученную продукцию.

*Укрытие урожая от учета путем выращивания зерна на неучтенных площадях.* При создании неучтенных излишков подобным способом признак проявляется в виде роста затрат на производство зерновых в расчете не только на 1 ц, но и на 1 га посевных площадей. Это объясняется тем, что фактические затраты на выращивание зерновых относятся ко всем их посевным площадям, включая и неучтенные. Однако оприходован по учету урожай будет только с учтенных площадей. Следовательно, себестоимость 1 ц зерновых в данном отделении организации будет выше, чем в других, рядом расположенных. Кроме того, затраты на производство

зерновых в расчете на 1 га посевных площадей также окажутся выше, чем в соседних отделениях.

Используя эту закономерность, можно выделить из нескольких отделений сельскохозяйственной организации то, в котором имеет место укрытие урожая от учета путем выращивания зерна на неучтенных площадях (таблица 13.3).

Таблица 13.3

**Анализ наличия признаков создания неучтенных излишков зерновых путем их выращивания на неучтенных площадях (озимые зерновые)**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Затраты на 1 га посевных площадей — всего, руб.	850	800	1200	900
в том числе:				
— оплата труда с отчислениями	80	70	100	90
— семена и посадочный материал	170	160	200	170
— удобрения минеральные и органические	130	120	150	140
— содержание основных средств	240	230	300	250

Из таблицы 13.3 видно, что из четырех исследуемых отделений организации наиболее высокие затраты в расчете на 1 га посевных площадей в отделении № 3. Причем как в целом, так и по элементам, составляющим себестоимость продукции. Следовательно, именно это отделение представляет интерес с точки зрения углубленной проверки документов и проведения приемов фактического контроля.

*Завышение расхода кормов.* Это нарушение проявляется в экономических показателях деятельности организации как рост затрат по статье «Корма» на содержание одной головы животных. Это связано с тем, что при завышении расхода кормов увеличивается и их стоимость. При равном количестве голов скота затраты на корма в расчете на одну голову возрастают.

Данная закономерность позволяет выделить из ряда исследуемых отделений сельскохозяйственной организации то,

где расход кормов в расчете на одну голову наиболее высокий. Для проведения анализа наличия признаков создания неучтенных излишков кормов путем завышения их расхода может использоваться таблица 13.4.

По группе животных, относящихся к основному стаду молочного скота, наибольшие затраты по статье «Корма» в расчете на одну голову имеют место в отделении организации № 4, по группе «Животные на выращивании и откорме» — в отделении № 3; по группе «Основное стадо молочного скота» — в отделении № 4. Именно эти отделения предприятия по соответствующим группам скота и представляют интерес для эксперта.

Таблица 13.4

**Анализ наличия признаков создания неучтенных  
излишков кормов путем завышения их расхода**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Затраты на одну голову по статье «Корма», руб.				
— основное стадо молочного скота	2000	1900	2100	2800
— животные на выращивании и откорме	1000	1100	1500	900
— основное стадо мясного скота	800	800	900	1400

Аналогично можно провести анализ признаков создания неучтенных излишков кормов путем завышения их расхода и по другим группам животных.

*Неполное оприходование путем занижения веса против фактического при приемке продукции.* Это может проявиться в экономических показателях работы отделений сельскохозяйственной организации как снижение урожайности с 1 га посевных площадей, рост затрат на 1 ц продукции, рост затрат на 1 га посевных площадей. Это объясняется тем, что из фактически собранной продукции часть укрывается от учета, следовательно, затраты распределяются на оставшуюся часть, тем самым увеличивая ее себестоимость и снижая урожайность

с 1 га. Используя данную закономерность, можно, проведя анализ, выделить из ряда отделений сельскохозяйственной организации, расположенных в сопоставимых природно-климатических условиях, то, которое представляет интерес с позиции признаков создания неучтенных излишков. Для проведения анализа могут быть использованы таблицы 13.1 и 13.3.

*Подлог в актах на сортировку и сушку продукции растениеводства.* Это нарушение обычно направлено на занижение (по учету) выхода полноценной продукции за счет завышения количества «мертвых» отходов (земля, мусор и т. п.) или продукции более низкого качества. Таким путем достигается создание неучтенных излишков продукции после ее сортировки и сушки. Применение этого способа может отразиться на экономических показателях работы отделений сельскохозяйственной организации как снижение физической массы продукции, например зерна после доработки, а также как повышение себестоимости единицы продукции после доработки.

Используя эту закономерность, можно путем анализа выделить из ряда расположенных в сопоставимых природно-климатических условиях отделений организации то, которое представляет интерес как отделение, в отношении которого имеются признаки создания неучтенных излишков. Для проведения анализа можно использовать таблицу 13.5.

Данные таблицы 13.5 показывают, что отделение организации, в отношении которого имеются признаки создания неучтенных излишков, — это отделение № 3. Именно здесь наименьший сбор зерна с 1 га в физической массе после доработки и наибольший разрыв между величинами сбора зерна с 1 га до доработки и после доработки. Кроме того, в этом же отделении наиболее высокая себестоимость 1 ц зерна после доработки и наибольший разрыв между себестоимостью зерна до и после доработки.



Таблица 13.5

**Анализ наличия признаков создания неучтенных излишков зерна путем подлога в актах на сортировку и сушку продукции растениеводства (озимые зерновые)**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Сбор с 1 га, ц:				
зерно в первоначально оприходованной массе	10,2	10,5	11,2	10,0
зерно в физической массе после доработки (очистки и сушки)	9,1	9,3	7,6	9,0
Себестоимость единицы продукции, руб.:				
зерно в первоначально оприходованной массе	82,9	83,1	84,0	82,0
зерно в физической массе после доработки (очистки и сушки)	93,3	94,0	100,0	93,0

*Создание неучтенных излишков животных и птицы.* Данное нарушение находит отражение в экономических показателях деятельности отделений сельскохозяйственной организации, в частности, в виде неполного оприходования приплода. В экономических показателях отделения организации это проявляется как удорожание себестоимости одной головы приплода и 1 ц приплода, а также как уменьшение приплода в расчете на 100 маток. Это объясняется тем, что в случае укрытия части приплода от учета затраты на производство приплода как одного из видов продукции животноводства распределяются на оставшееся количество голов приплода, т. е. на то количество, которое записано по учету. В результате себестоимость одной головы и себестоимость 1 ц приплода в данном отделении возрастают, а количество голов приплода в расчете на 100 маток снижается.

Используя эту закономерность, можно провести анализ по конкретным показателям ряда расположенных в сопоставимых природно-климатических условиях отделений сельскохозяйственной организации и выделить среди них то, в котором имеются признаки создания неучтенных излишков. Для проведения анализа может быть использована таблица 13.6.

Таблица 13.6

**Анализ наличия признаков создания неучтенных  
излишков поголовья животных путем неполного  
оприходования приплода (группа животных — телята)**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Себестоимость одной головы приплода, руб.	430	450	500	420
Себестоимость 1 ц приплода, руб.	2 000	2 100	2 700	1980
Выход телят на 100 коров, голов	22	23	18	22

Из таблицы 13.6 видно, что наиболее высокая себестоимость одной головы приплода и 1 ц приплода — в отделении № 3. Здесь же наименьший выход телят на 100 коров. Именно данное отделение организации представляет интерес с точки зрения признаков создания неучтенных излишков.

В случае создания неучтенного поголовья путем неполного оприходования животных при покупке их на стороне, а также путем списания по учету под видом выбытия в порядке продаж признаки создания неучтенных излишков будут проявляться в виде длительно числящейся дебиторской задолженности, которая может (при неоднократном применении этого способа) возрастать в динамике.

Это объясняется следующими обстоятельствами. В первом случае за фактически полученных животных оплата производится полностью, а животные приходятся по учету не полностью, что и вызывает дебиторскую задолженность. Данная задолженность нереальная, поэтому она будет числиться в учете длительное время. Во втором случае животные списываются как проданные на сторону, однако фактически они проданы не были, поэтому в бухгалтерском учете возникает фиктивная дебиторская задолженность. В связи с тем, что задолженность реально не существует, она будет числиться в учете длительное время. Для проведения анализа может быть использована таблица 13.2.

В случае создания неучтенных излишков поголовья животных под видом падежа признаки проявляются в экономических показателях работы отделений организации как более высокие затраты на содержание животных в расчете на одну голову по сравнению с другими однородными отделениями. Это объясняется тем, что затраты (например, корма, заработная плата) будут производиться на все фактическое поголовье, в том числе и на тех животных, которые по учету списаны под видом падежа. Кроме того, в таких хозяйствах будет выше доля павших животных в обороте стада.

