

# Глава 1

## СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ КАК СПЕЦИАЛЬНАЯ ЭКОНОМИКО- ПРАВОВАЯ ДИСЦИПЛИНА

---

*Глава раскрывает сущность судебной бухгалтерии как учебной дисциплины, сферы научного познания и направления практической деятельности. Представленное описание целей и задач судебной бухгалтерии, ее предмета и используемых методов, правовых основ реализации обеспечивает формирование комплексного представления об основах использования специальных юридических познаний в юридической практике.*

*Знание теоретических основ судебной бухгалтерии является базой для формирования умений и навыков выявления нарушений требований законодательства, экономической целесообразности и законности отражения хозяйственных операций в учете и финансовой отчетности хозяйствующего субъекта. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 1.1. Судебная бухгалтерия как специальная экономико-правовая дисциплина

Современная социально-экономическая обстановка в России характеризуется рядом негативных явлений, среди которых особое место занимают рост экономической преступности и изменение ее структуры. Усложнение экономических отношений в обществе обуславливает усложнение способов совершения противоправных деяний. Сложившаяся ситуация порождает необходимость повышения качества работы правоохранительных органов. Все чаще они сталкиваются с криминализацией экономических отношений и необеспеченностью надлежащего контроля за финансовой деятельностью хозяйствующего субъекта.

Судебная бухгалтерия относится к числу комплексных экономико-правовых дисциплин.

Познания в области судебной бухгалтерии необходимы также и следователям, и дознавателям различных ведомств, которые специализируются на расследовании уголовных дел, связанных с преступлениями в сфере экономики. Следователи должны знать, в каких конкретно бухгалтерских документах, записях на счетах бухгалтерского учета, финансовой и налоговой отчетности могут найти отражение следы тех или иных преступлений в сфере экономики. Это необходимо для того, чтобы профессионально построить методику и тактику расследования, ясно представлять, какую информацию об обстоятельствах уголовного дела, подлежащих доказыванию, можно получить из данных бухгалтерского учета и отчетности и т.д. Следователь должен также грамотно поставить вопросы перед ревизором, аудитором или бухгалтером-экспертом; умело взаимодействовать с этими специалистами, правильно оценить результаты их работы.

Как учебная дисциплина характеризуется следующими существенными *признаками*.

1. Она изучает вопросы применения бухгалтерского учета в юридической практике (деятельности), а потому включает в себя теорию и принципы бухгалтерского учета, а также правовые основы привлечения бухгалтера-специалиста, назначения и производства документальной ревизии, аудита и судебно-бухгалтерской экспертизы.

2. Содержание предмета рассматриваемой учебной дисциплины основано на неразрывности двух закономерностей, определяющих специфику курса:

а) объективно существующей взаимосвязи правонарушающего деяния в сфере экономики с документальными данными, отражаемыми в бухгалтерском учете;

б) необходимости использования этой взаимосвязи в деятельности правоохранительных, правоприменительных органов и судов по разрешению многообразных юридических конфликтов, споров, рассмотрению уголовных, гражданских и арбитражных дел.

Судебная бухгалтерия содержит и разрабатывает новые методы исследования экономической информации и тем самым обогащает юридическую и экспертную практику. Специальные бухгалтерские познания, изучаемые данной дисциплиной, широко

применяются в уголовном, гражданском и арбитражных процессах, способствуют освоению юристами методики самостоятельного использования бухгалтерских и иных экономических знаний в практической деятельности. Овладение этими знаниями позволяет им быстрее адаптироваться в современных условиях, успешно применять различные методы при работе с документами и своевременно выявлять следы противоправной деятельности, нашедшие отражение в данных бухгалтерского учета.

Также судебная бухгалтерия является прикладной дисциплиной, изучающей и опирающейся на защитные функции учета, закономерности прогнозирования, обнаружения и преобразования в доказательства признаков противоправных деяний.

Прикладными *формами* судебной бухгалтерии являются аудит, ревизия и судебно-бухгалтерская экспертиза. Они обеспечивают реализации функций судебной бухгалтерии.

Понятие аудита урегулировано законодательно. *Аудит* — это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Под документальной *ревизией* следует понимать проверку по документам и записям в учетных регистрах законности, правильности и целесообразности хозяйственной деятельности предприятий, организаций или учреждений.

*Судебно-бухгалтерская экспертиза* — это процессуальное действие лица, обладающего специальными учетными познаниями по разрешению вопросов, поставленных перед ним судом, судьями, органами дознания, лицом, производящим дознание, следователем в целях установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела.

Содержание термина «судебная бухгалтерия» является различным в зависимости от того, что имеется в виду: область научных знаний, учебная дисциплина или вид профессиональной деятельности. Безусловно, все три указанные ипостаси судебной бухгалтерии органически взаимосвязаны друг с другом.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с финансовым, налоговым и уголовным правом, уголовным процессом, криминалистикой и криминологией. Объективно повышается ее роль в арбитражном, уголовном и гражданском процессах.

А значит, представляется возможным выделить следующие блоки взаимодействующих с судебной бухгалтерией дисциплин.

**1. Уголовно-правовые дисциплины:** уголовное право, уголовно-процессуальное право, уголовно-исполнительное право, криминалистика, криминология.

Также судебная бухгалтерия активно коррелирует с такими дисциплинами, как юридическая психология, судебная медицина и психиатрия, судебная (правовая) статистика, судебная (юридическая) логика, прокурорский надзор, с различными спецкурсами уголовно-правовой направленности

Для всех данных дисциплин характерна единая общеправовая и теоретико-исторической база, высокая социальная значимость, одинаковая юридическая природа и достаточная степень разработанности правовой регламентации отношений в сфере воздействия на преступность.

**2. Процессуально-правовые дисциплины.** Помимо уголовного процесса, специальные познания в области бухгалтерского учета активно применяются в гражданском, арбитражном, административном процессах, в процессе исполнения судебных решений (в исполнительном производстве).

По многим делам только данные бухгалтерского учета, облеченные в легитимную форму, способны помочь в решении сложнейших вопросов доказательственного права; ряд фактов вообще не может быть познан с достаточной глубиной без применения закономерностей, устанавливаемых бухгалтерским учетом.

**3. Экономические дисциплины.** Судебная бухгалтерия, оставаясь специально-прикладной дисциплиной, активно взаимодействует с областями знаний, образующих ее экономическую составляющую: экономикой, теорией бухгалтерского учета и финансового контроля, аудитом, контролем и ревизией, налогами и налогообложением.

Основная роль судебной бухгалтерии как учебной дисциплины заключается в глубоком изучении всего комплекса проблем использования специальных бухгалтерских познаний в юридической практике.

Судебная бухгалтерия прошла несколько этапов в своем развитии, каждый из которых обусловлен как развитием экономических отношений в обществе, так и развитием различных отраслей права.

Исторически развитие судебной бухгалтерии определялось возникновением и развитием потребностей, связанных с бухгалтерским учетом и проверкой его данных; далее — с усложнением форм и методов ведения экономической деятельности с необходимостью совершенствования системы контрольных процедур.

*Бухгалтерский учет* — основа формирования экономических знаний о деятельности хозяйствующих субъектов, поэтому в появлении и развитии судебной бухгалтерии ведущая роль принадлежит именно ему.

Первоначальные сведения, дошедшие до нас о применении специальных бухгалтерских познаний, крайне скудны и отрывочны. Известно, что первое историческое упоминание об их использовании относится к Средним векам, странам Средиземноморья, где юридический подход к бухгалтерскому учету привел к формированию его персоналистической теории, согласно которой объектом бухгалтерского учета выступают не предметы (недвижимость, товары, материалы, деньги), а права и обязательства субъектов хозяйственной деятельности.

В России толчком к развитию судебной бухгалтерии послужила великая Судебная реформа 1864 г.

А.Х. Гольмстен и Г.Ф. Шершеневич исследовали с юридической точки зрения многие проблемы бухгалтерского учета и его документации. Значительный вклад в развитие применения специальных бухгалтерских познаний внес Л.Е. Владимиров (*Учение об уголовных доказательствах*, 1886).

Подлинным творцом теории и практики судебной бухгалтерской экспертизы стал выдающийся ученый С.Ф. Иванов. Именно из его труда (*Бухгалтерская экспертиза в судебном процессе*. СПб., 1913) и берет начало судебная бухгалтерская экспертиза, которая существует в нашей стране.

В 1981 г. о *судебной бухгалтерии* начинают говорить как о науке, «содержанием которой является исследование и разработка теоретических и практических вопросов, относящихся к применению бухгалтерского учета в следственной и судебной деятельности, установление научных основ методологии, организации и техники проведения документальной ревизии, инвентаризации и судебно-бухгалтерской экспертизы в процессе дознания, расследования и разрешения в суде дел о хищениях».

Дальнейшее развитие судебной бухгалтерии должно основываться на дополнении сугубо экономических вопросов правовыми, которые основываются на анализе экономической преступности, способах маскировки учетных операций и следов преступной деятельности в данных бухгалтерского учета.

## 1.2. Цели и задачи судебной бухгалтерии

*Судебная бухгалтерия* представляет собой специальную комплексную дисциплину, занимающуюся исследованием и разработкой теоретических и практических вопросов использования специальных экономических и бухгалтерских знаний в конкретных областях практических знаний.

В связи с этим основной целью судебной бухгалтерии является разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в различных отраслях права, обеспечение правильного и умелого назначения и проведения ревизий, судебно-бухгалтерских и иных экономических экспертиз, разработка заданий на проведение аудита.

Достижение данной цели невозможно:

- 1) без исследования отражения в бухгалтерской информации признаков противоправной деятельности и закономерностей выявления этих признаков;
- 2) исследования влияния фактического состояния бухгалтерского учета на способы осуществления противоправной деятельности;
- 3) разработки на основе названных закономерностей методик использования бухгалтерской информации (и прежде всего, документов бухгалтерского учета) при выявлении и раскрытии противоправной деятельности;
- 4) прогнозирования новых способов осуществления противоправной деятельности в сфере экономики в целях ее предотвращения.

В рамках реализации указанных целей перед судебной бухгалтерией стоят следующие практические задачи:

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

2) проверка и определение размера материального ущерба, причиненного должностными и иными лицами в результате совершенных нарушений и злоупотреблений;

3) проверка документальной обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров;

4) определение случаев нарушения финансовой и кредитной дисциплины;

5) проверка и определение факта совершения хозяйственной операции, не получившей должного отражения в данных бухгалтерского учета;

6) определение и анализ недостатков в системе бухгалтерского учета и отчетности.

Достижение их задач невозможно без использования широкого спектра нормативных правовых и законодательных актов.

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

### **1.3. Предмет и метод судебной бухгалтерии, ее объекты**

Судебная (правовая) бухгалтерия является не только особой, комплексной экономико-правовой дисциплиной, но и областью прикладных «пограничных» знаний, возникших в результате интеграции на стыке учетной информации и правоприменительной деятельности.

В судебной бухгалтерии соединяются два сложных и взаимосвязанных объекта. Одним из этих объектов является *бухгалтерский учет*, при этом сведения, содержащиеся в нем, используются в качестве доказательств как по уголовным, так и по гражданским делам, в арбитражном процессе. Второй объект, при изучении которого доминирует не экономический, а криминалистический аспект, — это само *преступление*, совершаемое под видом учет-

ных операций на различных этапах сбора, обработки и использования экономической информации.

Поэтому прикладной сферой судебной бухгалтерии, ее *предметом* являются *защитные функции* бухгалтерского учета, обуславливающие закономерности использования специальных бухгалтерских познаний в правоприменительной деятельности.

Именно защитные функции бухгалтерского учета играют ключевую роль в выявлении, доказывании и предупреждении экономических преступлений. В связи с этим различают превентивную и охранительную функции бухгалтерского учета.

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

*Охранительная (следообразующая) функция* обеспечивается способностью системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Носителем таких «следов» является учетная документация хозяйствующих субъектов, а именно первичные учетные документы, которые должны быть составлены непосредственно в момент совершения хозяйственной операции, а если это невозможно — то сразу после ее завершения. Система ведения учетной документации построена таким образом, что все попытки внести в нее искажения являются очевидными и могут быть обнаружены специалистами в сфере аудита, ревизии или экспертами.

Инструментом для решения задач судебной бухгалтерии является ее метод.

В судебной бухгалтерии используются общенаучные (анализ, синтез, индукция, дедукция аналогия, моделирование, конкретизация, системный и функциональный анализ и др.), частные (расчетно-аналитический, документальный, экономико-правовой), а также специальные методы бухгалтерского учета (документация, регистрация, двойная запись, баланс, инвентаризация и др.).

В общем, *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.

#### **1.4. Правовые источники судебной бухгалтерии**

Правовое регулирование судебной бухгалтерии осуществляется по двум направлениям:

1) правовое регулирование бухгалтерского учета нормативными правовыми актами, составляющими нормативную базу (источники) бухгалтерского учета (законодательством о бухгалтерском учете);

2) правовое регулирование порядка и особенностей использования документов, средств и методов бухгалтерского учета в правоприменительной практике работы с экономической информацией в процессе предупреждения, выявления, пресечения и раскрытия правонарушений, осуществляемое нормативными правовыми актами в области уголовного, уголовно-процессуального, административного, гражданско-процессуального, арбитражно-процессуального, финансового, бюджетного и некоторых иных отраслей права.

Общественные отношения, складывающиеся при использовании бухгалтерских познаний правоохранительными органами, будучи урегулированными нормами права, приобретают устойчивость и стабильность, осуществляются строго в соответствии с выраженной в этих нормах государственной волей в рамках должного поведения субъектов правового общения.

Это позволяет говорить о четырехуровневой системе правового регулирования судебной бухгалтерии:

**1. Основополагающие документы, определяющие основы применения специальных бухгалтерских познаний в правоприменительной деятельности.** К ним относятся: Конституция РФ, Гражданский процессуальный кодекс РФ, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, Налоговый кодекс РФ, Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» и другие.

**2. Нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие организацию и практические ас-**

пекты применения специальных бухгалтерских познаний. К ним, например, следует отнести: приказ МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации»; приказ Минюста РФ от 14 мая 2003 г. № 114 «Об утверждении Перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации, и Перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Министерства юстиции Российской Федерации» (ред. от 12 марта 2007 г.); приказ ФСБ РФ от 23 июня 2011 г. № 277 «Об организации производства судебных экспертиз в экспертных подразделениях органов федеральной службы безопасности».

3. *Методические рекомендации, инструкции и наставления, учитывающие ведомственные и отраслевые применения специальных бухгалтерских познаний в реализации отдельных форм судебной бухгалтерии.* Например, приказ МВД РФ от 11 января 2009 г. № 7 «Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России»; приказ МВД РФ от 1 июня 1993 г. № 261 «О повышении эффективности экспертно-криминалистического обеспечения деятельности органов внутренних дел Российской Федерации» (ред. от 11 января 2011 г.).

4. *Источники информации, используемые непосредственно при реализации прикладных функций судебной бухгалтерии:* решения судов различных инстанций, учетная и организационно-распорядительная документация хозяйствующего субъекта, финансовая (бухгалтерская) отчетность; документы, регламентирующие вопросы организации и производства судебных экономических экспертиз в отдельных экспертных учреждениях, учитывающие специфику проводимых в них видов (родов) судебных экономических экспертиз (стандарты экспертного исследования).

Таким образом, правовую основу судебной бухгалтерии, а значит, и судебной бухгалтерии составляет многозвеньевая, логически выстроенная совокупность законов и подзаконных норма-

тивных актов в соответствии с их юридической силой, которые распространяют свое действие на все организации, находящиеся на территории Российской Федерации.

## Глава 2

# ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА И ФИНАНСОВОГО КОНТРОЛЯ В РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

---

*Глава раскрывает содержание финансового контроля и методологию бухгалтерской деятельности. Значительное внимание уделено вопросам нормативного регулирования бухгалтерского учета и обоснована роль бухгалтерской информации в информационной системе хозяйствующего субъекта.*

*Представленный материал нацелен на формирование комплексного представления о бухгалтерском учете как основном источнике информации о деятельности экономического субъекта, его целях, задачах и основах функционирования, а также о финансовом контроле как основном инструменте подтверждения учетных данных организации. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 2.1. Понятие, организация и классификация видов финансового контроля

Государственный финансовый контроль — одна из важнейших функций государственного управления.

Понятие «контроль» достаточно часто фигурирует в трудах отечественных и зарубежных авторов, широко употребляется в научной и практической деятельности.

Вполне обоснованным является и рассмотрение контроля как сферы финансово-экономической деятельности правоохранительных органов. Его возникновение связано с развитием учетного дела и ростом прежде всего ведомственной потребности в выработке системы, позволяющей не только проверить отдельные аспекты функционирования, но и не допустить самой возможности появления искажений.

Подход к сущности контроля с позиций всех хозяйственных процессов, с нашей точки зрения, является избыточно объемным и не дает возможности получить представление об экономической сущности контроля в целом.

Контроль является и способом получения информации о состоянии объекта, позволяющим оценить обоснованность и эффективность принятых управленческих решений.

*Финансовый контроль* — это проверка специально уполномоченными органами соблюдения хозяйствующими субъектами при осуществлении финансовых, денежных, кредитных, валютных операций требований законодательства, норм и правил, установленных государством и собственниками.

*Государственный финансовый контроль* — это финансовый контроль, осуществляемый государственными органами или от имени государства в целях обеспечения единой государственной финансовой политики и финансовых интересов государства и его граждан.

Задачами государственного и муниципального финансового контроля в России являются:

1) проверка правильности формирования и исполнения бюджетов внебюджетных фондов;

2) проверка состояния, целевого и эффективного расходования финансовых ресурсов государства и органов местного самоуправления, законности и рациональности использования государственного и муниципального имущества;

3) проверка правильности ведения бухгалтерского учета и достоверности отчетности;

4) контроль за соблюдением действующего законодательства в области налогообложения, валютной, таможенной и банковской деятельности;

5) контроль за реализацией межбюджетных отношений;

6) выявление резервов роста доходной базы бюджетов различных уровней;

7) проверка обращения средств бюджета и внебюджетных фондов в банках и других кредитных учреждениях;

8) контроль за формированием и распределением целевых бюджетных фондов финансовой поддержки регионам;

9) пресечение незаконных решений по предоставлению налоговых льгот, государственных дотаций, субвенций, трансфертов и другой помощи отдельным категориям плательщиков или регионов;

10) выявление фактов расточительства и финансовых злоупотреблений, применение адекватных мер наказания к ответственным лицам.

Систему финансового контроля формируют такие элементы, как:

- 1) объекты контроля;
- 2) субъекты контроля;
- 3) контрольные процедуры, соответствующие методам контроля.

*Субъект контроля* — это орган или лицо, осуществляющее контроль и принимающее решение по его результатам. Государственный финансовый контроль возлагается на Счетную палату РФ, Центральный банк РФ, Министерство финансов РФ, Федеральную службу финансово-бюджетного надзора и др.

*Объект контроля* — это то, на что направлен контроль: финансовые ресурсы, бухгалтерские документы и отчетность, хозяйственные операции и процессы. Объектами государственного финансового контроля являются источники поступления бюджетных средств, расходование бюджетных ресурсов, использование государственной и муниципальной собственности и др.

*Контрольные процедуры* — это отдельные контрольные действия, например сверка, сличение документов, арифметический пересчет или инвентаризация.

По отношению к проверяемому объекту финансовый контроль подразделяется на внешний и внутренний.

*Внешний контроль* осуществляется внешними, независимыми от проверяемых субъектов органами, функционирующими вне проверяемой системы. Его можно подразделить, в свою очередь, на государственный и независимый. В качестве государственных органов можно назвать Счетную палату РФ, Минфин России, органы Федерального казначейства.

Представителем независимого контроля выступает аудит, осуществляемый аудиторскими организациями и независимыми аудиторами.

*Внутренний контроль* организуется руководством предприятия, для того чтобы осуществлять деятельность предприятия упорядоченно и эффективно, обеспечить соблюдение политики

руководства, сохранность имущества, достичь качественного документирования операций.

Виды, формы и методы финансового контроля представлены на рис. 2.1.

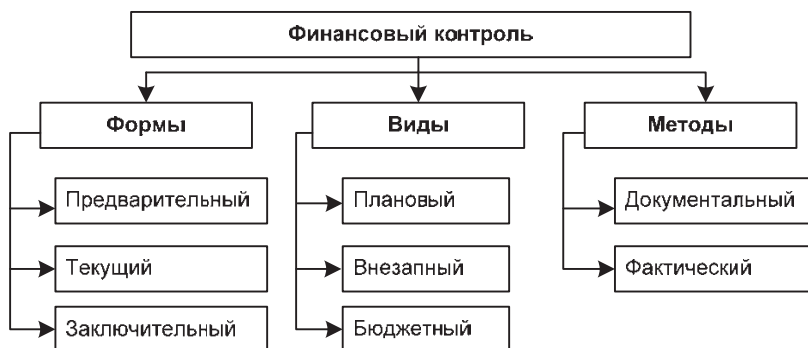


Рис. 2.1. Основные формы, виды и методы контроля

Цель предварительного контроля — определение условий, которые могут воспрепятствовать достижению целей хозяйствующего субъекта, предупреждение отклонений.

Текущий контроль играет роль обратной связи и направлен на предупреждение отклонений при выполнении заданий. Он может быть *сплошным* или *выборочным*. Выборочный контроль предполагает меньшие трудозатраты, но есть риск ошибок. Их можно снизить за счет увеличения выборки, однако в этом случае возрастут расходы.

Заключительный контроль проводится по окончании выполнения задания и направлен на определение степени соответствия между запланированными и реально достигнутыми показателями. Недостатком заключительного контроля является его низкая оперативность.

Современная тенденция развития экономических отношений такова, что финансовый контроль должен приобретать характер основы, присутствующей на всех уровнях управления, и обеспечивать оптимальный ход всех процессов, всех видов и направлений деятельности хозяйствующих субъектов.

## 2.2. Нормативное регулирование бухгалтерского учета в России

Ведение бухгалтерского учета осуществляется в соответствии с рядом обязательных норм и правил, которые закреплены нормативными правовыми документами, имеющими разный статус и силу действия.

Многозадачность бухгалтерского учета и специфика ведения учета отдельных фактов хозяйственной жизни обуславливает существование достаточно обширного перечня законов и подзаконных нормативных актов, как непосредственно регламентирующих ведение бухгалтерского учета, так и позволяющих разрешить отдельные экономико-правовые вопросы, связанные с объектами бухгалтерского учета. Это позволяет говорить о системе нормативного регулирования бухгалтерского учета, в которой в зависимости от назначения и статуса большинство отечественных ученых-экономистов предлагают выделить четыре уровня.

Первый уровень системы нормативного регулирования бухгалтерского учета — *федеральные стандарты по бухгалтерскому учету*. Он включает в себя стандарты ведения бухгалтерского учета — положения по бухгалтерскому учету и отчетности (общеупотребительное сокращенное наименование — ПБУ). Каждое из положений является сводом обязательных правил и требований к ведению учета отдельного объекта (например, основных средств или нематериальных активов) или касается отдельных организационно-методических аспектов ведения учета (например, формирования учетной политики или раскрытие информации о связанных сторонах).

По состоянию на 1 декабря 2013 г. Министерством финансов РФ утверждены следующие положения.

1. Учетная политика организации (ПБУ 1/2008).
2. Учет договоров строительного подряда (ПБУ 2/2008).
3. Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006).
4. Бухгалтерская отчетность организации (ПБУ 4/99).
5. Учет материально-производственных запасов (ПБУ 5/01).
6. Учет основных средств (ПБУ 6/01).
7. События после отчетной даты (ПБУ 7/98).

8. Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы (ПБУ 8/2010).

9. Доходы организации (ПБУ 9/99).

10. Расходы организации (ПБУ 10/99).

11. Информация о связанных сторонах (ПБУ 11/2008).

12. Информация по сегментам (ПБУ 12/2010).

13. Учет государственной помощи (ПБУ 13/2000).

14. Учет нематериальных активов (ПБУ 14/2007).

15. Учет расходов по займам и кредитам (ПБУ 15/2008).

16. Информация по прекращаемой деятельности (ПБУ 16/02).

17. Учет расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические работы (ПБУ 17/02).

18. Учет расчетов по налогу на прибыль организаций (ПБУ 18/02).

19. Учет финансовых вложений (ПБУ 19/02).

20. Информация об участии в совместной деятельности (ПБУ 20/03).

21. Изменения оценочных значений (ПБУ 21/2008).

22. Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности (ПБУ 22/2010).

23. Отчет о движении денежных средств (ПБУ 23/2011).

24. Учет затрат на освоение природных ресурсов (ПБУ 24/2011).

Действующие положения по бухгалтерскому учету разработаны на основе международных стандартов с поправкой на экономические условия хозяйствования организаций в России и на ограничения в применении для субъектов малого предпринимательства.

Разработкой российских положений по бухгалтерскому учету занимаются специализированные некоммерческие организации, а Министерство финансов РФ утверждает их после экспертизы проекта. То есть, участвуя в работе негосударственного регулятора, любой специалист-бухгалтер получает возможность стать непосредственным соавтором федерального стандарта.

Примерами *отраслевых стандартов по учету* в т о р о г о уровня нормативного регулирования являются:

1) Положение Банка России «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности профессиональных участников рынка ценных бумаг, акционерных инвестиционных фондов, организаторов торговли, центральных контрагентов, клиринговых организаций, специали-

зированных депозитариев инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, управляющих компаний инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда и негосударственного пенсионного фонда, бюро кредитных историй, кредитных рейтинговых агентств, страховых брокеров»» (утв. 3 февраля 2016 г. № 532-П);

2) Положение Банка России «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности негосударственных пенсионных фондов»» (утв. 28 декабря 2015 г. № 527-П);

3) Положение Банка России «Отраслевой стандарт бухгалтерского учета «Порядок составления бухгалтерской (финансовой) отчетности страховых организаций и обществ взаимного страхования»» (утв. 28 декабря 2015 г. № 526-П).

Число актов данного уровня весьма велико, так как основным их предназначением является установление и закрепление особенностей в ведении и организации бухгалтерского учета, составлении отчетности.

Третий уровень системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета, являющийся *методическим уровнем*, объединяет в себя обширный перечень нормативно-правовых актов, позволяющих учесть как специфику ведения учета в отдельных отраслях народного хозяйства и утверждаемых соответствующими отраслевыми министерства и ведомствами, так и документы, детализирующие содержание федеральных положений по бухгалтерскому учету или восполняющие не урегулированные в них нормы.

Наиболее значимыми среди них для организации и ведения учета являются:

1) План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ от 31.10.2000 № 94н;

2) Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации (с изм. и доп.): постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 г. № 88;

3) методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49;

4) методические указания по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов: приказ Минфина России от 28 декабря 2001 г. № 119н%

5) методические указания по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13 октября 2003 г. № 91н;

6) типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: приказ Минфина РФ от 21 декабря 1998 г. № 64н.

Ч е т в е р т ы й, *организационный уровень* включает в себя рабочие документы по организации и ведению бухгалтерского учета в каждой отдельно взятой организации. Необходимость разработки и утверждения организационно-распорядительной документации хозяйствующего субъекта обусловлена, прежде всего, вариантностью ведения учета.

Все способы ведения бухгалтерского учета конкретной организацией раскрываются в ее учетной политике. Это основной документ рассматриваемого уровня системы нормативно-правового регулирования бухгалтерского учета.

В учетной политике раскрываются все избранные организацией способы группировки и оценки фактов хозяйственной жизни, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, применения счетов бухгалтерского учета, организации регистров бухгалтерского учета, обработки информации. Требования к раскрытию информации об организации и ведении учета в учетной политике установлены на нормативном уровне Положением по бухгалтерскому учету ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

К данному уровню системы нормативного регулирования бухгалтерского учета, оказывающему косвенное влияние на его организацию и ведение, следует отнести: положения об оплате труда и премировании работников организации, коллективные трудовые договоры, положения о договорной дисциплине и другие.

### 2.3. Понятие и виды учета

Начало ХХI столетия характеризуется усилением процессов международной специализации и разделения труда, кооперирования и комбинирования производства между странами и континентами, созданием мирового рынка, выходящего за пределы на-

циональных границ. Характерными чертами интернационализации экономических отношений являются возникновение предприятий со смешанным капиталом, привлечение иностранных инвестиций и кредитов. В указанных процессах первостепенное значение приобретают вопросы получения достоверной и понятной финансовой информации о деятельности концернов и предприятий. Для получения такой информации возникла необходимость гармонизации и международной стандартизации бухгалтерского учета, дающего основную часть финансовой информации о хозяйствующем субъекте.

В Российской Федерации действует система *хозяйственного учета*, который представляет собой функцию управления, главным назначением которого является информационное обеспечение. В его составе выделяют оперативный (или оперативно-технический), статистический и бухгалтерский учет.

*Оперативный учет* представляет собой систему сбора текущей информации о ходе хозяйственных процессов и используется для оперативного руководства хозяйственными операциями.

Для него характерны отражение отдельных однородных хозяйственных операций, не требующих постоянного обобщения, быстрота получения информации, отсутствие необходимости документального оформления оперативной информации.