*Неполное оприходование прироста живой массы.* Это достигается в основном путем занижения результатов взвешивания животных с целью создания при забое неучтенных излишков мяса. При продажах животных на сторону занижение прироста живой массы позволяет создать неустраиваемую кредиторскую задолженность как источник для последующего неправомерного изъятия денежных средств. Создание неучтенных излишков прироста живой массы находит отражение в показателях экономической деятельности отделений сельскохозяйственной организации как снижение прироста в расчете на одну голову, а также как увеличение себестоимости 1 ц прироста. Это происходит потому, что заниженный за счет частичного укрытия от учета прирост распределяется на фактическое поголовье животных и, следовательно, в расчете на одну голову снижается.

Вместе с тем затраты, произведенные на получение фактического прироста, распределяются на количество прироста за вычетом прироста, укрытого от учета, поэтому себестоимость 1 ц прироста возрастает.

Используя эти закономерности, можно путем анализа выявить среди ряда однородных отделений организации то, в отношении которого имеются признаки создания неучтенных излишков. Для проведения анализа может быть использована таблица 13.7.

Как видно из данных таблицы 13.7, наименьший прирост на одну голову получен в отделении № 2, здесь же наиболее высокая себестоимость 1 ц прироста. Именно это отделение и будет представлять интерес с точки зрения наличия признаков создания неучтенных излишков прироста живой массы.

Таблица 13.7

**Анализ наличия признаков создания неучтенных излишков прироста живой массы (свиньи на выращивании)**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Прирост на одну голову, кг	30	20	25	35
Себестоимость 1 ц прироста, руб.	1600	2000	1600	1500

*Создание неучтенных излишков молока.* Это достигается различными способами. Однако большинство этих способов сводится к сокрытию от учета части удоя молока. В экономических показателях деятельности отделений сельскохозяйственной организации создание неучтенных излишков молока подобным способом находит отражение как снижение удоев молока в расчете на одну корову, а также как повышение себестоимости 1 ц молока. Это объясняется тем, что часть надоенного молока по учету не оприходована, а количество голов коров остается фактическим. Затраты, произведенные на все фактически полученное количество молока, распределяются только на его часть за минусом укрытого от учета.

Используя указанные закономерности, можно путем анализа выделить среди ряда отделений то, в котором имеются признаки создания неучтенных излишков молока. Для проведения анализа может быть использована таблица 13.8.

Как видно из таблицы 13.8, наименьший удой на одну корову в отделении № 4, здесь же самая высокая себестоимость 1 ц молока. Именно данное предприятие и следует подвергнуть проверке. В случае создания неучтенных излишков молока

путем завышения его количества, отпущенного на сторону, возникает длительное время числящаяся в учете дебиторская задолженность.

Таблица 13.8

**Анализ наличия признаков создания неучтенных излишков молока путем неполного его оприходования**

Показатель	Отделения сельхозорганизации			
	№ 1	№ 2	№ 3	№ 4
Удой молока на одну голову, кг	2300	2400	2500	1600
Себестоимость 1 ц молока, руб.	260	250	230	350

При создании неучтенных излишков молока путем содержания неучтенного поголовья коров признак может проявляться в экономических показателях деятельности отделений сельскохозяйственной организации как рост затрат на содержание одной головы молочного стада. Это объясняется тем, что фактические затраты на содержание всего стада, включая неучтенное поголовье, распределяются только на учтенное поголовье. Используя эту закономерность, можно путем анализа выявить среди ряда отделений сельскохозяйственной организации то, которое представляет интерес с точки зрения наличия признаков создания неучтенных излишков молока. Для проведения анализа может быть использована таблица 13.8, однако анализ проводится по показателю «Затраты на содержание одной головы молочного стада».

Рассмотренная методика может быть применена для анализа наличия признаков создания неучтенных излишков и другой продукции сельскохозяйственного производства.

**Вопросы для обсуждения**

1. Как классифицируются в организации затраты на производство продукции?
2. Какие расходы организации не включают в себестоимость продукции (работ, услуг)?

3. Что относят к незавершенному производству? Порядок оценки и инвентаризации незавершенного производства.

4. Какие расходы организации относятся к представительским?

5. Какие виды «нормируемых» расходов (для целей налогообложения) вы знаете?

### Темы рефератов

1. Особенности налогообложения операций с основными средствами организаций, уплачивающих ЕСХН.

2. Способы сокрытия и выявления излишков сырья и материалов в сельскохозяйственных организациях.

### Производственные ситуации

#### Задача 52

Организация, уплачивающая единый сельскохозяйственный налог (ЕСХН), в апреле 2016 г. приобрела у предыдущего арендатора за 1180 000 руб., в том числе НДС 180 000 руб., право аренды земельного участка сроком на 8 лет и оплатила предыдущему арендатору стоимость приобретенного права аренды.

В бухгалтерском учете организации были составлены следующие бухгалтерские записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Дебет	Кредит	Сумма, руб.	Первичный документ
Произведена оплата приобретаемого права аренды земельного участка	60	51	1 180 000	Выписка банка по расчетному счету
Отражены расходы на приобретение права аренды земельного участка (с учетом НДС)	20	60	1 180 000	Договор о передаче прав аренды

Правильно ли бухгалтер отразил в учете организации приобретенное право аренды земельного участка, и как учесть произведенные в связи с этим расходы в целях исчисления ЕСХН?

**Задача 53**

В Главной книге указана корреспонденция: Дебет счета 20 «Основное производство» и Кредит счета 50 «Касса» — 127 000 руб., что вызвало сомнение у эксперта-бухгалтера в связи с нарушением экономической сущности факта хозяйственной жизни.

Обращаясь к первичным документам, эксперт-бухгалтер установил, что по платежной ведомости выдано из кассы бригаде МТС за ремонт сельскохозяйственных машин в поле 127 000 руб. и выплаченная сумма списана на затраты основного производства. Заработная плата начислена согласно приказу директора. Другие документы экспертизе не представлены. Первичные документы на выполнение работы с указанием объектов и расценок не составлялись.

Проведите бухгалтерскую экспертизу по данному случаю.

**Задача 54**

В учетной политике на 2015 г. агрофирмы «Лотос» указано, что материалы списываются на расходы по средней себестоимости.

Определите нарушения в учете затрат на производство и отклонение в стоимости остатка материалов на 1 января 2016 г., если фактически применялся метод ФИФО.

Исходные данные:

Дата поступления материалов	Количество, ед.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
Остаток на 01.12.15	200	50	
Поступило:			
04.12.15	150	51	
07.12.15	170	52	
11.12.15	120	52,5	
14.12.15	180	53	
19.12.15	130	53,2	
22.12.15	100	53,5	
26.12.15	200	54	

Дата поступления материалов	Количество, ед.	Цена за единицу, руб.	Сумма, руб.
29.12.15	250	54,2	
Итого на 01.01.15 с остатком	1500		
Списано на производство	1100		

### Задача 55

В АО «Зарница» произведены следующие бухгалтерские записи:

Содержание факта хозяйственной жизни	Корреспондирующие счета		Сумма, руб.
	Дебет	Кредит	
Списаны испорченные в процессе хранения овощи (по вине агронома)	23	94	1400
Списана недостача картофеля в пределах норм	91–2	94	1280
Взыскано железной дорогой за хранение грузов	26	60	8800
Отнесены проценты банка за пользование краткосрочным кредитом	26	51	3840
Списаны расходы на капитальный ремонт автомобиля, принадлежащего инженеру организации	26	70, 69, 10	1900

Требуется:

1. Установить правильность составления бухгалтерских записей.
2. Сформулировать запись для включения в заключение эксперта-бухгалтера.

### Задача 56

В процессе экспертизы установлено, что в ряде накладных на реализацию молока не заполнены данные о показателях, характеризующих качество отгруженной продукции.

Сопоставив за эти дни массу молока, указанную в накладных хозяйства, с данными молокозавода, эксперт выявил следующее:

Дата	Количество молока, кг		Жирность молока, %	
	по данным хозяйства	по данным молокозавода	по данным хозяйства	по данным молокозавода
1	2	3	4	5
2.06	8420	8420	3,8	3,8



1	2	3	4	5
3.06	8540	8430	Не проставлена	3,6
4.06	8614	8614	3,8	3,8
8.06	8940	8936	3,8	3,8
9.06	8950	8670	Не проставлена	3,7
10.06	8890	8780	Не проставлена	3,7
16.06	8150	8150	3,8	3,8
17.06	9200	9080	Не проставлена	3,6
18.06	9200	9200	3,8	3,8
24.06	9240	9060	Не проставлена	3,6
25.06	9270	9090	Не проставлена	3,6
26.06	9310	9100	Не проставлена	3,6
29.06	9370	9370	3,8	3,8
30.06	9400	9290	Не проставлена	3,6

Требуется:

1. Установить, в какие дни, на какое количество молока и сумму произведен обсчет хозяйства, если закупочная цена 1 кг — 5 руб.
2. Определить виновных лиц.

### **Задача 57**

При плановой инвентаризации в декабре 2015 г. на тарном заводе за период с 1 июня по 31 декабря была установлена недостача готовой продукции: ящиков 14 286 шт. по цене 15 руб. на сумму 214 290 руб. По факту недостачи возбуждено уголовное дело и назначена бухгалтерская экспертиза.

Эксперт-бухгалтер исследовал движение учета ящиков по балансовому счету «Готовая продукция» и установил, что выявленная недостача подтверждается накладными о поступлении готовой продукции на склад.

Кладовщик Григорьев Н. А. с выявленной недостачей не согласился и на допросе заявил следователю, что за продукцию, изготовленную в ночную смену, он без проверки расписывался в накладных, так как из-за отсутствия площадки ящики

складировали вместе с ранее изготовленными, и Григорьев Н. А. не мог практически проверить количество выпущенных изделий.

Исследовав движение пиломатериалов и гвоздей, эксперт-бухгалтер установил, что списание гвоздей и пиломатериалов на изготовление продукции на отдельные даты превышает их наличие по данным учета. В связи с этим была назначена техническая экспертиза.

***Справочные данные для решения задачи:***

По документам учета сдано на склад готовой продукции 100 тыс. ящиков по цене 15 руб. за штуку на сумму 1500 тыс. руб. Норма списания гвоздей на 1 ящик — 20 г, досок — 0,05 кв. м. Расценка заработной платы на 1 ящик — 3,6 руб.

С учетом остатка на 1 июня, поступления с 1 июня по 31 декабря и остатка на 1 января следующего года фактическое наличие материалов было такое: гвоздей 1714 кг 280 г, досок — 4 285 м<sup>3</sup>.

После проведения технической экспертизы эксперт-бухгалтер произвел соответствующее исследование и представил следователю заключение, что недостача 14 286 ящиков явилась результатом неправильной организации их приемки на склад. Пользуясь данными, приведенными в задаче, сделайте соответствующий расчет и проверьте обоснованность выводов эксперта.

В случае, если будет установлено превышение заработной платы, определите излишнюю сумму (по действующим расценкам рабочим начислено за 100 тыс. ящиков).

## **Тема 14. Экспертное исследование товарных операций в торговле и общественном питании**

- 14.1. Задачи и объекты экспертного исследования торговых операций
- 14.2. Методика экспертного исследования торговых операций
- 14.3. Порядок списания товарных потерь в организациях торговли и общественного питания

### **14.1. Задачи и объекты экспертного исследования торговых операций**

Основу хозяйственной деятельности торговых организаций и предприятий общественного питания составляет совокупность торгово-производственных операций. Данный комплекс фактов хозяйственной жизни имеет специфические характеристики, оказывающие существенное влияние на методику и технику экспертной проверки. С учетом циклического подхода проверка торгово-производственных операций охватывает два цикла — цикл оплаты и частично цикл приобретения (исключая приобретение внеоборотных активов). Данные циклы включают группы фактов хозяйственной жизни, связанных с приобретением, хранением и использованием материально-производственных запасов, использованием денежных средств, как наличных, так и безналичных, в качестве средства платежа. В частности, можно выделить такие специфические черты торгово-производственных операций и факторы, определяющие методические основы экспертизы, как:

- массовый, регулярный их характер, значительные количественные массивы товарно-денежных потоков;
- доступ к товарно-материальным и денежным средствам достаточно большого количества физических лиц,

что существенно осложняет организацию материальной ответственности и функции системы внутреннего контроля торговых организаций и предприятий общественного питания;

— разнообразные направления торгово-производственных операций по источникам поступления и выбытия ценностей (сторонние поставщики, имеющие организационно-правовой статус как юридических, так и физических лиц, склады и подразделения своей системы, внутреннее перемещение товаров и продуктов, продажа за наличный и безналичный расчет, предпродажные потери товаров, потери товаров и сырья по физико-химическим их особенностям и ряд др.);

— специфический характер сделок купли-продажи — приобретение товаров, продуктов, сырья у населения за наличный расчет, приобретение товаров на условиях комиссии, продажа товаров за наличный расчет через контрольно-кассовые аппараты, продажа товаров в кредит, возврат товаров в соответствии с действующим законодательством о защите прав потребителей и другие особенности, вытекающие из специфики каждого хозяйствующего субъекта;

— особенности процесса ценообразования — наличие товаров с регулируемым пределом торговых наценок, применение дисконтных скидок для потребителей, калькулирование цен на предприятиях общественного питания, использование «плавающих» режимов торговой наценки в зависимости от времени продажи товаров (обеденное, вечернее, ночное), сезонные переоценки товаров и т. п.

Названные специфические черты торгово-производственных операций определяют и технологию учетных работ, которые и выступают объектом экспертного анализа.

Для достижения поставленной цели в ходе проверки необходимо решить целый комплекс задач:

1) установление фактических данных, связанных с недостачей либо излишками материально-производственных запасов или денежных средств;

2) определение правильности документального оформления операций по приему, хранению и продаже товаров и тары;

3) подтверждение документальной обоснованности оприходования товаров и тары с учетом заключения других видов экспертиз;

4) выявление несоответствия в списании и оприходовании денежной выручки;

5) установление в бухгалтерских документах несоответствия отражения операций требованиям нормативных актов и положениям бухучета;

6) выяснение соответствия показаний проходящих по делу лиц сведениям, содержащимся в документах;

7) уточнение круга лиц, за которыми по документальным данным числились материально-производственные запасы и денежные средства;

8) выявление недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба.

В процессе производства экспертизы общая задача трансформируется в группу вопросов, определяющих существо и направленность экспертного исследования.

Информационное обеспечение экспертизы торгово-производственных операций весьма разнородно, но в целях его систематизации можно выделить такие группы: нормативное регулирование, прочая внешняя информация и внутренняя информация аудируемого лица как учетного, так и внеучетного характера (таблица 14.1).

Объектами экспертного исследования являются:

- издержки торговли;
- сохранность товаров и закрепление материальной ответственности;
- первичные документы;
- бухгалтерский учет и отчетность;
- недостача материально-производственных запасов и другие правонарушения, причинившие материальный ущерб.

Таблица 14.1

### Информационное обеспечение экспертизы торгово-производственных операций

Внешние источники информации	Внутренние источники информации
<p>1. Нормативное регулирование операций:  — Налоговый кодекс РФ (часть 2) от 05.08.2000 № 117-ФЗ;  — Гражданский кодекс РФ (части 1, 2) от 30.11.1994 № 51-ФЗ, от 26.01.1996 № 14-ФЗ;  — План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утв. Приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;  — Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности, утв. Приказом Минфина России от 29.07.1998 № 34н;  — Учетная политика организации ПБУ 1/2008, утв. Приказом Минфина России от 6 октября 2008 г. N 106н;  — Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99), утв. Приказом Минфина России от 06.07.1999 № 43н;  — Доходы организации ПБУ 9/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 32н;  — Расходы организации ПБУ 10/99, утв. Приказом Минфина России от 06.05.1999 № 33н;  — Учет материально-производственных запасов ПБУ 5/01, утв. Приказом Минфина России от 09.06.2001 № 44н;  — Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утв. Приказом Минфина России от 13.06.1995 № 49</p>	<p>1. Учетная информация:  — учетная политика и приложения к ней (рабочий план счетов бухгалтерского учета, график документооборота, план инвентаризаций);  — первичные документы (приходные и расходные кассовые ордера, платежные поручения, поручения-требования, счета-фактуры, накладные всех видов, акты приемки-передачи, выписки банков, чековые книжки, кассовая книга, отчетность материально ответственных лиц, кассовые и товарные отчеты, акты инвентаризаций, сличительные ведомости, доверенности, книги покупок и продаж, акты сверок расчетов с поставщиками, покупателями, авансовые отчеты с оправдательными документами, калькуляционные карточки, план-меню и целый ряд других первичных документов);  — учетные регистры (регистры синтетического и аналитического учета, а также бухгалтерская, налоговая и статистическая отчетность)</p>
<p>2. Прочая внешняя информация:  — отраслевая и региональная статистическая информация;  — региональные и местные нормативно-законодательные акты;  — информация различных государственных контролирующих органов;  — информация средств массовой информации;  — прочие сведения от третьих лиц</p>	<p>2. Внеучетная информация:  — внутренняя распорядительная информация;  — договоры с поставщиками, покупателями и другими контрагентами, сборник рецептов, акты проверок налоговыми и другими контролирующими организациями, договоры о материальной ответственности персонала, документы других служб и отделов</p>

## **14.2. Методика экспертного исследования торговых операций**

Исследование операций с товарами связано с анализом аналитических документов, в которых отражаются все этапы товарного обращения: поступление, хранение, списание различных потерь, реализация, переоценка, сведения о фактическом остатке и т. п.