*Статистический учет* применяется для наблюдения и количественного отражения массовых явлений.

Для него характерно применение таких способов и приемов, как обследование, наблюдение, перепись и т.д.

*Бухгалтерский учет* представляет собой систему упорядоченной и документированной информации обо всех фактах хозяйственной жизни, активах и обязательствах экономического субъекта, его доходах, расходах и источниках финансирования деятельности.

Отличия бухгалтерского учета от прочих видов хозяйственного учета:

1) предмет бухгалтерского учета ограничивается рамками хозяйствующего субъекта. Он уже, чем в статистике, изучающей, помимо хозяйственной деятельности, другие стороны общественной жизни, но шире, чем в оперативном учете, учитывающем только отдельные стороны хозяйственной деятельности организаций;

2) в бухгалтерском учете отражается вся информация об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях организации, и поэтому он должен быть сплошным и непрерывным, что не обязательно в статистике и оперативном учете;

3) в бухгалтерском учете его объекты обязательно отражаются в стоимостной оценке, что не обязательно в других видах учета.

Каждый из этих видов учета рассматривает одни и те же хозяйственные процессы, но с разных позиций. Это обеспечивается пересечением информационных потоков, интересующих конкретных пользователей, на основе использования одних и тех же измерителей — натуральных, трудовых и денежных.

Бухгалтерский учет на современном этапе подразделяется на финансовый, управленческий и налоговый.

*Финансовый учет* представляет собой систему сбора учетной информации, которая обеспечивает бухгалтерское оформление и регистрацию хозяйственных операций, составление финансовой отчетности. Данные финансового учета используются внутри предприятия руководителями различных уровней и внешними пользователями.

*Управленческий учет* предназначен для сбора учетной информации, которая используется исключительно внутри организации руководителями различных уровней. В системе управленческого учета накапливается информация, в основном о затратах на производство и доходах организации.

*Налоговый учет* представляет собой систему сбора учетной информации, ориентированную на правильное исчисление и своевременное перечисление налогов и сборов. Данный вид бухгалтерского учета появился сравнительно недавно, и вопрос по поводу целесообразности его выделения в системе бухгалтерского учета до сих пор остается дискуссионным.

Все виды бухгалтерского учета не являются обособленными и закрытыми. Они взаимосвязаны друг с другом, и основой такой взаимосвязи выступает первичная документация — совокупность документов, в которой регистрируются все факты хозяйственной жизни организации.

Информация, формируемая в каждом из видов учета, предназначена для определенного круга пользователей, которых можно разделить на внешних и внутренних

*Внутренние пользователи* — это администрация организации, ее менеджеры, персонал. Они пользуются учетной информацией на всех стадиях принятия управленческих решений: планировании, контроле и оценке самой функции управления. Собственников, совладельцев и первых руководителей организации, например, больше всего интересуют прибыльность и ликвидность организации (соотношение платежных средств и обязательств). Для менеджеров наиболее важной является информация о сумме и норме прибыли, достаточности денежных средств, себестоимости и рентабельности отдельных изделий и т.п.

*Внешних пользователей* бухгалтерской информации можно разделить на три группы: 1) сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом, 2) сторонние пользователи информации с косвенным (косвенным) финансовым интересом и 3) сторонние пользователи без финансового интереса.

Сторонними пользователями бухгалтерской информации с *прямым финансовым интересом* являются сегодняшние или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы. Они пользуются в основном информацией, содержащейся в бухгалтерской отчетности. По данным отчетности они делают выводы о финансовых перспективах, о ликвидности и платежеспособности организации.

Сторонними пользователями бухгалтерской информации с *косвенным финансовым интересом* являются налоговые органы, Казначейство, Контрольно-ревизионное управление (КРУ) Министерства финансов РФ, аудиторские фирмы, Госкомстат, Пенсионный фонд, Фонд социального страхования, органы, уполномоченные управлять государственным и муниципальным имуществом, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты, покупатели и др.).

Сторонние пользователи, *имеющие право на использование всей или части внутренней учетной информации*, обязаны хранить коммерческую тайну организации. Перечень сведений, составляющих коммерческую тайну, определяется руководителем организации. Целесообразно указанный перечень оформлять приказом руководителя.

Остальные сторонние пользователи информации используют в основном данные бухгалтерской отчетности (как правило, для оценки финансового состояния). В органы Госкомстата представляется статистическая отчетность, при составлении которой, как правило, используются данные бухгалтерского учета.

Развитие бухгалтерского учета происходит в тесной связи и взаимодействии с другими науками и научными дисциплинами. Понимание сущности бухгалтерского учета невозможно без познания такой связи и соответствующих законов других наук. Так, бухгалтерский учет широко использует аппарат философии. Экономическая сущность учитываемых объектов бухгалтерского учета изучается общеэкономическими дисциплинами, базовой среди которых является экономическая теория. Существует тесная связь бухгалтерского учета с циклом общих математических и естественно-научных дисциплин. Помимо этого, бухгалтерский учет является основой возникновения новых, производных от него специальных дисциплин: аудита, теории анализа хозяйственной деятельности и др.

## **2.4. Основные правила (принципы) бухгалтерского учета**

Бухгалтерский учет как система базируется на ряде фундаментальных положений, которые, исторически развиваясь и трансформируясь, выработали определенный комплекс базовых принципов бухгалтерского учета, признанных ведущими теоретиками и практиками.

В настоящее время основные принципы бухгалтерского учета определяют как отечественную, так и международную учетную практику. На их основе формируется ряд целенаправленных правил отражения фактов хозяйственной жизни предприятия. Таким образом, принципы бухгалтерского учета определяют состав учетно-отчетной информации о финансово-хозяйственной деятельности предприятия и возможности пользователей для ее анализа. В то же время для практики задекларированные принципы бухгалтерского учета носят исключительно декларативный характер, что также не в меньшей степени влияет на содержание отчетности предприятия, поскольку в этом случае ожидания

пользователей могут существенно отличаться в связи с реальным положением дел. В связи с этим вопросы исследования принципов бухгалтерского учета и их влияния на учетно-отчетную информацию предприятия в нынешних изменчивых экономических условиях приобретают особую актуальность.

Федеральный закон «О бухгалтерском учете» и Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации определяют основные правила ведения бухгалтерского учета. К ним относятся:

1) обязательность двойной записи хозяйственных операций на счетах рабочего плана счетов, составляемого на основе плана счетов, утверждаемого Министерством финансов РФ;

2) учет объектов осуществляется в рублях и на русском языке. Первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык;

3) в бухгалтерском учете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются раздельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;

4) обязательность документирования хозяйственных операций. Первичные документы должны быть составлены в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Руководитель также утверждает правила документооборота и технологию обработки учетной информации;

5) для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Министерством финансов РФ; органами, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета; федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухгалтерского учета. Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной;

6) объекты учета подлежат оценке в денежном выражении. Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется пу-

тем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления. Применение других методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации, а также нормативными правовыми актами Министерства финансов РФ и органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета;

7) обязательность проведения инвентаризации имущества и обязательств. Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев обязательного проведения инвентаризаций;

8) для ведения бухгалтерского учета в организации формируется учетная политика в соответствии с установленными допущениями и требованиями.

Бухгалтерскую информацию не всегда можно характеризовать как абсолютно точную, поэтому возникает проблема ее толкования и правильного использования. Принципы (правила) бухгалтерского учета облегчают интерпретацию информации.

## **2.5. Предмет и метод бухгалтерского учета**

*Предметом бухгалтерского учета* являются наличие и движение имущества, источники его формирования и их использование, возникшие обязательства и полученные результаты деятельности экономического субъекта.

Основой любого бизнеса являются его имущество (активы) и источники формирования этого имущества (капитал и обязательства). Жизнедеятельность бизнеса складывается из каждодневных фактов хозяйственной деятельности (хозяйственных операций). В результате этих операций, во-первых, возникают доходы и расходы, от которых образуются прибыли или убытки, влияющие на величину собственного капитала. Во-вторых, происходят изменения в составе имущества и обязательств бизнеса. Например, приобретение автомобиля приведет к увеличению внеоборотных активов и одновременно к увеличению обязательств в виде задолженности перед поставщиком автомобиля.

Имущество, которым располагает организация, классифицируется по двум признакам: по составу (экономическому содержанию) и по размещению.

*По размещению* имущество может быть размещено в трех сферах:

- сфере производства,
- сфере обращения
- непроеизводительной сфере.

*Имущество в сфере производства* связано с производственной деятельностью (здания, сооружения, производственный и рабочий скот, сырье и т.д.).

*Имущество в сфере обращения* связано с процессом продажи (денежные средства в кассе и на счетах в банке, средства в расчетах, готовая продукция и товары, предназначенные для перепродажи, складские помещения).

*Имущество в непроеизводительной сфере* — это средства сферы здравоохранения, образования, жилищно-коммунальное хозяйство.

*По составу* имущество подразделяется на следующие группы:

- основные средства;
- оборотные средства;
- нематериальные активы;
- денежные средства;
- средства в расчетах.

*Основные средства* — это средства, которые служат длительное время (более 12 месяцев) и многократно участвуют в процессе производства, сохраняя при этом свою натуральную форму. Свою стоимость на готовую продукцию переносят частями в течение нормативного срока службы (здания, сооружения, оборудование).

*Оборотные средства* — это средства, которые полностью используются в одном производственном процессе (менее 12 месяцев) и поэтому всю свою стоимость сразу переносят на готовую продукцию (сырье, материалы, готовая продукция, товары).

*Нематериальные активы* — это объекты, имеющие стоимостную оценку и не имеющие физических характеристик (патенты, лицензии, товарные знаки, программное обеспечение).

*Денежные средства* — это наличные денежные средства в кассе и на счетах в банке.

*Средства в расчетах* — это дебиторская задолженность, т.е. задолженность покупателей и заказчиков — за отгруженную им продукцию, по подотчетным суммам и т.д.

По *источникам формирования* выделяют три группы:

- собственные источники;
- заемные источники;
- привлеченные источники.

К *собственным источникам* относят капитал, резервы, прибыль, финансирование.

Капитал делится на уставный и резервный. *Уставный капитал* — это совокупность вкладов участников при создании организации, определенная учредительными документами. *Резервный капитал* образуется за счет личной прибыли и используется для покрытия убытков, возникших в результате чрезвычайных обстоятельств.

*Добавочный капитал* — образуется в результате прироста стоимости имущества в результате переоценки основных средств.

*Резервы* — это источники средств для предстоящих расходов (резерв на оплату отпусков, на ремонт основных средств).

*Прибыль*, остающаяся в распоряжение организации (чистая прибыль), — это сумма прибыли после вычета из балансовой прибыли сумм платежей в бюджет.

*Финансирование* — это сумма средств, полученная из бюджета или других источников на определенные цели.

К *заемным источникам* относятся:

- 1) кредиты банков (ссуда);
- 2) собственно заемные средства.

К *привлеченным* относятся: кредиторская задолженность, обязательство по распределению.

*Кредиторская задолженность* — это сумма задолженностей организации по товарам и услугам.

*Обязательство по распределению* — это сумма задолженностей по оплате труда, перед бюджетом и внебюджетными организациями.

*Метод бухгалтерского учета* — это совокупность способов и приемов, при помощи которых изучается предмет бухгалтерского учета.

Наряду с общепринятыми методами бухгалтерский учет располагает своими специфическими приемами, которые обусловлены

сущностью предмета. Метод бухгалтерского учета включает четыре приема, которые, в свою очередь, подразделяются на элементы.

**1. Прием первичного наблюдения** включает элементы как документирования, так и инвентаризации.

Документирование — это первичная регистрация хозяйственных операций с помощью документов в момент и в местах их совершения.

Документ — письменное свидетельство с заполнением необходимых реквизитов, придающих ему доказательную юридическую силу. Бухгалтерские документы составляются на типовых бланках соответствующих утвержденных форм, которые содержат необходимые реквизиты. Реквизиты — это показатели, приводимые в документах, которые необходимо заполнить данными свершившихся операций. Различают первичные документы и сводные. Первичный документ — это бухгалтерский документ, который составляется в момент совершения хозяйственной операции и на месте совершения операции. Сводные документы составляются путем обобщения данных первичных документов на однородные операции.

Инвентаризация — это способ проверки соответствия фактического наличия имущества данным бухгалтерского учета.

**2. Прием стоимостного измерения** включает оценку и калькуляцию.

Оценка — это способ перевода натуральных и трудовых показателей в денежные.

Калькуляция — это определение фактической себестоимости продукции, работ и услуг на основе сопоставления текущих издержек и конечных результатов.

**3. Прием обобщения и группировки данных** включает счета и двойную запись.

Счет — это способ текущей группировки данных о наличии и движении имущества и источников его образования.

Двойная запись — это способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, отражающий двойственность фактов хозяйственной деятельности.

**4. Прием комплексного обобщения** включает такие элементы, как баланс и бухгалтерская отчетность.

Бухгалтерский баланс — метод систематического обобщения итогов хозяйственной деятельности.

Отчетность - это комплекс показателей, характеризующих деятельность организаций. Она подразделяется на бухгалтерскую, статистическую и налоговую.

## Глава 3

# ОСНОВЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

---

*Глава описывает основы обобщения и представления информации о финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, его имуществе и источниках формирования в бухгалтерском балансе и на счетах бухгалтерского учета. Раскрыта сущность балансового обобщения и его связь с экономико-правовыми процессами хозяйствующего субъекта, описана экономическая природа двойной записи и представлено строение счетов бухгалтерского учета.*

*Представленная авторская интерпретация схем счетов призвана облегчить понимание обучающимися принципов двойной записи и сформировать необходимые умения и навыки по ведению учета хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 3.1. Сущность и значение балансового обобщения, понятие бухгалтерского баланса

Сущность балансового обобщения проявляется в его назначении.

С одной стороны, он является частью метода бухгалтерского учета, с другой — баланс — одна из форм периодической и годовой отчетности. Среди слагаемых метода бухгалтерского учета двойственное назначение характерно только для бухгалтерского баланса

Вопрос формирования бухгалтерского баланса во все времена был и остается предметом жарких дискуссий. *Баланс* — это документ бухгалтерского учета, который в обобщенном денежном выражении дает представление о финансовом состоянии дел организации на определенную дату.

Этому понятию присуще обобщение информации. Метод балансового обобщения является одним из основных методов веде-

ния бухгалтерского учета и составления баланса доходов и расходов, имущества и источников его формирования. Сведения о происхождении баланса разнятся. Считается, что европейцы получили его в готовом виде в 1494 г., когда из типографии Венеции вышел в свет трактат «О счетах и записях» Луки Пачоли, содержащий первое описание бухгалтерии и баланса.

В экономике, как и в других сферах человеческой деятельности, общепринятым является постоянное стремление к соответствию между потребностями и возможностями их удовлетворения. Так, объем производства должен быть увязан с объемом заготовления производственных запасов, использование последних — с наличием рабочей силы, обеспечением средствами труда и т.д.

Такая взаимосвязь предполагает сбалансированность. Применение ее в теории и практике воспроизводства совокупного общественного продукта и определяет содержание балансового метода.

*Бухгалтерский баланс* — это способ экономической группировки имущества по составу и размещению и источникам его формирования на определенную дату в денежном выражении.

Бухгалтерский баланс является основной формой отчетности организации любой сферы деятельности, отражающей состояние и изменение за отчетный период имущества, обязательств и капитала. Изменение имущественного и финансового состояния, оцениваемое на основании данных бухгалтерского баланса, характеризует эффективность принимаемых руководством хозяйствующего субъекта решений, с одной стороны, а с другой — служит основанием для определения стратегических и оперативных направлений сотрудничества с ним.

Баланс имеет форму таблицы, состоящей из двух частей — актива и пассива. *Актив* баланса показывает, каким имуществом располагает организация. *Пассив* показывает, из каких источников это имущество возникло.

Обе части баланса равны между собой, так как в них отражается одно и то же имущество, но, с одной стороны, по составу и размещению, а с другой — по источникам его формирования. Актив и пассив баланса состоят из разделов. Каждый раздел включает ряд статей.

Таблица 3.1. Структура бухгалтерского баланса

<i>Актив</i>		<i>Пассив</i>	
<i>Разделы</i>	<i>Сумма</i>	<i>Разделы</i>	<i>Сумма</i>
1. Внеоборотные активы 2. Оборотные активы		3. Капитал и резервы 4. Долгосрочные обязательства 5. Краткосрочные обязательства	
Валюта, итог		Валюта, итог	

*Балансовая статья* — показатель актива или пассива баланса, отражающий определенное имущество или источники его формирования.

Статья баланса соответствует виду имущества или источнику его формирования и показывает величину остатка на соответствующем счете (счетах) бухгалтерского учета по состоянию на определенную дату. Итоги по активу и пассиву баланса равны и носят название *валюты баланса*.

В бухгалтерском балансе активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные.

В разд. I «Внеоборотные активы» представлены наименее ликвидные активы, используемые организацией в течение длительного времени. Он включает следующие статьи: «Нематериальные активы», «Основные средства», «Незавершенное строительство», «Доходные вложения в материальные ценности», «Долгосрочные финансовые вложения», «Отложенные налоговые активы», «Прочие внеоборотные активы».

В разд. II «Оборотные активы» представлены отдельные виды оборотных активов, находящихся у организации на правах собственности. Он включает группу статей «Запасы», а также следующие статьи: «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», «Дебиторская задолженность (платежи по кото-

рой ожидаются более чем через 12 месяцев после отчетной даты)», «Дебиторская задолженность (платежи по которой ожидаются в течение 12 месяцев после отчетной даты)», «Краткосрочные финансовые вложения», «Денежные средства» и «Прочие оборотные активы».

В разд. III «Капитал и резервы» бухгалтерского баланса показывается стоимость собственного капитала организации в разрезе его видов. Он включает следующие статьи: «Уставный капитал», «Собственные акции, выкупленные у акционеров», «Добавочный капитал», «Резервный капитал», «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

В разд. IV «Долгосрочные обязательства» показываются привлеченные организацией средства, используемые для расширения деятельности организации. Он включает следующие статьи: «Займы и кредиты», «Отложенные налоговые обязательства», «Прочие долгосрочные обязательства».

Раздел V «Краткосрочные обязательства» содержит информацию об обязательствах организации по видам сроком погашения менее одного года. Он включает следующие статьи: «Займы и кредиты», «Кредиторская задолженность», «Задолженность перед участниками (учредителями) по выплате доходов», «Доходы будущих периодов», «Резервы предстоящих расходов», «Прочие краткосрочные обязательства».

### **3.2. Виды бухгалтерских балансов.**

#### **Влияние хозяйственных операций на изменение статей баланса**

Бухгалтерский баланс начала последнего десятилетия XX в. принципиально отличался от существующего в настоящее время как по содержанию, так и по структуре.

В зависимости от стадии развития того или иного экономического субъекта и целевого назначения различают разные виды бухгалтерских балансов: *вступительный, текущий, заключительный (годовой), разделительный, передаточный, сводный (консолидированный), ликвидационный.*

*Разделительный* баланс составляется в случае реорганизации юридического лица в форме выделения или разделения.

В соответствии со ст. 59 ГК РФ разделительный баланс должен содержать положения о правопреемстве по всем обязательствам реорганизованного юридического лица в отношении всех его кредиторов и должников, включая и обязательства, оспариваемые сторонами.

Разделительный баланс утверждается учредителями (участниками) юридического лица или органом, принявшим решение о реорганизации юридического лица, и представляется вместе с учредительными документами для государственной регистрации вновь возникших юридических лиц или внесения изменений в учредительные документы существующих юридических лиц.

Непредставление вместе с учредительными документами разделительного баланса, а также отсутствие в нем положений о правопреемстве по обязательствам реорганизованного юридического лица влекут отказ в государственной регистрации вновь возникших юридических лиц.

*Вступительный баланс* — это первый баланс организации, созданной в результате реорганизации в форме выделения или разделения.

*Ликвидационный баланс и промежуточный ликвидационный баланс* составляются на соответствующих этапах ликвидации юридического лица.

*Сводный (консолидированный) баланс* составляется в организациях, имеющих филиалы и обособленные подразделения, а также в финансово-промышленных группах и холдингах.

Балансирующим показателем во вступительном балансе выступает уставный капитал, поскольку на этом этапе нет другого источника поступления из-за отсутствия хозяйственной деятельности.

При составлении заключительного баланса таким показателем выступает финансовый результат.

Для других видов бухгалтерского баланса балансирующими показателями могут выступать как уставный капитал организации, так и финансовые результаты деятельности организации.

Различают также самостоятельный и отдельный баланс. Самостоятельный баланс ведут субъекты, наделенные правами юридического лица. При отсутствии таких прав составляется отдельный баланс. Такой подход распространяется на структурные подразделения экономического субъекта (цехи, филиалы, участки).

В целях сближения отечественной практики с требованиями международных бухгалтерских стандартов в последнее время бухгалтерский баланс стали составлять не в первоначальной оценке (баланс-брутто), а реальной оценке на дату составления, «очищенной» от регулирующих статей (баланс-нетто). Такой подход распространяется как на имущество длительного пользования, так и на входящее в состав оборотных средств.

По характеру влияния на баланс все хозяйственные операции подразделяются на четыре типа.

*I тип.* Изменения затрагивают только статьи актива баланса. Валюта баланса остается неизменной.

К первому типу можно отнести операции по поступлению денежных средств на расчетный счет из кассы или от дебиторов, выдаче денег из кассы подотчетным лицам, возврату неизрасходованных сумм подотчетными лицами в кассу, отпуску материалов со склада в производство, поступлению из производства готовой продукции на склад, отгрузке готовой продукции со склада покупателям и др.

*II тип.* Изменения затрагивают только статьи пассива баланса. Валюта баланса остается неизменной.

Хозяйственные операции второго типа ведут к изменениям только в пассиве баланса. Общий итог валюты баланса не меняется.

*III тип.* Происходит увеличение на равную величину статей актива и пассива баланса. Валюта баланса увеличивается.

К операциям третьего типа относятся операции по начислению заработной платы персоналу организации, по зачислению кредитов на ее счета, получению займов и др.

*IV тип.* Происходит уменьшение на равную величину статей актива и пассива баланса. Валюта баланса уменьшается.

К операциям четвертого типа относятся операции по выплате заработной платы персоналу организации, погашению задолженности перед поставщиками, бюджетом, социальными фондами.

### **3.3. Использование данных бухгалтерского баланса при выявлении противоправных деяний**

В следственной и судебной практике данные баланса позволяют оценить в общем виде наличие основных средств, материально-производственных запасов и разрешить другие вопросы,

которые могут быть связаны с нарушением финансово-расчетной дисциплины.

Содержащаяся в балансе информация широко используется для первичного поиска признаков преступлений, обнаружения новых доказательных материалов.

В целях сокрытия различных недостатков, а иногда и признаков прямых злоупотреблений работники бухгалтерского аппарата могут прибегать к фальсификации баланса. Фальсифицированные балансы используются в качестве доказательств для расследования преступлений.

При решении криминалистических задач производится первичный оперативный поиск, расширение системы доказательств. В показателях баланса ищут определенные характерные изменения, которые с большой степенью вероятности могут объясняться совершенным преступлением.

Признаками правонарушений являются:

1) несоответствие итогов по группам статей, разделов баланса, а также валюты баланса по активу и пассиву. Устанавливается арифметическим пересчетом;

2) несоответствие данных бухгалтерского баланса на начало и конец отчетного года как по отдельным статьям, так и по содержанию показателей, включенных в статьи баланса, а также несопоставимость с номенклатурой и группировкой разделов и статей в них за предыдущий отчетный год. Устанавливается путем сличения.

3) несоблюдение методики формирования показателей и оценки статей бухгалтерского баланса;

4) несоответствие данных бухгалтерского баланса показателям других форм бухгалтерской отчетности и налоговым декларациям. Устанавливается путем нормативно-правовой проверки и сверкой показателей бухгалтерского баланса с данными других отчетных форм.

Данные баланса также могут быть использованы для анализа имущественного и финансового положения организации за ряд лет.

Многие способы фальсификации или вуалирования бухгалтерского баланса направлены на вывод из-под контроля предприятия принадлежащего ему имущества либо искажение платежеспособности фирмы. Возможностями для этого располагают лица, ответственные за составление отчетности либо осуществляю-

щие документальное оформление хозяйственных операций. Рассмотрим некоторые практические механизмы искажения данных о нематериальных активах, финансовых вложениях, товарах, расходах будущих периодов, переоценке основных средств, задолженности по кредитам в балансе, приводящие к неверной интерпретации финансового положения организации.

На современном этапе развития бухгалтерского учета искажения данных отчетности в интересах определенных лиц могут оставаться незамеченными в связи с несовершенством методологии бухгалтерского учета, противоречиями в законодательстве и т.д. В таком случае имеет место вуалирование баланса, т.е. искажение истинных данных в пределах требований нормативных актов. Вуалирование создает возможность получения выводов, противоречащих действительности, вследствие лишения баланса конкретности и определенности.

Фальсификацией баланса является ложное представление экономической информации, которое является результатом противоречащих законодательству искажений в учете и отчетности. Следы фальсификации баланса находят отражение в различных документах, на основании которых составляется бухгалтерская отчетность. Отклонения преднамеренного характера появляются вследствие внесения в учетные регистры ложной информации об имуществе, дебиторах, обязательствах, затратах, выручке.

Мотивы для искажения бухгалтерской отчетности разнообразны. Возможностями для искажения отчетности располагают:

- главный бухгалтер при окончательном формировании показателей баланса;
- бухгалтеры по участкам учета в процессе повседневного отражения хозяйственных операций;
- юристы при составлении и оформлении различных документов, регистрирующих права собственности на имущество, договоров, актов и др.;
- менеджеры, контролирующие работу с дебиторами при проведении взаимозачетов, использовании векселей.

Многие механизмы фальсификации или вуалирования данных баланса направлены на вывод из-под контроля предприятия принадлежащего ему имущества либо на наращивание кредиторской задолженности. Напротив, в случае оформления кредита фирме

может требоваться сокращение обязательств или увеличение стоимости активов. Тогда искажение баланса используется для привлечения инвестиций либо для представления платежеспособности компании в лучшем свете.

Бухгалтерский баланс широко используется для оценки имущественного положения и платежеспособности предприятия. Для получения объективных результатов такого анализа необходимо оценить и устранить влияние искажений его отдельных статей. Наиболее подвержены ошибкам такие статьи баланса, как нематериальные активы, финансовые вложения, расходы будущих периодов, задолженность по кредитам. Ознакомление с некоторыми практическими механизмами искажения показателей баланса позволяет выявить и устранить их влияние на интерпретацию финансового положения организации.

### 3.4. Двойная запись: сущность и значение

После появления двойной записи прошло несколько веков, чтобы это величайшее изобретение получило всеобщее признание. Современный бухгалтерский учет основан на двух постулатах Л. Пачоли (Трактат о счетах и записях, 1494):

- 1) сумма дебетовых сальдо всегда тождественна сумме кредитовых сальдо;
- 2) сумма дебетовых оборотов всегда тождественна сумме кредитовых оборотов.

Первый постулат формирует бухгалтерский баланс и производит впечатление, что в активе и пассиве представлены одни и те же средства, но в разной группировке. Если исходить из этого постулата, то постулат второй станет его прямым следствием. Так как в балансе обе части тождественны, поэтому все факты хозяйственной жизни должны отражаться дважды: если запись делается по активу, то автоматически должна быть сделана адекватная ей запись и по пассиву. Они или увеличивают итог баланса, или уменьшают его. С конца XIX в. такие операции называют *модификациями*. Записи внутри актива и внутри пассива, не меняющие итога баланса, называют *пермутациями*.

Однако исторически преобладала позиция, согласно которой каждый факт хозяйственной жизни следует отражать для контроля разности чисел по бухгалтерским счетам. И отсюда делался

вывод, что первый постулат — следствие второго. Равенство сальдо — это просто результат того, что каждая операция записывается дважды. Предполагается, что постулаты играют в бухгалтерии роль тестов: если они выполнены, то, следовательно, учет ведется правильно.

Рассматривая двойную запись в историческом аспекте в рамках национальных школ бухгалтерского учета, выделяют итальянскую (юридический аспект), французскую (экономический аспект), немецкую (процедурный аспект), англо-американскую (психологический аспект) и русскую (стремление к синтезу) школы.

Возникающие в процессе хозяйственной деятельности операции не могут нарушить баланс, так как при их регистрации используется принцип двойной записи — одна и та же хозяйственная операция отражается на счетах как минимум дважды: по дебету одного и кредиту другого счета в одной и той же сумме. В связи с этим всегда поддерживается баланс: сумма актива равна сумме пассива.

Таким образом, двойная запись — это способ регистрации хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учета, при котором сведения о совершении каждой хозяйственной операции находят одновременное отражение на двух разных счетах в равных суммах.

### 3.5. Счета бухгалтерского учета и их строение

Бухгалтерский баланс фиксирует моментный срез состояния имущества и источников его формирования на определенную дату. Текущие же изменения отражаются на счетах бухгалтерского учета.

*Счет* — это способ экономической группировки, при котором в денежной оценке систематизируется, накапливается текущая информация о состоянии имущества, источниках его образования, хозяйственных операциях.