Для установления фактических данных, связанных с недостатками (излишками) товаров в магазинах и других розничных торговых единицах, применима общая схема исследования:

1) исследуя инвентаризационные описи, акты результатов проверки ценностей, товарные отчеты с приложенными первичными документами, справки о проверке цен, акты на списание потерь, определяют обоснованность цен в документах, соответствие количественных и качественных характеристик первичных документов записям в товарных отчетах; проверяются данные журналов-ордеров и ведомостей;

2) анализируются данные на счетах учета, проверяется правильность корреспонденции счетов, указанных в товарных отчетах, в сопоставлении с регистрами учета и Главной книгой;

3) применяя способ контрольного сличения, осуществляется проверка данных о движении товаров по наименованиям, артикулам, сортам, кондициям, ценам и другим качественным признакам с установлением количественных и суммовых характеристик входящего остатка, прихода, документированного расхода, максимально возможного остатка на конец периода, фактического остатка по описи и определением результатов по документальным данным с последующим сопоставлением их с материалами следствия;

4) анализируя документальные данные в сопоставлении с неофициальными документами и иными материалами дела (черновые тетради, книги, показания проходящих по делу лиц, заключения по другим видам экспертиз), осуществляется

уточнение учетных данных, выявляются фиктивные записи или документы.

Особое значение в бухгалтерской экспертизе товарных операций предприятий торговли имеет инвентаризация.

Материалы инвентаризации могут быть признаны доброкачественными и положены в основу экспертного исследования при наличии подписей членов комиссии, материально ответственных лиц. Изучением описи выявляются несоответствия, которые по своему характеру могут быть восполнимыми (отсутствие бухгалтерских записей или отметки о ценах) и невосполнимыми (отсутствуют подписи лиц, принявших или сдавших товары по описи).

Важное значение имеет экспертиза анализа датировки накладных и товарных отчетов до и после инвентаризации. Установить точную дату документа возможно сопоставлением его реквизитов с реквизитами встречных транспортных и расчетных банковских документов. Если результатом сопоставления будут факты несвоевременного отражения товарных операций в учете, осуществляется перераспределение результатов инвентаризации двух смежных периодов. Количественная и качественная приемка товаров, активирование недостач и дефектов должны соответствовать инструкциям о порядке приемки продукции и товаров.

Часто экспертная задача требует не только подтверждения общей суммы прихода, но и максимальной ее расшифровки по видам поступления, товарным группам, отдельным наименованием товаров, секциям и другим признакам. Подобные исследования возможно осуществить, используя универсальные таблицы. Примером может служить накопительная ведомость по приходу товаров.

В результате всестороннего исследования устанавливаются факты:

- неоприходования (полного или частичного) товаров;
- несвоевременного их оприходования с целью временного сокрытия недостачи;



— неправильного отнесения на счета бухгалтерского учета сумм торговой скидки с целью уменьшения величины прихода товаров;

— необоснованного занижения качества (кондиции) или занижения цен при оприходовании;

— несоответствия приходных документов расчетным операциям по оплате одних и тех же товаров.

Вслед за экспертизой оприходования товаров производят экспертное исследование расходных операций в торговле. Их можно подразделить на:

— реализацию товаров населению;

— продажу товаров юридическим лицам;

— списание разницы от дооценки и уценки товаров;

— списание товаров по актам на бой, лом, порчу.

Стоимость товаров, реализованных населению, материально ответственными лицами отражается в расходной части товарных отчетов на основании показателей кассовых счетчиков. Анализ выручки производится экспертом посредством сопоставления данных кассовых и товарных отчетов с записями в книгах кассиров-операционистов и журналах-ордерах по соответствующим счетам. При этом особое внимание обращается на хронологическую последовательность документов, правильность подсчета итога в них.

Используя метод встречной проверки, эксперт выясняет достоверность отражения операций, связанных с поступлением выручки в кассу организации и сдачей ее в банк.

В результате могут выявляться факты излишнего списания с подотчета материально ответственными лицами выручки против денежных документов, приложенных к кассовым отчетам. Разница вуалируется на различных балансовых счетах, в частности на счете «Денежные средства в пути». Для установления факта вуалирования несданной выручки с использованием названного счета проводится сопоставление данных об остатках на счете с данными о суммах торговой выручки за последние дни месяца, поступившие

в банк согласно выпискам. Суммы, указанные в препроводительных ведомостях, должны быть тождественны суммам, списанным по товарным и кассовым отчетам.

Одним из используемых в экспертизе приемов является анализ равномерности сдачи выручки, который позволяет выявить факты резкого увеличения выручки перед инвентаризацией и незначительной ее сдачи после.

Для определения максимально возможной величины выручки, которая могла бы поступить в кассу при условии реализации всех поступивших товаров, по следующей формуле (14.1):

$$B \text{ макс} = C_n 41 + Об Дт 41 - C_k 41 - Об Кт 41 - АП,$$

где  $B \text{ макс}$  – выручка максимальная;

$C_n 41$  — сальдо начальное по счету 41;

$Об Дт 41$  — оборот дебетовый по счету 41;

$C_k 41$  — сальдо конечное по счету 41;

$Об Кт 41$  — оборот кредитовый по счету 41;

$АП$  — активируемые потери.

Сравнивая расчетные величины выручки ( $B \text{ макс}$ ) с величиной выручки, сдача которой в кассу подтверждается документально, эксперт выявляет величину расхождений, которая и будет характеризовать минимальную сумму изъятия из оборота либо товаров, либо наличных денег.

### **14.3. Порядок списания товарных потерь в организациях торговли и общественного питания**

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

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

Причинами образования пересортицы могут быть:

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

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

3) ошибки в учетных записях, допускаемые бухгалтерскими работниками;

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

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

Предложения о возможности взаимного зачета пересортицы готовит рабочая инвентаризационная комиссия. Она представляет их на рассмотрение постоянно действующей

инвентаризационной комиссии. Окончательное решение о взаимозачете обычно принимает руководитель организации. Однако всем лицам, задействованным в этом процессе, следует руководствоваться тем положением, что взаимный зачет излишков и недостач в результате пересортицы может быть допущен только в виде исключения и со следующими ограничениями:

- а) за один и тот же проверяемый период;
- б) у одного и того же проверяемого лица;
- в) в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования;
- г) в тождественных количествах.

Взаимозачитываемые ценности, оказавшиеся излишками и недостачами, как правило, могут иметь несколько отличающуюся стоимость (скажем, выявлены излишки товара по цене на 10 % меньше, чем цена такого же товара в недостатке). Следовательно, при пересортице часто возникают суммовые разницы (либо положительные, либо отрицательные), но взаимозачет этих разниц также недопустим. Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишке, эта разница в стоимости также должна быть отнесена на виновных лиц. На ту суммовую разницу, которая образовалась не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не может быть отнесена на виновных лиц. Если конкретные виновники пересортицы действительно не могут быть установлены, то суммовые разницы рассматриваются как недостачи товаров сверх норм убыли.

Окончательный размер убыли ценностей в пределах установленных норм определяется только после зачета недостач ценностей излишками по пересортице. В том

случае, если после зачета по пересортице, проведенного в установленном порядке, все же оказалась недостача ценностей, нормы естественной убыли должны применяться только по тому наименованию ценностей, по которому установлена недостача.

Таким образом, при расчетах потерь контролирующие лица ориентируются на утвержденные нормы убыли и осуществляют свои действия по их списанию либо отнесению на виновных лиц. При этом действуют они в следующем порядке:

- а) списание материальных ценностей в пределах норм убыли до установления факта недостачи не допускается; убыль ценностей в пределах установленных норм списывается по распоряжениям руководителей организации на издержки производства (обращения) или на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации;
- б) недостача ценностей сверх норм убыли, а также потери от порчи ценностей относятся на виновных лиц; при установлении недостач и потерь, явившихся следствием злоупотреблений, соответствующие материалы в течение пяти дней после установления недостач и потерь администрация экономического субъекта вправе передать в следственные органы (на сумму выявленных недостач и потерь предъявляется гражданский иск);
- в) в тех случаях, когда конкретные виновники недостачи и порчи не могут быть установлены или во взыскании с виновных лиц отказано судом, размер превышения этих недостач ценностей (сверх норм убыли) также может быть списан организациями на финансовые результаты, на уменьшение финансирования (фондов) у бюджетной организации.

Для расчета размера естественной убыли определяется срок хранения, причем фактический срок не должен превышать

предельного срока хранения. Если товар хранится свыше предельных сроков, то за период просроченного хранения нормы не начисляются. Расчет срока хранения зависит от способа хранения товаров: партионного или сортового.

Рассмотрим подробнее партионный и сортовой способы хранения товаров. При *партионном способе* каждая партия товаров хранится отдельно. Под *партией* понимается количество товаров, поступивших одновременно по одному товарно-сопроводительному документу. На партию товаров материально ответственное лицо выписывает *партионную карту* в двух экземплярах, где указывает их наименование, артикул, сорт, цену и количество (массу).

При партионном учете товаров естественную убыль исчисляют по фактическим срокам их хранения на складах исходя из начальной даты поступления каждого товара, даты отпуска и даты инвентаризации. Естественная убыль должна начисляться из расчета суточной нормы на последний день хранения, которую определяют путем суммирования установленных норм на каждый день хранения.

**Пример.** *На складе, расположенном в первой зоне, говядина мороженая хранилась 12 суток. Норма естественной убыли говядины мороженой при трехсуточном сроке хранения установлена 0,08%. За каждые последующие сутки хранения до 10 суток норма увеличивается на 0,01%. После этого срока за каждые сутки хранения норма увеличивается на 0,005%.*

*Рассчитаем суточную норму хранения, исходя из которой будет определен размер естественной убыли.*

*Норма при сроке хранения (в %):*

*3 суток 0,08*

*10 суток 0,08 + 0,01 + 0,01 + 0,01 + 0,01 + 0,01 +  
+ 0,01 + 0,01 = 0,15*

$$12 \text{ суток } 0,15 + 0,005 + 0,005 = 0,16$$

*За весь срок хранения говядины (12 суток) применяется норма естественной убыли 0,16%.*

При *сортовом способе* поступивший товар определенного сорта присоединяется к ранее поступившему товару того же наименования и сорта, т. е. товары хранятся по сортам. При этом устанавливается средний срок хранения товара на складе (Т) по формуле (14.2):

$$T = C : O, \quad (14.2)$$

где С — средний суточный остаток товара за инвентаризационный период;

О — однодневный оборот этого товара.

Средний суточный остаток товара за инвентаризационный период определяется так (14.3):

$$C = (C_1 + C_2 + \dots + C_n)/n, \quad (14.3)$$

где С — остаток товара на конец дня;

n — число дней в межинвентаризационном периоде.

Однодневный оборот исчисляется по формуле (14.4):

$$O = K : n, \quad (14.4)$$

где К — оборот товара за межинвентаризационный период или количество товара, отпущенного со склада.

Средний срок хранения исчисляется в полных днях оборота. Результат округляется до целого числа: десятые до 0,5 отбрасываются, а 0,5 и более округляются до единицы.

**Пример.** *На складе организации, расположенном в первой зоне, проведена по состоянию на 15 ноября инвентаризация варено-копченой колбасы. Предыдущая инвентаризация была проведена 15 октября. Таким образом, межинвентаризационный период (n) составил 31 день.*

Данные о поступлении, отпуске и остатках варено-копченой колбасы за весь инвентаризационный период приведены в таблице 14.1.

Таблица 14.1

**Данные о движении товара (варено-копченой колбасы)  
за инвентаризационный период (кг)**

Дата	Остаток на начало дня	Поступило за день	Отпущено за день	Остаток на конец дня
16 октября	—	500	—	500
17 октября	500	—	210	290
18 октября	290	325	390	225
и т. д.				
15 ноября	1300	—	600	400

*Средний суточный остаток — 600 кг (18600 кг: 31 день). Однодневный оборот — 150 кг (4650 кг: 31 день). Средний срок хранения — 4 суток (600 кг: 150 дней). Норма естественной убыли варено-копченой колбасы установлена при сроке хранения 4 суток 0,086 %.*

*Предельный размер естественной убыли при обороте 4650 кг и 4-суточном сроке хранения составит 4 кг ( $4650 \times 0,086 : 100$ ).*

*Нормы естественной убыли при розничной реализации товаров зависят от климатической зоны (первая или вторая), вида товара, времени года и др.*

К штучным товарам, а также товарам, поступающим на розничные торговые предприятия в фасованном виде, нормы естественной убыли не применяются.

**Вопросы для обсуждения**

1. Какие расходы включаются в издержки обращения в организациях торговли?
2. Приведите примеры часто повторяющихся нарушений, встречающихся при экспертизе торговых операций.
3. Приведите основные предпосылки возникновения недостач и излишков товаров в организациях торговли.



## **Темы рефератов**

1. Особенности ведения бухгалтерского и налогового учета организациями, уплачивающими ЕНВД.

1. Особенности ведения бухгалтерского и налогового учета организациями, применяющими УСНО.

## **Производственные ситуации**

### ***Задача 58***

По постановлению следователя по делу о хищении выручки в столовой завода ЖБИ № 5 была назначена бухгалтерская экспертиза. В результате проверки документов на отпуск блюд в столовой эксперт-бухгалтер установил, что 12.05.20\_\_ г. было изготовлено и отпущено в реализацию 150 тефтелей по цене 12 руб. Исследование складских документов показало, что остаток говядины на начало дня составлял 2,5 кг на сумму 150 руб., поступило по накладной от 12.05.20\_\_ г. 8 кг говядины на сумму 560 руб., остаток на конец дня отсутствует.

Норматив расхода мяса на изготовление 1 тефтели — 50 г. Согласно учетной политике организации метод учета списания материалов — ФИФО.

Установите сумму материального ущерба по каждой версии и круг ответственных лиц, а также экспертные доказательства.

### ***Задача 59***

Согласно приказу руководителя универсама «Лотос» в начет продавцам-консультантам по результатам инвентаризации отнесена сумма 27 000 руб. Продавцы не согласились с возмещением суммы и подали исковое заявление в суд.

В результате инвентаризации в конце дня 6.08 выявлено 100 кг мясопродуктов. Средняя цена закупки — 60 руб., цена продажи — 90 руб. Норма естественной убыли за каждый день хранения — 0,3 %.

Наличие и движение мясных полуфабрикатов на каждый день межинвентаризационного периода согласно документам таковы, кг:

Дата	На начало дня	Поступило	Реализовано	На конец дня
1.08	500	900	600	
2.08		-	300	
3.08		1200	700	
4.08		-	400	
5.08		100	200	
6.08		500	600	

Проведите экспертное исследование результатов инвентаризации, сделайте соответствующие бухгалтерские записи, установите сумму недостачи, подлежащую возмещению продавцами, и дайте экспертное заключение по результатам проверки, если учет товаров ведется с торговой наценкой.

### ***Задача 60***

В ходе проверки магазина розничной торговли «Рим» выявлена недостача денег в кассе — 8 000 руб. Продавец показал документы на возврат костюмной ткани на сумму 12 000 руб. Проверяющий отметил в акте по форме № ИНВ-15 недостачу 8 000 руб.

Эксперт, проведя проверку, признал документы на возврат товара в итоговом акте. Торговая наценка на костюмную ткань — 25 %.

Сделайте бухгалтерские записи. Обоснуйте действия эксперта.

### ***Задача 61***

При проверке соблюдения норм закладки продуктов в блюда столовой 9 февраля 20\_\_ г. получены данные:

Продукт	Цена за 1 кг, руб.	Наименование блюд, количество порций и нормы закладки на 1 порцию, г				Количество продуктов, поступивших на кухню 09.02, кг	Фактический остаток на 10.02, кг
		борщ с мясом, 120	гуляш, 60	мясо тушеное, 90	котлеты, 90		
Говядина	100	54	-	100	89	27,88	2,88
Свинина	110	-	90	-	-	5,4	1,36

Установите правильность расходования сырья на указанный выпуск продукции. Сформулируйте запись для включения в заключение эксперта.

### **Задача 62**

Проверка отпуска сахара со склада по журналу учета товаров на складе по форме № ТОРГ-18 показала, что за месяц отпущено 1170 кг сахара, по ежедневным материальным отчетам — 1200 кг.

Цена поступившего сахара — 10 руб. за 1 кг, отпускная цена — 20 руб. за 1 кг. Проверяющий отметил в инвентаризационной описи недостачу в 30 кг. Сверив данные журнала материальных отчетов за месяц с оборотами по счету 90 «Продажи», проверяющий установил, что в выручку по счетам бухгалтерского учета не вошли 30 кг сахара, проведенные по материальным отчетам.

Определите сумму ущерба, установите виновных лиц.

### **Задача 63**

При проверке товаров на складе было выявлено, что их учет ведется с использованием журнала учета товаров на складе по форме № ТОРГ-18. Журнал ведется материально ответственным лицом по поставщикам, ассортименту, количеству и цене. Записи в журнале проводятся на основании счетов-фактур.

Какие правила ведения документов в торговле нарушены?

### **Задача 64**

В ходе проверки правильности отпуска товаров с помощью контрольной покупки, путем проверки веса сыра, отпущенного покупателю, был установлен недовес. Проверку начали после того, как покупатель оплатил стоимость покупки. Сыр был взвешен без упаковки. Контрольное взвешивание, проведенное в присутствии покупателя, продавца и оперативного работника, показало недовес 100 г.

Цена сыра — 300 руб. за 1 кг, цена приобретения — 200 руб. Проверяющий составил акт, в котором отметил обнаруженный факт обвеса покупателя. К акту приложил письменное объяснение продавца, допустившего нарушение.