Названия счетов и их коды определяются Планом счетов.

Счета открываются для учета движения каждого вида имущества, капитала, финансовых обязательств.

Все однородные виды хозяйственных средств и их источников должны отражаться на тех бухгалтерских счетах, наименование

которых соответствует характеру учитываемых средств или их источников.

Записи по счетам должны осуществляться в хронологическом порядке, т.е. последовательно в порядке дат (по первичным документам) совершения хозяйственных операций.

Учетные записи по счетам ведут в денежном измерении, какие бы большие или маленькие суммы ни приходилось записывать.

По внешнему виду счет можно представить в виде таблицы, состоящей из двух частей.

Схематически счет принято изображать в виде модели, состоящей из трех элементов: номера и названия, левой стороны (*дебет*) и правой стороны (*кредит*):

Счет 10 «Материалы»

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>

Левая часть (сторона) счета называется дебетом (от латинского *debet* — должен) — обычно пишется сокращенно: Д-т или Д.

Правая часть (сторона) счета называется кредитом (от латинского *credit* — верить) — обычно пишется сокращенно: К-т или К.

Наличие двух сторон у счета обусловлено необходимостью раздельного учета увеличений и уменьшений, а также удобством записей по счету.

По одной стороне записывается увеличение, а по другой стороне — уменьшение остатка средств на счете в результате совершения хозяйственных операций. Сумма записей по дебету или кредиту счета называется *оборотом*. Остаток учитываемого на счете объекта называется *сальдо*.

*Активные счета* — это бухгалтерские счета, на которых учитываются различные виды имущества и другие средства организации (активы), их наличие, состав, движение (например, счет 50 «Касса»).

Таблица 3.2. Схема активного счета

Д-т	К-т
$C_n$ — сальдо начальное (остаток учитываемого объекта на начало периода)	
Увеличение учитываемого объекта	Уменьшение учитываемого объекта
$Об_{дт}$ — обороты по дебету (сумма записей по увеличению учитываемого объекта)	$Об_{кт}$ = обороты по кредиту (сумма записей по уменьшению учитываемого объекта)
$C_k$ — сальдо конечное (остаток учитываемого объекта на конец периода)	

Формула для расчета сальдо конечного:

$$C_k = C_n + Об_{дт} - Об_{кт}.$$

Учет имущества на основных активных счетах обычно ведут таким образом, чтобы его движение не смешивалось с отражением операций по расчету финансовых результатов от их выбытия. Записи на счетах производятся в одинаковой оценке по дебету и кредиту основных активных счетов, а для учета финансовых результатов или изменений в оценке (при начислении амортизации основных средств, нематериальных активов) используются специально предназначенные для учета таких операций счета.

По дебету основных активных счетов показывается сумма увеличения имущества организации в связи с получением дополнительных средств или изменением их состава, а по кредиту — сумма уменьшения данных ресурсов в результате выбытия видов имущества или изменения их состава. Дебетовый остаток основных активных счетов означает наличие конкретного вида имущества на определенную дату.

*Пассивные счета* — это счета, на которых учитываются источники формирования имущества (капитал), их наличие, состав, движение, а также обязательства организации (например, счет 80 «Уставный капитал»).

Таблица 3.3. Схема пассивного счета

Д-т	К-т
	С <sub>н</sub> — сальдо начальное (остаток учитываемого объекта на начало периода)
Уменьшение учитываемого объекта	Увеличение учитываемого объекта
Об <sub>дт</sub> — обороты по дебету (сумма записей по уменьшению учитываемого объекта)	Об <sub>кт</sub> = обороты по кредиту (сумма записей по увеличению учитываемого объекта)
	С <sub>к</sub> — сальдо конечное (остаток учитываемого объекта на конец периода)

Формула для расчета сальдо конечного:

$$С_к = С_н + Об_{кт} - Об_{дт}.$$

Кроме счетов для учета имущества организации (активных счетов) и источников его формирования (пассивных счетов), в бухгалтерском учете существуют счета, на которых отражается одновременно и имущество организации, и источники его формирования. Такие счета носят название *активно-пассивных счетов*, которые имеют признаки как активных, так и пассивных счетов. К ним относятся счета по учета расчетов, предназначенные для одновременного учета и дебиторской и кредиторской задолженности (например, счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами») и счета для учета финансовых результатов (например, счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»).

Основные активно-пассивные счета служат для учета расчетных взаимоотношений организации с юридическими и физическими лицами по операциям, результатом которых является возникновение дебиторской и кредиторской задолженности попеременно. В бухгалтерском учете отражение операций, приводящих к возникновению дебиторской или кредиторской задолженности, осуществляется на одном синтетическом счете. Поэтому на отчетную дату на этом счете может быть исчислен одновременно дебетовый и кредитовый остаток, имеющий название *разверну-*

того остатка, или развернутого сальдо. Развернутый остаток получают по данным оборотной или сальдовой ведомости по счетам аналитического учета, где учет организуется в разрезе отдельных дебиторов и кредиторов.

По дебету основных активно-пассивных счетов отражают суммы увеличения дебиторской задолженности и уменьшения кредиторской задолженности, а по кредиту — уменьшение дебиторской задолженности и увеличение кредиторской задолженности. Дебетовый развернутый остаток основного активно-пассивного счета показывает состояние дебиторской задолженности на отчетную дату, а кредитовый развернутый остаток — кредиторской задолженности.

Таблица 3.4. Схема активно-пассивного счета по учету расчетов

Д-т	К-т
С <sub>н</sub> — сальдо начальное (остаток дебиторской задолженности на начало периода)	С <sub>н</sub> — сальдо начальное (остаток кредиторской задолженности на начало периода)
Увеличение дебиторской задолженности	Уменьшение кредиторской задолженности
Уменьшение кредиторской задолженности	Увеличение кредиторской задолженности
Об <sub>дт</sub> — обороты по дебету (сумма записей по увеличению дебиторской или уменьшения кредиторской задолженности)	Об <sub>кт</sub> = обороты по кредиту (сумма записей по уменьшению дебиторской или увеличению кредиторской задолженности)
С <sub>н</sub> — сальдо конечное (остаток дебиторской задолженности на конец периода)	С <sub>к</sub> — сальдо конечное (остаток кредиторской задолженности на конец периода)

Сальдо конечное рассчитывается отдельно по видам дебиторской и кредиторской задолженности. По дебиторской задолженности — по формуле активного счета; по кредиторской — по формуле пассивного счета.

Сальдо конечное рассчитывается отдельно по прибыли и убытку. По убытку — по формуле активного счета; по прибыли — по формуле пассивного счета.

**Таблица 3.5. Схема активно-пассивного счета по учету финансовых результатов**

Д-т	К-т
С <sub>н</sub> — сальдо начальное (величина убытка на начало периода)	С <sub>н</sub> — сальдо начальное (величина прибыли на начало периода)
Увеличение убытка	Уменьшение убытка
Уменьшение прибыли	Увеличение прибыли
Об <sub>дт</sub> — обороты по дебету (сумма записей по увеличению убытка или уменьшению прибыли)	Об <sub>кт</sub> = обороты по кредиту (сумма записей по увеличению прибыли или уменьшению убытка)
С <sub>н</sub> — сальдо конечное (величина убытка на конец периода)	С <sub>к</sub> — сальдо конечное (величина прибыли на конец периода)

В текущем учете регистрация хозяйственных операций будет зафиксирована в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого. Такие счета принято называть *корреспондирующими*, а связь между счетами — *корреспонденцией счетов*. Саму запись хозяйственной операции на счетах бухгалтерского учета на основании оправдательного документа принято называть *бухгалтерской проводкой*.

По способу экономической группировки и обобщения информации (степени детализации учетных записей) счета подразделяются:

- на синтетические счета (счета первого порядка);
- на субсчета (счета второго порядка);
- на аналитические счета (счета третьего и более высокого порядков).

Соответственно синтетический учет ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета, а аналитический учет — на аналитических счетах. Промежуточное положение между синтетическими и аналитическими счетами занимают *субсчета*.

План счетов бухгалтерского учета представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете. В нем приведены наименования и номера синтетических счетов и субсчетов.

Инструкция по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций (утв. приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н) устанавлива-

ет единые подходы к отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухгалтерского учета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

### **3.6. Использование бухгалтерских записей в юридической практике**

Использование бухгалтерских записей в юридической практике требует определенных познаний в сфере бухгалтерского учета и знания особенностей финансово-хозяйственной деятельности проверяемого экономического субъекта.

Сплошная проверка всех бухгалтерских записей является чрезвычайно трудоемкой и требует значительных временных затрат. Поэтому проверку записей целесообразно проводить выборочно, ориентируясь на задачи, поставленные перед работниками правоохранительных органов, имеющиеся материалы дела, а также условия деятельности хозяйствующего субъекта.

Собственно проверку бухгалтерских записей в организации необходимо начинать с ознакомления с учетной политикой организации и особенно с приложениями к ней. Первоочередное значение имеет выявление наличия (или отсутствия) рабочего плана счетов организации, в котором отражены все счета, используемые для ведения бухгалтерского учета в организации, наличие образцов форм первичной учетной документации, образцов подписей должностных лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, образцов учетных регистров.

Отсутствие указанных документов свидетельствует о наличии существенных недостатков в ведении бухгалтерского учета в целом и может свидетельствовать о потенциальных нарушениях в ведении бухгалтерских записей.

При ведении бухгалтерского учета вручную бухгалтерские записи проверяются во всех документах бухгалтерского учета, начиная с первичной учетной документации и заканчивая Главной книгой. Особое внимание необходимо уделять проверке операций на значительную сумму или связанную с движением наличных денежных средств. Бухгалтерские проводки должны быть

одинаковыми для всех однотипных хозяйственных операций и соответствовать Инструкции по применению Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Используемые счета и субсчета должны соответствовать рабочему плану счетов организации, а при его отсутствии — Плану счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций. Открываемые в организации счета аналитического учета должны соответствовать по своему экономическому содержанию субсчету, в развитие которого они открыты.

При автоматизированной форме ведения бухгалтерского учета проверке подвергается журнал хозяйственных операций, формируемый либо за определенный период времени, либо по объектам бухгалтерского учета, интересующим правоохранительные органы.

Автоматизация ведения бухгалтерского учета позволяет соблюсти формальную сторону оформления бухгалтерских записей, но тем не менее позволяет замаскировать ряд грубых нарушений в ведении бухгалтерского учета, связанных с нарушением принципа непрерывности и последовательности отражения хозяйственных операций.

При проверке правильности бухгалтерских записей необходимо проверить правильность расчетов итоговых оборотов, остатков по счетам и Главной книге.

Бухгалтерские записи могут быть использованы для решения следующих задач:

- 1) установления признаков вымышленной (или не полностью отраженной в первичной учетной документации) хозяйственной операции;
- 2) определения суммы, структуры и периода образования недостачи (излишка) после проведения инвентаризации;
- 3) выявления признаков подлога в сохранившихся первичных документах и материалах инвентаризаций;
- 4) сужения круга поиска при выявлении конкретных сомнительных операций и первичных документов, требующих более углубленной проверки.

Необоснованные записи в аналитическом учете могут быть как следствием случайных ошибок, допущенных работниками бухгалтерии, так и результатом преднамеренных действий по искажению данных учета.

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. Необоснованные учетные записи классифицируют по трем основаниям:

1) полноте охвата видов бухгалтерских счетов. Различают сквозные и локальные записи. Сквозные подложные записи не вызывают разрыва между данными аналитического и синтетического учета, что нейтрализует защитные функции бухгалтерского учета. Локальные подлоги в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического и синтетического учета;

2) отношению к документу. Различают бездокументные записи и записи в ненадлежащие счета и ненадлежащие суммы;

3) способу исполнения. Различают подлоги, маскируемые под видом необоснованных цифровых записей и записей выполненных путем заведомо неверных арифметических подсчетов в синтетических и аналитических счетах. Применение данного способа необоснованных записей убедительно свидетельствует об умышленном искажении данных бухгалтерского учета.

Чтобы исключить предположение о случайной ошибке, любая подложная учетная запись должна быть классифицирована по всем трем судебно-бухгалтерским основаниям.

## Глава 4

# БУХГАЛТЕРСКИЕ ДОКУМЕНТЫ И ПРИЕМЫ ИХ ИССЛЕДОВАНИЯ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ И РАССЛЕДОВАНИИ ПРАВОНАРУШЕНИЙ

---

*Глава содержит описание всех существенных аспектов формирования документов бухгалтерского учета и их использования при выявлении, документировании и доказывании противоправной деятельности в сфере экономики. Изложенный материал направлен на формирование комплексного представления о документах как «следов» противоправной деятельности, что позволяет обеспечить усвоение обучающимися методики проведения проверок документов и документирования.*

*Значительное внимание уделено правовым аспектам изъятия бухгалтерских документов и организации их исследования. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 4.1. Бухгалтерские документы: понятие и сущность

Документирование хозяйственных операций является неотъемлемым элементом бухгалтерского учета. Любая хозяйственная операция отражается на счетах бухгалтерского учета только на основе правильно оформленных документов.

*Документ* (от лат. *dokumentum* — свидетельство, доказательство) в бухгалтерском учете — это письменное свидетельство законности и реальности совершенной хозяйственной операции.

В то же время документы являются доказательствами совершения экономических преступлений, а в ряде случаев — преступлений общеуголовной направленности.

Под *документированием* понимается способ сплошного и непрерывного отражения на материальных носителях информации хозяйственных операций в целях контроля над ними и ведения текущего бухгалтерского учета.

Бухгалтерские документы дают право на совершение хозяйственной операции и подтверждают факт ее исполнения.

Особенно велико значение документов для предварительного и последующего контроля за законностью хозяйственных операций, а также для эффективного использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов предприятия. Прием и отпуск товарно-материальных ценностей и денежных средств, производимые на основании правильно оформленных документов, предотвращают возможность злоупотреблений.

Ответственность за обеспечение контроля проводимых хозяйственных операций и регистрацию их в первичных документах несет руководитель организации.

Лица, составившие и подписавшие первичные документы, несут ответственность за своевременное и правильное их составление, достоверность содержащихся в них сведений, а также за передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете.

В первичные документы внесение поправок, не подтвержденных участниками хозяйственных операций, не допускается. При этом в денежных (банковских и кассовых) документах не должно быть никаких исправлений

В соответствии со ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Эти документы служат *первичными учетными документами*, на основании которых ведется бухгалтерский учет.

Первичные документы фиксируют факт совершения хозяйственной операции. Они должны содержать достоверные данные и создаваться своевременно, как правило, в момент совершения операции. Первичные документы создаются на бланках типовых межведомственных форм, разрабатываемых и утверждаемых Госкомстатом, и на бланках специализированных форм, разрабатываемых и утверждаемых министерствами и ведомствами.