Какие ошибки допустил оперативный работник? Составьте бухгалтерские записи по итогам проверки.

### **Задача 65**

В ходе проведения инвентаризации склада товаров по состоянию на 15 января 2016 г. кладовщик предъявил приходные документы на товар на общую сумму 236 000 руб., включая НДС — 36 000 руб. Документы на прием товаров на ответственное хранение на сумму 45 000 руб., расходные документы на реализацию товара на сумму 300 000 руб.; накладную на возврат товара, отгруженного покупателю, на сумму 14 000 руб.; акт на списание товара в связи с нарушением материально ответственным лицом условий хранения на сумму 20 000 руб. Предельная норма естественной убыли товара составляет 12 000 руб. По итогам инвентаризации выявлена недостача товара и принято решение удержать сумму недостачи из заработной платы материально ответственного лица равными долями в течение трех месяцев. По данным бухгалтерского учета, по состоянию на 1 января 2016 г. на складе числился товар на сумму 600 000 руб. Фактически по состоянию на 15 января 2016 г. на складе находился товар на сумму 294 000 руб.

Рассчитайте сумму недостачи товара. Укажите, как правильно отразить на счетах бухгалтерского учета данные факты хозяйственной жизни.

### **Вопросы к контрольной работе**

1. Понятие судебной экспертизы и ее использование в правоохранительной деятельности.

2. Место судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве.

3. Субъекты судебно-экономической деятельности.

4. Становление и развитие бухгалтерской экспертизы как отрасли.

5. Значение правовой бухгалтерии.

6. Междисциплинарные связи правовой бухгалтерии.

7. Правовая основа бухгалтерской экспертизы.

8. Предмет бухгалтерской экспертизы.

9. Метод бухгалтерской экспертизы.

10. Объекты бухгалтерской экспертизы.

11. Требования к допустимости, относимости и достоверности доказательств, исследуемых бухгалтерской экспертизой.

12. Назначение бухгалтерской экспертизы в правоохранительной деятельности.

13. Особенности организации бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного расследования.

14. Планирование бухгалтерской экспертизы.

15. Вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой.

16. Структура постановления следователя о назначении бухгалтерской экспертизы

17. Назначение бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессах.

18. Отличие бухгалтерской экспертизы от ревизии.

19. Участие бухгалтера в качестве специалиста в производстве процессуальных действий.

20. Профессиональные и квалификационные требования, предъявляемые эксперту.

21. Правовое положение судебного эксперта.
22. Роль следователя (суда) при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.
23. Порядок изъятия бухгалтерских документов работниками правоохранительных органов.
24. Классификация приемов и методов контроля, применяемых при производстве бухгалтерской экспертизы.
25. Классификация документов по качественным признакам.
26. Методические приемы документального контроля.
27. Приемы проверки отдельного документа.
28. Приемы проверки нескольких документов по однородным или взаимосвязанным хозяйственным операциям.
29. Приемы проверки системных бухгалтерских записей.
30. Приемы проверки подложных записей в аналитическом учете.
31. Приемы обнаружения подложных записей в условиях автоматизации учета.
32. Требования к инвентаризационным описям и другим материалам проверки.
33. Составление сличительных ведомостей по инвентаризации.
34. Регулирование инвентаризационных разниц.
35. Особенности организации инвентаризации по инициативе правоохранительных органов.
36. Способы искажения результатов инвентаризации.
37. Другие методические приемы фактического контроля.
38. Осмотр, обследование, контрольная покупка.
39. Выпуск контрольной партии продукции.
40. Получение письменных объяснений, справок.
41. Признаки достаточности сведений для дачи заключения.
42. Заключение бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления.
43. Дополнительная, повторная, комплексная и комиссионная экспертизы.

44. Оценка заключения бухгалтерской экспертизы следователем и адвокатом.

45. Реализация заключения эксперта-бухгалтера в судебном процессе.

46. Объекты экспертного исследования операций с денежными средствами в кассах и на счетах в банках.

47. Источники информации экспертного исследования операций с денежными средствами.

48. Методические приемы экспертного исследования операций с денежными средствами.

49. Типичные нарушения при хранении, движении денежных средств.

50. Задачи экспертного исследования расчетных операций.

51. Объекты экспертизы расчетных операций.

52. Источники информации экспертного исследования расчетных операций.

53. Объекты бухгалтерской экспертизы при экспертном исследовании операций с товарно-материальными ценностями..

54. Источники информации бухгалтерской экспертизы при экспертном исследовании операций с товарно-материальными ценностями.

55. Методические приемы экспертного исследования операций с товарно-материальными ценностями.

56. Экспертное исследование подлогов.

57. Сущность и виды материальной ответственности.

58. Задачи бухгалтерской экспертизы при исследовании операций по учету труда и его оплаты.

59. Объекты экспертизы труда и его оплаты.

60. Источники информации, используемые при исследовании операций по учету труда и его оплаты.

61. Методические приемы экспертного исследования обобщения и реализации результатов экспертизы операций по учету труда и его оплаты.

Таблица 1

**Номера контрольных вопросов для выполнения  
контрольной работы по предмету  
«Бухгалтерская экспертиза»**

Предпоследняя цифра номера зачетной книжки	Последняя цифра номера зачетной книжки									
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
0	60	41	42	61	44	45	46	47	1	2
1	54	55	53	52	55	46	60	56	45	44
2	34	35	36	37	38	39	40	21	22	43
3	33	32	31	30	29	28	27	26	25	24
4	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
5	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4
5	53	52	55	1	2	3	40	59	43	7
6	8	9	10	61	12	13	14	15	16	17
7	18	19	20	21	22	23	24	25	26	27
8	28	29	30	31	32	33	34	35	36	57
9	38	59	72	51	42	43	24	45	46	47

Таблица 2

**Номера контрольных задач для выполнения  
контрольной работы по предмету «Бухгалтерская  
экспертиза»**

Предпослед- няя цифра номера зачетной книжки	Последняя цифра номера зачетной книжки									
	0	1	2	3	4	5	6	7	8	9
0	18,35	20,34	10,32	29,11	25,44	20,10	14,43	7,36	34,14	10,45
1	33,20	31,15	28,32	24,33	19,1	13,44	6,37	33,33	9,24	11,36
2	1,30	27,14	23,2	18,8	12,45	5,38	32,12	8,43	12,7	27,36
3	26,43	22,11	17,7	11,6	4,39	31,21	7,42	3,18	26,11	28,13
4	21,10	16,5	10,4	3,40	30,10	6,41	14,9	25,40	29,4	10,40
5	15,5	19,8	2,41	29,9	5,10	15,30	24,39	30,6	9,39	11,41
6	8,39	1,42	28,8	4,39	16,1	23,28	1,31	8,38	12,42	19,4
7	35,3	27,2	3,38	17,2	22,12	2,32	7,37	13,43	18,4	20,5
8	26,6	2,27	18,3	21,40	3,33	6,36	14,44	17,4	21,1	24,4
9	1,36	19,2	20,3	4,34	5,35	15,45	16,39	22,2	23,3	25,45



# Список литературы

## Правовые документы

1. О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации: указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 (ред. от 18.07.2001) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.01.2014 г.).

2. О Федеральном казначействе Российской Федерации: постановление Правительства РФ от 27 августа 1993 г. № 864 [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 27.01.2014 г.).

3. Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора: постановление Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 (ред. от 25.12.2012) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.01.2014 г.).

4. О внесении изменений в федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные Постановлением Правительства Российской Федерации от 23 сентября 2002 г. № 696: постановление Правительства РФ от 07 октября 2004 г. № 532 (ред. от 22.12.11) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru/dokur>.

5. О бухгалтерском учете: федеральный закон РФ от 06.12.2010 г. № 402-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 21.01.2013 г.).

6. Об аудиторской деятельности: федеральный закон РФ 30.12.2009 г. № 307-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 23.06.2013 г.).

7. О Счетной палате Российской Федерации: федеральный закон РФ от 05.04.2013 г. № 41-ФЗ (ред. от

07.05.13) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.07.2012 г.).

8. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федеральный закон РФ от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 09.09.2011 г.).

9. Об электронной подписи: федеральный закон РФ от 28.06.2014 г. № 63-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 02.03.2013 г.).

10. Арбитражный процессуальный кодекс РФ от 24.07.2002 г. № 95-ФЗ [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013 г.).

11. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31.07.1998 г. № 145-ФЗ (ред. от 27.06.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 15.08.2012 г.).

12. Гражданский кодекс РФ (часть первая) от 30.11.1994 г. № 51-ФЗ (ред. от 09.02.2011) от 26.01.1996 г. № 14-ФЗ (в ред. от 09.04.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 11.06.2014 г.).

13. Гражданский процессуальный кодекс РФ от 14.11.2002 г. № 138-ФЗ (ред. от 14.06.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 08.11.2013 г.).

14. Кодекс об административных правонарушениях РФ от 30.12.2001 г. № 195-ФЗ (ред. от 21.07.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013 г.).

15. Налоговый кодекс РФ: часть I от 31.07.1998 г. № 146-ФЗ (ред. 30.12.2011), часть II от 05.08.2000 г. № 117-ФЗ (ред. от 28.04.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 07.10.2013 г.).

16. Трудовой кодекс от 30.12.2001 г. № 197-ФЗ (ред. от 25.11.2011 г.) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 14.02.2014 г.).

17. Уголовный Кодекс РФ от 13.06.1996 г. № 63-ФЗ (ред. от 07.03.2011) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2014 г.).

18. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 г. № 174-ФЗ (ред. от 08.03.2015) [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2014 г.).

19. Уголовный кодекс Российской Федерации с комментариями: текст с изм. и доп. на 10 октября 2012 г. — М.: Эксмо, 2012. — 320 с. — (Российское законодательство с комментариями).

20. О порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации: инструкция, утв. приказом Минфина РФ от 14 апреля 2000 г. № 42н [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.consultant.ru> (дата обращения: 10.02.2013 г.).

21. Международные стандарты аудита и контроля качества: сборник: в 3 т. / Международная федерация бухгалтеров (МФБ). — Киров: Кировская областная типография, 2012. — Т. 1. — 528 с.

**Основная и дополнительная литература**

1. *Агапова А.В.* Таможенный контроль на основе методов аудита / А.В. Агапова // Право и экономика. — 2013. — № 5. — С. 64–67.
2. *Алибеков Ш. И.* Судебно-бухгалтерская экспертиза / Ш.И. Алибеков // Электронная библиотека ModernLib.Ru [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://modernlib.ru/books/shi\\_alibekov/sudebnbuhgalterskaya\\_ekspertiza/read\\_2](http://modernlib.ru/books/shi_alibekov/sudebnbuhgalterskaya_ekspertiza/read_2).
3. *Антонов И.А.* Использование методов научного познания при выявлении и расследовании преступлений экономической направленности / И.А. Антонов, Н.А. Данилова, С.А. Рытьков // Российский следователь. — 2012. — № 9. — С. 2–4.
4. *Артемова В.В.* Проблемные аспекты реализации истребования и изъятия предметов и документов на этапе возбуждения уголовного дела / В.В. Артемова // Российский следователь. — 2014. — № 3. — С. 3–5.
5. *Аршинский Л.В.* Проблемы применения информационного и логико-математического моделирования в судебной экспертизе и криминалистике / Л.В. Аршинский, Н.Ю. Жигалов // Российский следователь. — 2013. — № 3. — С. 6–10.
6. *Бычкова С.М.* Виды искажений в бухгалтерской отчетности / С.М. Бычкова [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://www.klerk.ru/law/articles/735/>.
7. *Гузеева О.* Квалификация мошенничества в российском сегменте сети Интернет / О. Гузеева // Законность. — 2013. — № 3. — С. 21–25.
8. *Елинский В.И.* Особенности назначения судебных экспертиз / В.И. Елинский, Л.С. Корнева // Российский следователь. — 2012. — № 16. — С. 12–14.
9. *Жубрин Р.В.* Борьба с легализацией преступных доходов: теоретические и практические аспекты. — «Волтерс Клувер», 2011. — СПС «Гарант».

10. *Заббарова О. А.* Бухгалтерская (финансовая) отчетность организации / О.А. Заббарова // Онлайн-библиотека PLAM.RU [Электронный ресурс]. — Режим доступа: [http://www.plam.ru/bislit/buhgalterskaja\\_finansovaja\\_otchetnost\\_organizacii/p8.php.ru](http://www.plam.ru/bislit/buhgalterskaja_finansovaja_otchetnost_organizacii/p8.php.ru).

11. *Звягин С.А.* Экономико-криминалистический анализ: курс лекций / С.А. Звягин. — Воронеж: Воронежский институт МВД России, 2013. — 192 с.

12. *Земскова Е.Н.* О некоторых проблемах назначения и производства экспертиз о хищениях бюджетных средств и использования экспертных заключений в качестве доказательств по уголовным делам / Е.Н. Земскова // Российский следователь. — 2013. — № 21. — С. 42–44.

13. *Карпов И.* Новые способы мошенничества / И. Карпов // Законность. — 2014. — № 4. — С. 56–59.

14. *Карпович О. Г.* Актуальные вопросы противодействия экономической преступности в России / О.Г. Карпович // Российский следователь. — 2012. — № 3. — С. 33–36.

15. *Каширская Л.В.* Методология и организация бухгалтерской экспертизы в бюджетных учреждениях: дис. д-ра экон. наук / Л.В. Каширская. — М., 2013. — 286 с.

16. *Комиссарова Я. В.* Актуальные проблемы практики производства судебных экспертиз / Я.В. Комиссарова // Российский следователь. — 2013. — № 5. — С. 6–8. 169.

17. *Кравченко, Д. В.* Научное обеспечение экспертиз по «экономическим» преступлениям и использование в уголовном праве терминологии смежных правовых наук с позиций конституционного права / Д.В. Кравченко // Право и экономика. — 2012. — № 7. — С. 65–68.

18. *Ложкова И.А.* К вопросу о санкциях за совершение экономических преступлений (теоретический аспект) / И.А. Ложкова // Российский следователь. — 2013. — № 22. — С. 15–19.

19. Практическое руководство по производству судебных экспертиз для экспертов и специалистов: науч.-практич. пособие / под ред. Т.В. Аверьяновой, В.Ф. Статкуса. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2011. — СПС «Гарант».

20. Романов В.В. Судебная бухгалтерия. Краткий курс / В.В. Романов. — 2012. — 26 с. [Электронный ресурс]. — Режим доступа: <http://litrus.net/book/read/59600?p=15>.

21. Сараев П.Н. Некоторые проблемы расследования экономических преступлений / П.Н. Сараев // Российский следователь. — 2012. — № 12. — С. 4–6.

22. Сафонова М. Ф. Особенности методики бухгалтерской экспертизы затрат на производство в сельскохозяйственных организациях / М. Ф. Сафонова // Бухгалтерский учет в сельском хозяйстве. — 2011. — № 7.

23. Сафонова М. Ф. Судебно-бухгалтерская экспертиза / М. Ф. Сафонова, О. И. Швырева. — Ростов н/Д: Феникс, 2008. — 377 с. [Гриф УМО].

24. Соловьев И. Н. Преступные налоговые схемы и их выявление. — М.: Проспект, 2010. — СПС «Гарант».

25. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / Е.Р. Россинская [и др.]; под ред. Е.Р. Россинской, Н.Д. Эриашвили. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2009. — 383 с.

26. Тарасов Ю.А. Государственный контроль как эффективный механизм противодействия экономической преступности / Ю.А. Тарасов // Российский следователь. — 2013. — № 3. — С. 32–36.

27. Чайковская Л.А. Ошибки и мошенничество в искажении отчетности строительных организаций / Л.А. Чайковская, М.В. Михеев // Аудит и финансовый анализ. — 2011. — № 3. — С. 18–21.

28. *Шевелев А.Е.* Риски в бухгалтерском учете: учебное пособие / А.Е. Шевелев, Е.В. Шевелева. — М.: КНОРУС, 2009. — 280 с.

29. *Шмонин А.В.* К вопросу об общих положениях методик расследования преступлений экономической направленности / А.В. Шмонин // Российский следователь. — 2012. — № 1. — С. 17–19.

30. *Шубочкина Е.В.* Методы документальных исследований мошеннических явлений в сфере кредитования / Е.В. Шубочкина // Вестник Нижегородской академии МВД России. — 2014. — № 3(27). — С. 316–321.