В соответствии с ч. 2 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» к учету принимаются первичные документы, составленные по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а также документы, форма которых хотя и не предусмотрена в этих альбомах, но которые должны содер-

жать для придания им юридической силы следующие обязательные реквизиты:

- наименование документа (накладная, акт, счет-фактура и т.п.);
- место и дату составления;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции (в количественном и стоимостном измерении);
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их личные подписи и их расшифровки.

В организациях должен быть утвержден перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов. Документы, которыми оформляются хозяйственной операции с денежными средствами, подписываются руководителем и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами. Количество лиц, имеющих право подписи документов на выдачу дефицитных и дорогостоящих материальных ценностей, должно быть ограничено.

Поскольку документы придают юридическую силу хозяйственным операциям, отражаемым в бухгалтерском учете, к ним предъявляются следующие *требования*:

- первичные учетные документы должны быть составлены в момент совершения операции, в исключительных случаях — непосредственно после ее окончания;
- в первичных документах должны быть отражены все необходимые сведения, позволяющие точно установить содержание и условия совершения операций, т.е. возникает необходимость заполнения всех реквизитов, предусмотренных формой документов;
- исправления, имеющиеся в первичной документации, должны быть подтверждены подписями лиц, подписавших документы, с указанием даты внесения исправлений;
- заполнение первичных документов должно обеспечивать сохранность записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве.

## 4.2. Классификация документов бухгалтерского учета

Значимой предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в предупреждении, обнаружении и раскрытии хищений, должностных и хозяйственных преступлений является знание работниками правоохранительных органов их классификации.

Оно дает, во-первых, представление о многообразии возможных нарушений связей между учетными документами и отраженными в них хозяйственными операциями, а также между самими документами. Во-вторых, помогает разобраться в бухгалтерских документах, не прибегая к помощи специалиста-бухгалтера. В-третьих, позволяет целенаправленно осуществлять активную поисковую работу и реализовывать проверенные сведения о выявленных нарушениях либо в целях профилактики, либо для раскрытия преступления. Классификация бухгалтерских документов по различным основаниям приведена на рис. 4.1.

Классификация документов в зависимости от возможностей их использования при выявлении и доказывании преступлений заключается в их подразделении на полноценные и неполноценные.

Документы, отвечающие требованиям ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», называются *полноценными* (доброкачественными). Если в бухгалтерском документе отсутствует хотя бы одно из законодательных требований он является *неполноценным* (недоброкачественным).

Неполноценные документы с учетом нарушенных требований можно разделить на три группы:

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

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

3) отражающие вымышленные операции, которые в действительности не осуществлялись. С проведением подобных фиктивных хозяйственных операций неразрывно связано понятие «фик-

тивный документ». Фиктивный — это вымышленный первичный документ, который зарегистрирован в сводном документе, но в действительности никогда не существовал.



Рис. 4.1. Общая классификация бухгалтерских документов

Поскольку бухгалтерские документы несут в себе информацию о движении денежных средств и товарно-материальных ценностей, то они могут быть бестоварными или безденежными. *Безденежным* документом является расходный кассовый ордер, деньги по которому в действительности не выдавались получателю.

*Бестоварными* называются содержащие все реквизиты документы (накладная, счет-фактура), по которым в действительности передача товара не осуществлялась.

Оформление бестоварных документов может осуществляться в целях: 1) представления подложных данных о фактическом расходовании сырья и материалов на производство с последующим их хищением; 2) выдачи сторонним предприятиям и фирмам заведомо фиктивных документов для прикрытия их противозаконных действий; 3) составления фиктивных или изменения подлинных документов в целях сокрытия недостачи материальных ценностей, образовавшейся вследствие хищения.

Безденежные документы могут использоваться подозреваемыми лицами в целях сокрытия излишков и недостач.

При проверке документов представителями правоохранительных и контролирующих органов на предмет их подлинности необходимо учитывать, что они могут содержать в себе случайные ошибки (дата совершения хозяйственной операции, ее объем и др.), связанные с невнимательностью, неопытностью материально ответственного лица, а также незнанием им основ учетной работы. Вместе с тем довольно часто неполноценные документы являются подложными.

Подложные документы делятся на два вида: фальсифицированные (материальный подлог) и содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог).

*Материальный подлог* предусматривает нарушение техники учетной регистрации, внесение непосредственных изменений в содержание подложного документа. Изменения могут вноситься путем подчистки, дописки (внесения говоренных исправлений), травления, смывания, замены части документа. При данном подлоге остаются различные следы, которые могут быть обнаружены осмотром и техническим исследованием документов. *Интеллектуальный подлог* заключается в составлении документа уполномоченным лицом, которое заранее осведомлено о незаконности совершенной хозяйственной операции. Например, изменение

суммы выданных по платежной ведомости денег путем ее завышения и занижение депонированной заработной платы.

Помимо того, и материальный и интеллектуальный подлоги вызывают противоречия в документах (они могут быть в одном документе, между несколькими экземплярами документа и между разными документами), а также между документами и фактическим положением. Признаками подложных документов являются:

- отсутствие у получателя материальных ценностей или наличие их в меньшем количестве, чем отпущено поставщиком;
- отсутствие платежного требования-поручения предприятия-поставщика об оплате стоимости каких-либо материалов;
- несоответствие данных в документах о движении материальных ценностей и товарно-транспортных накладных;
- несоответствие показателей в различных экземплярах одного и того же документа, находящихся у поставщика и покупателя;
- отсутствие транспортных документов (путевых листов), свидетельствующих о перевозке материалов;
- наличие у поставщика документов о расходе материалов, которые не были в приходе, и др.

Со стороны сотрудников правоохранительных органов наиболее тщательной проверке должны подвергаться документы:

- а) имеющие признаки исправлений и подчисток;
- б) представленные заинтересованными лицами;
- в) содержащие информацию, не соответствующую другим данным, собранным по делу.

### **4.3. Изъятие бухгалтерских документов работниками правоохранительных и контролирующих органов**

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 собст-

венности 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 отразиться 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, изъятых до возбуждения уголовного дела.

Весь процесс по организации подготовки изъятия бухгалтерских документов условно можно разделить на *три этапа* (рис. 4.2).

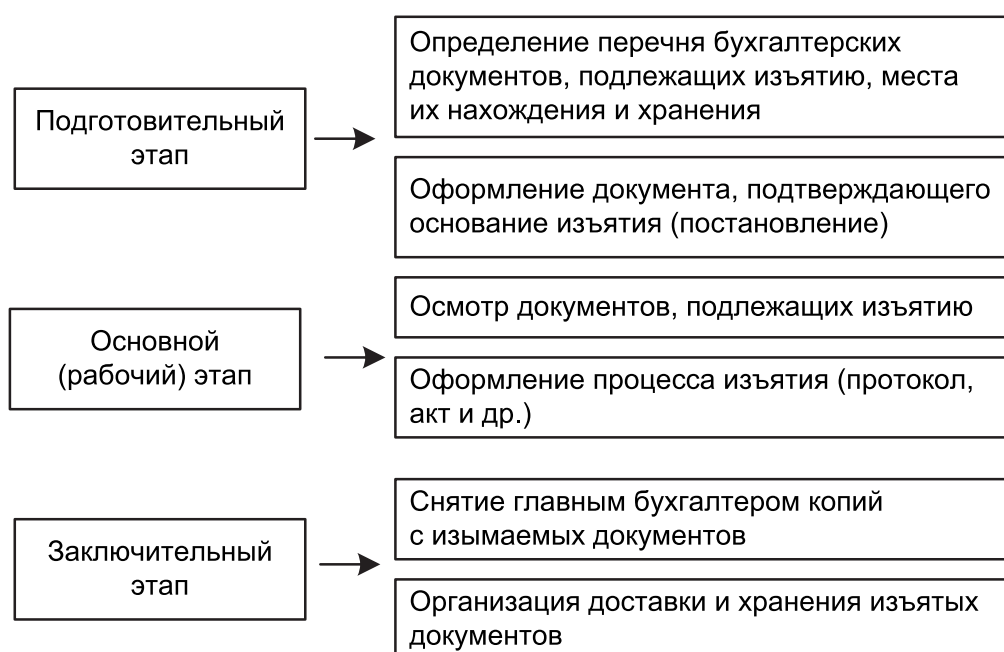


Рис. 4.2. Основные этапы процесса изъятия бухгалтерских документов

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, которым завершается составление документа об изъятии или выемке документов.

В соответствии с ч. 8 ст. 9 ФЗ «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, могущих быть изъятими, входят: первичные документы, денежные документы, планы, сметы, а также справочные материалы и расчеты, за исключением документов, содержащих сведения, составляющие государственную тайну.

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. Для хранения могут использоваться сейфы, металлические шкафы, специальные помещения и др. В случаях пропажи или повреждения бухгалтерских документов приказом руководителя организации, изъывшей 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 сня-

ты 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. Между тем даже поверхностный анализ этих нормативно-правовых источников позволяет сделать вывод об их неконкретности, противоречивости, что на практике ведет к оформлению изъятия различными документами, предусмотренными для каждого ведомства, министерства индивидуально.

Например, законы «О полиции», «О бухгалтерском учете», «О банках и банковской деятельности» имеют между собой целый ряд противоречий и несоответствий. Так, ч. 8 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете» устанавливает, что первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания и предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями на основании их постановлений в соответствии с законодательством. В то же время до возбуждения уголовного дела правоохранительные органы не вправе выносить постановления о производстве выемки или обыска. Кроме того, в Законе говорится только о первичных документах и ничего не сказано о сводных.

Законодательство предусматривает, кроме изъятия, такой способ получения документов для ознакомления с ними, как *истребование документов*.

Истребование оформляется письменным запросом. Правом направления письменного запроса для получения бухгалтерских документов наделены: прокуратура, Антимонопольный комитет, Федеральная инспекция труда, Государственный комитет по стандартизации, метрологии и другие органы.

Отметим, что Федеральный закон «О полиции» предоставляет право правоохранительным органам при наличии данных о нарушении законодательства в сфере предпринимательской и производственно-хозяйственной деятельности изымать необходимые документы на материальные ценности, денежные средства, кредитные и финансовые операции.

Часть 4 ст. 24 УПК РФ говорит о том, что требования, поручения и запросы следователя, органа дознания и дознавателя, предъявленные в пределах их полномочий, обязательны для исполнения всеми учреждениями, предприятиями, организациями, должностными лицами и гражданами. Помимо указанных норм, изъятие документов до возбуждения уголовного дела может производиться в ходе осмотра (ст. 176, 177 УПК РФ).

Таким образом, 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,

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 нормативном 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 также изъятие документов.

*После возбуждения уголовного дела* изъятие документов может осуществляться в ходе осмотра места происшествия (ст. 176, 177 УПК РФ), обыска (ст. 182) и выемки (ст. 183), личного обыска (ст. 184). По уголовному делу 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. 165 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, затем выносится постановление.

Судья в течение 24 часов после этого выносит постановление о законности или незаконности данных действий, таким же образом могут изыматься документы в ходе наложения ареста на почтово-телеграфную корреспонденцию, их осмотра и выемки (ст. 185 УПК РФ), следует помнить, что к уголовным делам приобщаются, как правило, оригиналы документов.

Таким образом, знание сотрудниками контролирующих и право охранительных 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 для своевременного принятия обоснованного процессуального решения.

## Глава 5

# МЕТОДЫ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ И ФАКТИЧЕСКОЙ ПРОВЕРКИ, ПРИМЕНЯЕМЫЕ В ЮРИДИЧЕСКОЙ ПРАКТИКЕ

---

*В главе охарактеризованы все основные методы документальной проверки фактического контроля, применяемые при выявлении, документировании и доказывании противоправной деятельности в сфере экономики. Приведена сущность каждого их методов и очерчена сфера их возможного применения.*

*Глубокие теоретические знания сущности документальных и фактических методов контроля способствуют эффективному использованию в правоприменительной деятельности объективно существующей экономической информации. Эти познания способствуют грамотной организации поиска признаков противоправных деяний в инвентаризационных описях и учетных документах, позволяют целенаправленно использовать помощь специалиста и эксперта-бухгалтера и правильно оценивать поступающую оперативную информацию и материалы следственных действий. Значительное внимание в главе уделено вопросам проведения инвентаризационных действий как одному из наиболее распространенных методов фактического контроля за деятельностью экономического субъекта. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами*

## 5.1. Документальные методы проверки

Судебная бухгалтерия обладает огромным арсеналом методов исследования. Наиболее часто используемыми из них являются методы документальной проверки.

*Методы документальной проверки в судебной бухгалтерии — это совокупность способов и приемов, с помощью которых изучаются бухгалтерские документы в целях выявления и доказывания признаков противоправной деятельности.*

Проверка документирования хозяйственных операций может осуществляться в виде формальной проверки (проверки отдель-

ного документа) и проверки по существу (проверки взаимосвязанных документов).

При выборе способа проверки документации экономического субъекта правоохранительные органы должны опираться на степень надежности и достоверности учетной информации.

При проведении *формальной проверки* документов определяется точность заполнения бланков и регистров учета, наличие в них необходимых реквизитов, а также правильность подсчета сумм и итогов: устанавливается правильность оформления документов и отражения в них хозяйственных операций.

При выполнении исследования документов учитываются:

1) форма осуществления искажения: искажения могут быть внесены вручную или с помощью бухгалтерских компьютерных программ (нумерация документов, бухгалтерские записи);

2) способ осуществления искажения: возможна полная или частичная подделка документов (исправление даты, подписи), выявление признаков которой потребует производства судебных технических экспертиз;

3) взаимосвязь искажаемых документов: подлог документов может совершаться простым способом, когда искажения вносятся в отдельно взятые документы, или сложным способом, когда исправляются несколько взаимосвязанных документов (например, счета-фактуры и накладные, документы по начислению и выплате заработной платы и т.д.).

При проведении формальной проверки используются один или несколько следующих приемов.

**1. Проверка соблюдения правил составления и оформления документов.** Установление правильности ведения документации позволяет не только выявить признаки противоправной деятельности, но и сориентироваться в дальнейшем направлении исследований. Большое значение, например, имеют требования, касающиеся соблюдения определенной формы документов, порядка их заполнения, наличия оправдательных документов для их составления и др.

**2. Проверка подлинности документа,** а также содержащихся в нем реквизитов и записей. Производится в целях выявления фактов материальных подлогов. С помощью осмотра документов можно выявить следы подклейки, подчисток, травления, приписок и иных изменений цифровых и прочих записей. Особое вни-

мание следует обращать на оттиски штампов и печатей. Их необычная форма, разный размер одних и тех же знаков, неправильный текст и другие признаки могут указывать на подделку. Если в документе имеются исправления, то проверяется их допустимость и наличие соответствующих оговорок.

После установления подобных нарушений необходимо выяснять возможность подделки путем проверки отраженных в документе операций по существу.

**3. Арифметическая проверка (пересчет)** заключается в счетной проверке арифметической точности источников документов и бухгалтерских записей и в выполнении независимых подсчетов. Пересчет позволяет выяснить правильность сделанных в документах подсчетов итоговых сумм, вычисления процентов, умножения количественных показателей на стоимостные. Счетная проверка выявляет случаи хищений путем завышения итогов в платежных ведомостях и других документах, неправильного подсчета процентных соотношений и т.д. Важнейшим приемом счетной проверки является повторная таксировка.

**4. Нормативно-правовая проверка** позволяет установить соответствие отраженных в документах операций (действий) требованиям законодательных актов, дает возможность выяснить правомерность самых различных производственных, хозяйственных и иных операций и выявить факты нарушения установленных правил.

**5. Проверка правильности отражения в учете отдельных хозяйственных операций** заключается в проверке соблюдения всех необходимых этапов документирования хозяйственных операций и технологии документооборота.

После проведения формальной проверки документы подвергаются *проверке по существу* — с точки зрения достоверности, законности и экономической целесообразности отраженных в них фактов хозяйственной жизни.

В ситуациях, когда после первичной (формальной) проверки появляются сомнения в правильности оформления или законности разрешенных операций, необходима *встречная проверка* документов путем сверки данных, отраженных в документах и записях, с данными второго экземпляра этих документов или с записями в других взаимосвязанных документах, находящихся в том числе и в иных организациях.

Основными методами проверки по существу являются следующие.

**1. Встречная проверка** — реализуется с помощью запроса или подтверждения. Для установления достоверности и правильности отраженных в документах хозяйственных операций сопоставляются данные проверяемой организации и документы организации-контрагента, полученные в установленном законодательством порядке.

**2. Прослеживание** — представляет собой проверку одного факта хозяйственной жизни последовательно, в нескольких взаимосвязанных между собой документах. Такая проверка может заключаться в вертикальном прослеживании, заключающемся:

а) в сопоставлении документов бухгалтерского оформления с первичными документами, отражающими одну и ту же операцию (факты), что дает возможность проверить реальность действий и их соответствие друг другу;

б) в сопоставлении организационно-распорядительных документов и первичных, что позволяет оценить законность совершения операций;

в) в сопоставлении документов бухгалтерского оформления с первичными документами, отражающими хозяйственные операции (факты), что дает возможность проверить реальность действий и их соответствие друг другу;

в) в сопоставлении первичных и сводных учетных документов, документов, отражающих результаты инвентаризации, что позволяет выявить следы подлога, изменения или уничтожения ранее имевшихся первичных документов и злоупотребления со стороны материально-ответственных лиц;

г) в сопоставлении первичных и сводных документов и учетных регистров, что также позволяет установить фиктивность отражаемых операций или их неотражение в системной информации, проверяемого субъекта;

д) в сопоставлении учетных регистров и форм отчетности, в ходе чего становится возможным установить обоснованность формирования и оценки отдельных показателей отчетности.

Также возможно использование и горизонтального прослеживания, когда отражение одной и той же операции проверяется по взаимосвязанным документам одного уровня системы бухгалтерской информации, отражающим двойственность фактов хозяйст-

венной жизни. Такая проверка проводится в разрезе корреспондирующих счетов. Например, при проверке полноты сдачи выручки в банк целесообразным является проверка выписок банка и объявлений на взнос наличными. Также горизонтальное прослеживание может использоваться по взаимосвязанным операциям, например, начисление оплаты труда работникам и формирование налогооблагаемой базы по налогу на доходы физических лиц. Взаимная связь различных операций и отражающих их документов позволяет проверять эти операции методом взаимного контроля.

**3. Выявление отклонений от обычного хода событий и возможности осуществления той или иной операции** — устанавливается путем использования как системной, так и внеучетной информации. Здесь значение могут иметь даже личные наблюдения и накопленный им опыт в разрешении подобных вопросов, так как в результате различных экономических правонарушений и преступлений нередко возникают такие противоречия в документах, при которых реальность одних отраженных в документах обстоятельств исключает или ставит под сомнение реальность других.

Например, исследуя операции по выполнению каких-либо работ с точки зрения их активной возможности, необходимо выяснить: было ли выполнение работ обеспечено необходимыми материалами, механизмами, оборудованием, рабочей силой; имелся ли в наличии объект или предмет работ; возможно ли было физически выполнить подобную работу, могли ли выполнять проверяемую работу лица, фамилии которых указаны в документах; имелись ли какие-либо другие обстоятельства, исключавшие производство работ.

В ряде случаев незаконные действия приводят к тому что операции, которых они касаются, выглядят по документам совсем иначе, чем другие однотипные операции (отнесены на другие счета, оформлены иной первичной документацией). Выявив подобные отклонения, можно затем обнаружить и злоупотребления.

**4. Восстановление количественно-суммового учета (составление альтернативного баланса)** — используется для получения доказательств о реальности и полноте отражений товарно-материальных ценностей путем составления баланса их прихода с использованием документации поставщика и расхода — с использованием норм и нормативов и справочных материалов при ведении учета в проверяемой организации «котловым» способом,

только в стоимостных единицах. Применяется для выявления подлогов в первичных учетных документах, когда искажаются данные о реальном движении готовой продукции, товаров и запасов, а общая учетная сумма стоимости товаров подгоняется под фактическую стоимость этих товаров.

5. Вариантом восстановления количественно-суммового учета является *контрольное сличение*, заключающееся в аналогичном исследовании документов, отражающих движение товаров, но основанное на использовании сведений, содержащихся в инвентаризационных ведомостях, приходных документах (весь приход товаров в розничных торговых предприятиях документируется) и возможных расходных документах.

Сущность метода контрольного сличения заключается в том, что данные об остатке товара по инвентаризационной ведомости на конец проверяемого инвентаризационного периода сопоставляются с итоговыми данными о движении этого товара за весь период, начиная от предыдущей инвентаризации. Или другим способом: по инвентаризационной описи на начало периода берется остаток определенных товаров, к нему прибавляется документированное поступление и исключается документированный расход.

Итоговые данные о движении отражают максимально возможный и документально оправданный остаток товара. При отсутствии злоупотреблений и ошибок в учете он должен быть большим по сравнению с остатком в инвентаризационной ведомости на конец периода (так как определяется без учета розничной бездокументальной реализации) или, если не было недокументированной продажи, соответствовать ему.

6. *Анализ ежедневного движения материальных ценностей и денежных средств* — позволяет выявить расхождения, возникающие в межинвентаризационный период. Эти расхождения устанавливаются путем установления ежедневных остатков товарно-материальных ценностей, их прихода и расхода за день. Данные об остатке конкретных ценностей на каждый день (или после каждой операции) сопоставляются со сведениями об их расходе и таким путем выясняется, соответствует ли расход остатку. Возможные при этом расхождения выражаются в том, что количество отпускаемых ценностей превышает их наличие по документам на момент отпуска. Причинами такого несоответствия могут

быть: реализация неоприходованных ценностей; отпуск имевшегося в наличии товара низшего сорта по цене товара более высокого сорта; частичная или полная бестоварность расходных документов; занижение остатка соответствующих ценностей в инвентаризационной ведомости на начало проверяемого периода.

В ситуациях, когда после первичной (формальной) проверки появляются сомнения в правильности оформления или законности разрешенных операций, необходима встречная проверка документов путем сверки данных, отраженных в документах и записях, с данными второго экземпляра этих документов или с записями в других взаимосвязанных документах.

Значимой является проверка соблюдения установленных норм, нормативов и смет, сущность которой заключается в сопоставлении фактических расходов с нормативными. Этот прием необходимо использовать при проверке правильности применения материальных и денежных норм и нормативов как в судебной бухгалтерской, так и в финансово-аналитической экспертизе.

В зависимости от метода разработки нормы могут быть расчетными или средними. Для того чтобы удостовериться в правильности установления расчетных норм, целесообразно применение различных технико-экономических расчетов.

При документальной проверке используются любые из вышеуказанных методов, а также их сочетание. Основное условие — достоверность и объективность результатов, эффективность с позиции трудозатрат и проверяемости результатов.

## 5.2. Методы фактической проверки

Методы фактической проверки деятельности организации применяются в практике правоохранительных и иных контролирующих органов для выяснения фактических обстоятельств совершения хозяйственных операций.

Благодаря *осмотру* выясняются условия хранения имущества, материально-производственных запасов, товаров и документов, а также состояние производственных и складских помещений. К этому числу также можно отнести и торговые помещения, но только в том случае, если организация непосредственно занимается розничной продажей товара. Осмотру могут быть подвергнуты разнообразные объекты, принадлежащие проверяемой органи-

зации: территория; места хранения материально-производственных запасов и товарно-материальных ценностей, документов организации; производственное и торговое оборудование, как используемое организацией, так и хранящееся на ее складах; готовая продукция; контрольно-кассовые аппараты. В процессе данных мероприятий могут быть обнаружены факты, свидетельствующие о нарушениях или злоупотреблениях сотрудниками проверяемой организации.

*Обследование* представляет собой более обширный вид осмотра с одновременным ознакомлением с организационно-распорядительными документами организации, первичными и сводными документами. Обследование должно сопровождаться получением объяснений от материально ответственных лиц, а также от лиц, которые несут ответственность за соблюдение норм производства.

Эффективные результаты дает обследование при проверках технологий производства продукции от момента порядка приема товарно-материальных ценностей и материально-производственных запасов на склады, порядка хранения, отпуска и реализации продукции, товаров, а также ее производства в цехах организации.

*Контрольный запуск сырья и материалов в производство* применяется в основном в тех случаях, когда необходимо установить фактический расход сырья и материалов на производстве, качественный и количественный выход готовой продукции и производимых полуфабрикатов, получаемое количество отходов производства. Данный метод применяется для оценки обоснованности действующих на предприятии норм расхода сырья и материалов, технологического процесса, производительности оборудования и т.п. Для этого проводят соответствующий производственный *эксперимент* (например, изготовление образцов изделий, выпечка кулинарной продукции, продукция химического производства).

Перед контрольным запуском сырья в производство следует определить, по каким видам выпускаемой продукции будет проведен эксперимент. При этом учитываются претензии к качеству изделий или сведения о перерасходе по отдельным видам материалов, завышенных нормах и т.д. Если экспериментом ставят цель проверить фактическое производство готовой продукции, то

необходимо, чтобы экспериментальное производство осуществлялось именно в тех же условиях и том же порядке, в каком оно осуществлялось до проведения данного мероприятия. В том случае, если будет установлено, что характер и условия производства не изменились, то в качестве контрольного может быть принят любой очередной запуск сырья в производство.

Благодаря *эксперименту* уточняются производственные нормы, усиливается контроль за списанием фактического расхода сырья и выходом продукции. Кроме того, могут быть выявлены недостатки в нормировании и технологии производства, искажения в качественных показателях продукции и другие нарушения.

*Лабораторный анализ качества материалов, товаров, сырья и готовой продукции* применяется в случаях, когда необходимо выявить качественное состояние проверяемых ценностей. Данный метод дает возможность контролировать качество поступающих для целей производства материалов, товаров, сырья, а также готовой продукции и полуфабрикатов; позволяет выявить факты использования некондиционного сырья, несоблюдения норм расхода материально-производственных запасов. Эти и другие факты могут свидетельствовать, например, о нарушении технологического режима производства, установленных норм убыли и прочее.

*Проверка объемов выполненных работ* заключается в установлении соответствия характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в актах приемки, сметах и нарядах, в проектах; соответствие выполненных работ сметным нормам, на основании которых составлены применяемые при расчетах *прейскурантные* цены единичные расценки и калькуляции; законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей.

К основным способам такой проверки относятся: контрольный обмер фактически выполненных работ; сопоставление объема работ, указанных в актах приемки и в актах инвентаризации незавершенного строительства, с объемом работ, указанных в оплаченных рабочих нарядах, *прейскурантах* и сметах; встречающая проверка операций по расчетам с другими организациями; проверка сопутствующих операций по расчетам за выполненные и сданные работы. Наиболее распространенным является контрольный *обмер* фактически выполненных работ, применяемый

для проверки выполнения работ по строительству, капитальному и текущему ремонту зданий и сооружений.

Правоохранительным органам предоставлены права получать необходимые разъяснения и дополнительные сведения от организаций, а также иную необходимую информацию от третьих лиц (*опрос*). Данная информация предоставляется по письменному запросу, к получению подобных объяснений и справок от должностных лиц прибегают в тех случаях, когда необходимо установить в процессе проверки достоверность фактов, реальность хозяйственной операции, достоверность данных, отраженных в документах. Опрос может быть проведен как устно, так и письменно. Объяснения справочного характера, не имеющие информационной ценности, обычно не фиксируются. Однако для выяснения достоверности факта можно предложить работникам предприятия дать объяснения в письменной форме.

### 5.3. Инвентаризация как основной метод фактического контроля

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

Инвентаризация выполняет две функции — учетную и контрольную.

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

*Контрольная функция* инвентаризации заключается в том, что она является методом фактического контроля за деятельностью материально ответственного лица, и ее проведение необходимо для проверки сохранности товарно-материальных ценностей, качественного состояния сырья, материалов, готовой продукции, правильного ведения складского хозяйства и текущего учета. В ходе ее проведения выявляются изменения в составе средств, которые получают затем отражение в записях бухгалтерского учета. Качественное проведение инвентаризации

оказывает предупредительное воздействие на лиц, склонных к нарушению и запутыванию учета, а также совершающих подготовительные действия для последующего расхищения или растраты материальных ценностей.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Основным нормативным документом, регулирующим порядок проведения инвентаризации и оформление ее результатов, являются Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49.

Основными *целями* инвентаризации являются:

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

Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Однако действующим законодательством (ст. 12 ФЗ «О бухгалтерском учете»; п. 27 положения «По ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»; п. 1.5 обозначенных выше Методических указаний) предусмотрены следующие случаи обязательного проведения инвентаризации:

- передача имущества организации в аренду, выкуп, продажа, а также преобразование государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться раз в три года;
- смена материально ответственных лиц. При этом инвентаризация должна проводиться на день приемки-передачи дел; установление фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

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

Основными результатами инвентаризации являются:

- а) равенство фактического и учетного остатков (норма);
- б) превышение фактических остатков над учетными (излишек);
- в) превышение книжного остатка над учетным (недостача).