# Содержание

<b>Введение</b> .....	3
<b>Раздел I. Теоретические основы бухгалтерской экспертизы</b> .....	8
<b>Тема 1. Судебная экспертиза в правоохранительной деятельности</b> .....	8
1.1. Понятие судебной экспертизы и ее использование в правоохранительной деятельности .....	8
1.2. Место бухгалтерской экспертизы в процессе судопроизводства .....	11
1.3. Виды судебных экспертиз .....	13
1.4. Субъекты судебно-экспертной деятельности ..	20
1.5. Становление и развитие бухгалтерской экспертизы как отрасли .....	23
1.6. Значение правовой бухгалтерии .....	26
Вопросы для обсуждения .....	30
Темы рефератов .....	31
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	31
<b>Тема 2. Предмет, метод и объекты бухгалтерской экспертизы</b> .....	35
2.1. Правовая основа бухгалтерской экспертизы ..	35
2.2. Предмет бухгалтерской экспертизы .....	38
2.3. Метод бухгалтерской экспертизы .....	42
2.4. Объекты бухгалтерской экспертизы .....	49
Вопросы для обсуждения .....	53
Темы рефератов .....	53
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	53



Тема 3. Информационное обеспечение бухгалтерской экспертизы .....	59
3.1. Классификация документов по качественным признакам .....	59
3.2. Порядок изъятия бухгалтерских документов ..	69
3.3. Требования к доказательствам, исследуемым экспертом-бухгалтером .....	75
3.4. Признаки достаточности сведений для дачи заключения .....	76
Вопросы для обсуждения .....	79
Темы рефератов.....	79
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	79
Производственные ситуации .....	81
Тема 4. Порядок назначения и проведения бухгалтерской экспертизы .....	83
4.1. Этапы проведения экспертизы.....	83
4.2. Порядок назначения бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве .....	85
4.3. Назначение бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессах .....	87
4.4. Особенности организации бухгалтерской экспертизы по результатам налогового контроля .....	88
4.5. Вопросы, решаемые бухгалтерской экспертизой .....	92
4.6. Структура постановления следователя о назначении бухгалтерской экспертизы.....	95
Вопросы для обсуждения .....	98
Темы рефератов.....	98
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	98
Производственные ситуации .....	101

Тема 5. Права и обязанности участников экспертизы.....	102
5.1. Участие бухгалтера в качестве специалиста в производстве процессуальных действий.....	102
5.2. Права и обязанности эксперта-бухгалтера.....	107
5.3. Роль следователя (суда) при производстве бухгалтерской экспертизы.....	114
Вопросы для обсуждения .....	117
Темы рефератов.....	118
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	118
Производственные ситуации .....	121
Тема 6. Методика бухгалтерской экспертизы.....	123
6.1. Классификация методов документального и фактического контроля, применяемых при производстве бухгалтерской экспертизы... ..	123
6.2. Методические приемы документального контроля.....	126
6.2.1. Приемы проверки отдельного документа.....	126
6.2.3. Проверка документов, отображающих однородные операции .....	137
6.2.4. Приемы проверки подложных записей в аналитическом учете .....	146
6.3. Методические приемы фактического контроля.....	152
6.3.1. Инвентаризация. ....	152
6.3.2. Осмотр, обследование, лабораторный анализ качества товаров, сырья и материалов .....	166
6.3.3. Контрольный запуск сырья (материалов) в производство и выпуск контрольной партии продукции.....	170
6.3.4. Контрольная покупка .....	175

6.3.5. Контрольный обмер.....	182
6.3.6. Получение письменных объяснений и справок .....	184
Вопросы для обсуждения .....	188
Темы рефератов.....	188
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	188
Производственные ситуации .....	191
Тема 7. Обобщение результатов бухгалтерской экспертизы .....	194
7.1. Заключение бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления.....	194
7.2. Дополнительная, повторная, комплексная и комиссионная экспертизы .....	199
7.3. Оценка заключения следователем и адвокатом.....	204
7.4. Профилактика правонарушений в области бухгалтерского учета.....	207
Вопросы для обсуждения .....	209
Темы рефератов.....	209
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	210
<b>Раздел II. Практическое применение бухгалтерской экспертизы .....</b>	<b>213</b>
Тема 8. Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банках.....	213
8.1. Предпосылки и классификация нарушений при осуществлении операций с наличными денежными средствами.....	213

8.2. Приемы экспертного исследования операций с денежными средствами.....	216
8.3. Экспертное исследование операций на расчетных счетах в банках .....	229
Вопросы для обсуждения .....	237
Темы рефератов.....	238
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	238
Производственные ситуации .....	239
Тема 9. Экспертное исследование расчетных операций.....	246
9.1 Экспертное исследование операций с поставщиками и подрядчиками, покупателями и заказчиками .....	246
9.2. Экспертное исследование расчетов по претензиям.....	251
9.3. Экспертное исследование операций по расчетам с бюджетом по налогам и сборам.....	258
9.4. Экспертное исследование расчетов с подотчетными лицами .....	266
9.5. Экспертное исследование расчетов с учредителями.....	270
9.6. Экспертное исследование расчетов с разными дебиторами и кредиторами.....	280
Вопросы для обсуждения .....	285
Темы рефератов.....	285
Контрольные тесты для проверки знаний студентов .....	286
Производственные ситуации .....	288
Тема 10. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами.....	292

10.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с материально-производственными запасами.....	292
10.2. Методические приемы экспертного исследования операций с материально-производственными запасами.....	294
10.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с материально-производственными запасами.....	301
Вопросы для обсуждения .....	303
Темы рефератов.....	304
Контрольные тесты для проверки знаний студентов.....	304
Производственные ситуации .....	306
Тема 11. Экспертное исследование операций с основными средствами и нематериальными активами.....	315
11.1. Объекты и источники информации экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами.....	315
11.2. Методические приемы экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами.....	318
11.3. Обобщение результатов экспертного исследования операций с основными средствами и нематериальными активами.....	326
Вопросы для обсуждения .....	330
Темы рефератов.....	330
Контрольные тесты для проверки знаний студентов.....	330
Производственные ситуации .....	333
Тема 12. Экспертное исследование операций по учету труда и его оплаты.....	339

12.1. Задачи и объекты бухгалтерской экспертизы расчетных операций по труду и заработной плате.....	339
12.2. Источники информации экспертного исследования расчетов с персоналом по труду и заработной плате.....	341
12.3. Основные этапы и методические приемы экспертного исследования расчетов по труду и заработной плате.....	341
12.4. Ответственность работодателя, ее виды и порядок определения.....	343
Вопросы для обсуждения .....	347
Темы рефератов.....	348
Контрольные тесты для проверки знаний студентов.....	348
Производственные ситуации .....	352
Тема 13. Особенности бухгалтерской экспертизы в сельскохозяйственных организациях .....	357
13.1. Задачи и объекты экспертного исследования операций по производству продукции (работ, услуг).....	357
13.2. Методика экспертного исследования операций по производству сельскохозяйственной продукции.....	360
Вопросы для обсуждения .....	372
Темы рефератов.....	373
Производственные ситуации .....	373
Тема 14. Экспертное исследование товарных операций в торговле и общественном питании.....	378
14.1. Задачи и объекты экспертного исследования торговых операций.....	378
14.2. Методика экспертного исследования торговых операций .....	382

14.3. Порядок списания товарных потерь в организациях торговли и общественного питания .....	385
Вопросы для обсуждения .....	391
Темы рефератов.....	392
Производственные ситуации .....	392
Вопросы к контрольной работе .....	396
<b>Список литературы.....</b>	<b>400</b>
Правовые документы.....	400
Основная и дополнительная литература.....	403

*Учебное издание*

Сафонова Маргарита Фридриховна,  
Калинина Ирина Николаевна,  
Швырева Ольга Ивановна

**Бухгалтерская экспертиза**  
**Учебник**

Ответственные редакторы	<i>Оксана Морозова, Наталья Калининчева</i>
Технический редактор	<i>Галина Логвинова</i>
Компьютерная верстка:	<i>Елена Калитина</i>

Подписано в печать 20.06.2016 г. Формат 84x108 1/32. Бумага офсетная.  
Тираж 2000. Заказ №

ООО «Феникс»  
344011, Россия, Ростовская обл., г. Ростов-на-Дону, ул. Варфоломеева, 150.  
Тел./факс: (863) 261-89-50, 261-89-59  
Сайт издательства: [www.phoenixrostov.ru](http://www.phoenixrostov.ru)  
Интернет-магазин: [www.phoenixbooks.ru](http://www.phoenixbooks.ru)

Изготовлено в России.  
Дата изготовления: \_\_. \_\_. 2016.





**М.Ф. САФОНОВА, И.Н. КАЛИНИНА, О.И. ШВЫРЕВА**

## **БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА**

Учебник составлен по программе курса «Бухгалтерская экспертиза» и включает: лекции, планы семинарских занятий, практические задачи, тесты и вопросы для самостоятельной работы студентов, список основной и дополнительной литературы, рекомендуемой для самостоятельной работы студентов под контролем преподавателей.

Учебник выполняет три основные задачи:

- 1) формирование у студентов комплексного экономического подхода к анализу явлений финансово-хозяйственной деятельности;
- 2) соединение полученных теоретических знаний с практическими навыками и умениями в учетной сфере;
- 3) овладение различными формами применения специальных экономических и бухгалтерских познаний в хозяйственном праве.

Учебник предназначен для студентов очной и заочной форм обучения, обучающихся по направлению подготовки «Экономика», профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит». Содержит планы семинарских занятий, курс лекций, задачи и производственные ситуации, темы рефератов и рекомендации по их выполнению. Учебник также рекомендуется для повышения квалификации практикующих специалистов в областях бухгалтерского учета, анализа, аудита.



**Ф Е Н И К С**

ISBN 978-5-222-28008-9



9 785222 280089