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

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

Возникшие в результате пересортицы несоответствия можно регулировать путем взаимного зачета излишков и недостач. Зачет пересортицы допускается в виде исключения и только при соблюдении следующих условий:

- 1) за один и тот же проверяемый период;
- 2) у одного и того же проверяемого лица;
- 3) в отношении товарно-материальных ценностей одного и того же наименования;
- 4) в одинаковых количествах.

Решение о применении правил зачета пересортицы принимает руководитель организации.

После зачета излишков и недостач образуются так называемые суммовые разницы.

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

Следует учитывать, что при хранении, перевозке и реализации пищевых продуктов их масса (вес) может уменьшаться от усушки, распыла, утечки, раскрошки и других естественных причин. Данное уменьшение называется *естественной убылью*.

Нормы естественной убыли устанавливаются приказами Министерства торговли в зависимости от видов товаров, сроков и условий их транспортировки, климатических зон. В то же время естественная убыль не может быть начислена практически по всем промышленным изделиям (различным деталям, одежде, обуви и т.д.) и по некоторым, прежде всего штучным, продовольственным товарам (например, консервам).

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

После зачета пересортицы, выявления суммовых разниц и начисления естественной убыли определяют окончательные суммы недостач и излишков. Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором закончена инвентаризация.

По результатам инвентаризации составляются следующие виды документов:

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

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

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

Инвентаризации классифицируются на виды по различным основаниям.

1. По *основаниям для проведения* они делятся на плановые и внеплановые.

Плановые инвентаризации проводятся на предприятии в определенные сроки в течение всего года по календарному графику или плану, утверждаемому руководителем предприятия. Например, к плановым относятся инвентаризации, проводимые по сроку перед составлением годового отчета. К числу внеплановых относятся инвентаризации, проводимые вне графика, в том числе контрольным аппаратом вышестоящих органов и по требованию правоохранительных органов.

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

*Полные* инвентаризации охватывают все виды товарно-материальных ценностей, наличных денежных средств и средств на счетах банковских учреждений, состояние расчетов с кредиторами и дебиторами. Цель полной инвентаризации — обеспечить реальность бухгалтерских данных, включаемых в бухгалтерский баланс на конец года, и тем самым добиться реальности показанных в них финансовых результатов.

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

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

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

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

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

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

2) правоохранительных органов при наличии конкретной информации о признаках злоупотреблений и преступлений, совершаемых на том или ином хозяйственном объекте. Наиболее часто

сотрудники правоохранительных органов используют инвентаризацию в связи с фактами кражи (ст. 158 УК РФ), присвоения и растраты чужого имущества (ст. 160 УК РФ); грабежей (ст. 161 УК РФ) и т.п.

#### **5.4. Порядок проведения инвентаризации и оценка ее результатов**

По приказу руководителя на предприятии создаются постоянно действующие инвентаризационные комиссии в составе: руководителя предприятия или его заместителя (председатель комиссии), главного бухгалтера, начальников структурных служб и представителей общественности.

Неучастие (или препятствие в участии) в инвентаризации материально ответственного лица делает результаты инвентаризации недействительными. При отсутствии материально ответственных лиц в состав комиссии включается представитель вышестоящей организации или местного органа власти. Ответственность за правильность ведения инвентаризации возлагается на руководителя и главного бухгалтера предприятия.

Первичные документы, карточки и книги первичного учета печатаются. Все документы проверяются с формальной стороны и визируются чернилами. Если документ состоит из нескольких листов, то подписывается каждый лист.

До начала внезапной инвентаризации у материально ответственного лица необходимо выяснить, все ли хозяйственные операции документально оформлены. По операциям, не отраженным документально, составляется акт с одновременным выяснением законности этих бездокументальных хозяйственных операций.

Снятие натуральных остатков материальных ценностей на складах и в других местах хранения нужно проводить в такой последовательности, чтобы исключались какие-либо ошибки, повторные включения в инвентаризационные описи одних и тех же ценностей. Перед инвентаризацией материальные ценности рассортировываются и укладываются по наименованиям, артикулам, размерам, цветам т.д., готовится место для проинвентаризованных ценностей.

Инвентаризация проводится по каждому месту нахождения ценностей и каждому ответственному лицу при обязательном

их участия. Наличие ценностей проверяется путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера. По товарам в твердой неповрежденной упаковке количество в виде исключения определяется на основании документов с выборочной проверкой части ценностей.

Вес и объем навалочных материалов допускается определять на основании обмеров и технических расчетов; акты обмеров и обсчетов прилагаются к инвентаризационной описи, составляемой не менее чем в двух экземплярах.

Все экземпляры описи считаются подлинниками, подписываются всеми членами рабочей инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами. В конце описи последние дают расписку об отсутствии претензий и принятии перечисленных в описи ценностей на ответственное хранение. Один экземпляр описи передается материально ответственному лицу. В случае смены материально ответственного лица в инвентаризационной описи сдающий расписывается в сдаче, а принимающий — в получении ценностей.

Результаты инвентаризации отражаются в соответствующем акте инвентаризации. В нем отмечаются выявленные проверкой недостатки, нарушения, отклонения, а также общее состояние учета и хранения проинвентаризированных объектов. По выявленным расхождениям материально ответственное лицо представляет письменное объяснение. Излагаемые факты или обстоятельства в этих записках должны тщательно проверяться и приниматься во внимание при определении окончательных итогов, если последние подтверждаются проверками, либо отклоняться, если окажутся несостоятельными.

Основными *ошибками* при проведении инвентаризации являются:

1) нарушения правил оформления результатов инвентаризации, и прежде всего перенесение учетных данных в инвентаризационные ведомости без проверки;

2) несвоевременное и некачественное проведение инвентаризаций, приводящее к бесконтрольности списания материалов в производство и созданию неучтенных излишков;

3) распределение для «ускорения» работы между членами инвентаризационной комиссии подлежащих инвентаризации участ-

ков, что может привести к вуалированию имеющихся недостатков и излишков. Недопустимо поручать материально ответственному лицу ведение записей в инвентаризационные описи или фактический подсчет материальных ценностей, так как при этом в инвентаризационную опись могут быть внесены (дописаны) несуществующие товары и деньги, завышены (занижены) итоги расчетов и фактических замеров;

4) отсутствие взаимной сверки материалов, числящихся по документам в переработке, в пути или на ответственном хранении в других организациях. При малейшей возможности преступники стараются предъявить вместо реально похищенных материально-денежных средств подложные документы;

5) отсутствие тождественности записей (главным образом за счет последующих дописок и исправлений) во всех экземплярах инвентаризационных ведомостей или актов инвентаризации;

6) занижение числящихся остатков материальных ценностей на день инвентаризации. Это достигается путем оприходования после инвентаризации фактически поступивших до ее начала материальных ценностей, включенных в инвентаризационные описи;

7) списание по подложным документам (их называют бестоварными) в расход ценностей, которые фактически не использовались в производстве, не отпускались сторонним организациям. После инвентаризации соучастники преступления выписывают встречную бестоварную расходную накладную на возврат сокрытых от инвентаризации ценностей;

8) временное заимствование у сторонних организаций товарно-материальных ценностей и денежных средств на период проведения инвентаризации;

9) перекрытие недостатков одних видов материальных ценностей за счет излишков других или внесение в описи низкосортных товаров под видом высокосортных (пересортица материальных ценностей);

10) завышение (занижение) итоговых сумм в описях и естественной убыли в расчетах;

11) несоответствие цен материалов по учетным ценам их цене по документам поставщика.

Материалы, оформленные по результатам инвентаризации, являются важнейшими доказательствами при расследовании хи-

щений. 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 устанавливаются факт и сумма недостач и излишков товарно-материальных ценностей, период их обращения и структура и др.

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

К основным *способам сокрытия недостач* при проведении инвентаризации можно отнести:

1) внесение в инвентаризационную опись несуществующих товаров. Такого рода подлог может быть выявлен путем опроса лиц, принимавших участие в инвентаризации, а 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 товара не получает. После окончания инвентаризации соучастник выписывает встречную накладную на возврат этих товаров либо получает указанные в 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 выяснить, 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.

Способы сокрытия излишков идентичны описанным выше способам сокрытия недостач.

## Глава 6

# ФОРМЫ ИСПОЛЬЗОВАНИЯ СПЕЦИАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРСКИХ ЗНАНИЙ

---

*Глава раскрывает содержание и особенности реализации основных форм применения специальных бухгалтерских познаний: аудита, ревизии и судебной бухгалтерской экспертизы. Особенностью представленного материала является указание на направления использования результатов аудита, ревизии и судебной бухгалтерской экспертизы в правоприменительной деятельности.*

*Существенное внимание в главе уделено вопросам организации и проведения ревизионной работы как основной непроцессуальной формы контроля за деятельностью хозяйствующего субъекта. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 6.1. Сравнительная характеристика аудита, ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы

Вопрос о разграничении понятий судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии как форм применения специальных бухгалтерских познаний имеет большое теоретическое и прикладное значение. Судебную экономическую экспертизу нельзя подменить аудитом или ревизией.

Ревизия, судебная бухгалтерская экспертиза и аудит, являясь формами контроля, способствуют выявлению фактов незаконной деятельности, предупреждают случаи повторного нарушения законодательства. Их сравнительная характеристика представлена в табл. 6.1.

Если аудит, представляя собой предпринимательскую деятельность по подтверждению достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности, все-таки имеет существенные отличия от целей и задач судебно-бухгалтерской экспертизы, то в отношении экспертизы и ревизии имеется определенное сходство, обусловленное тем, что они являются формами государственного финансового контроля.

**Таблица 6.1. Сравнительная характеристика ревизии, аудиторской проверки и судебно-бухгалтерской экспертизы**

<i>Признаки сравнения</i>	<i>Ревизия</i>	<i>Аудит</i>	<i>Судебно-бухгалтерская экспертиза</i>
Нормативно-правовой признак	Порядок назначения, проведения и оформления результатов регламентируется отраслевыми и ведомственными законами и подзаконными нормативными актами. Единый законодательный акт отсутствует	Основной документ — Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Основной документ — Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности»
Целевой признак	Установление законности, целесообразности и эффективности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, отдельных хозяйственных операций и процессов	Подтверждение достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности	Установление фактов (получение доказательств), имеющих существенное значение для правильного разрешения уголовного, гражданского дела или арбитражного процесса
Юридическая природа	Планы проверок и организационно-распорядительная документация вышестоящих и отраслевых субъектов контроля, наделенных соответствующими полномочиями. Внутренняя ревизия проводится в соответствии с организационно-распорядительной документацией и регламентами хозяйствующего субъекта	Договоры гражданско-правового характера в порядке определенном ФЗ «Об аудиторской деятельности» и федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Внутренний аудит проводится в соответствии с организационно-распорядительной документацией и регламентами хозяйствующего субъекта	Постановление следователя или определение суда, закрепляющие наличие обстоятельств, для интерпретации которых необходимы специальные бухгалтерские познания. Носит процессуальный характер

Окончание табл. 6.1

<i>Признаки сравнения</i>	<i>Ревизия</i>	<i>Аудит</i>	<i>Судебно-бухгалтерская экспертиза</i>
Информационный признак	Системная учетная информация и внеучетные сведения. Объем информации не ограничен	Системная учетная информация и внеучетные сведения. Ограничение в объеме информации может привести к отказу аудитора от выражения мнения или формированию аудиторского заключения, отличного от безоговорочного (немодифицированного) заключения	Учетная информация. Внеучетные сведения принимаются во внимание, но не исследуются. Объем информации ограничен
Управленческий аспект	Является одним из способов управления хозяйствующим субъектом	Обеспечивает возможность заинтересованным пользователям делать обоснованные выводы об имущественном и финансовом положении аудируемого объекта	Является способом сбора доказательств
Объем работ	Определяется планом и заданием, данным ревизору. Круг вопросов может быть расширен	Определяется планом и программой аудиторской проверки	Определяется вопросами, поставленными перед экспертом
Результативный признак	Акт ревизии. Содержит информацию обо всех выявленных нарушениях	Аудиторское заключение. Содержание документа формализовано	Заключение эксперта. Содержит ответы на поставленные перед экспертом вопросы

В процессе уголовного судопроизводства дополнительные различия между судебно-бухгалтерской экспертизой и проверкой (ревизией) финансово-хозяйственной деятельности заключаются в следующем.

**1. Процессуальные различия.** Судебно-бухгалтерская экспертиза в уголовном судопроизводстве проводится только по возбужденному уголовному делу. Ревизия может быть проведена и на стадии реализации оперативных материалов до возбуждения уголовного дела.

**2. Основания для проведения.** Экспертиза проводится любым лицом, обладающим достаточным уровнем специальных экономических познаний, на основании постановления, вынесенного лицом, производящим дознание, следователем, прокурором или судьей, либо определения, вынесенного судом. Проверка (ревизия) проводится сотрудниками соответствующих ревизионных органов на основании решения его руководителя.

**3. Применяемые методы.** При производстве судебно-бухгалтерских экспертиз эксперт может использовать только те методы, которые позволяют объективно, полно и всесторонне установить обстоятельства, подлежащие доказыванию по уголовному делу. Ревизор в ходе проведения проверки в некоторых случаях может использовать менее точные методы (например, формировать выборку).

**4. Мера ответственности.** Эксперт-экономист несет уголовную ответственность за дачу заведомо ложного заключения, предусмотренную ст. 307 УК РФ, а также за разглашение данных предварительного расследования, предусмотренную ст. 310 УК РФ. Ревизор при недобросовестном выполнении своих служебных обязанностей несет дисциплинарную ответственность.

Проверка и экспертиза занимают различные места в процессе выявления и расследования экономических преступлений. Ревизии назначаются в подавляющем большинстве случаев в тех ситуациях, когда требуется впервые путем проведения «официальных мероприятий» выявить документы, которые могут служить доказательствами по уголовному делу, и произвести первичную фиксацию объективной стороны преступления. Судебно-бухгалтерские экспертизы назначаются для исследования уже выявленных доказательств, содержащих сведения о конкретных фактах финансово-хозяйственной деятельности.

Несомненно, ревизия, аудит и судебно-бухгалтерская экспертиза содействуют укреплению законности; исследуют текущую, финансовую и инвестиционную деятельность, выявляют в ней негативные факторы в целях их устранения и недопущения в будущем; способствуют выработке мер для возмещения материальных последствий; рекомендуют конкретные мероприятия по совершенствованию бухгалтерского учета, системы внутреннего контроля и предупреждению возникновения негативных моментов и конфликтных ситуаций. Они базируются на единой информационной основе и применяют единообразные формы и методы контроля.

## 6.2. Понятие и сущность ревизии

Ревизия представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера, на которых в соответствии с законодательством РФ и нормативными актами возложена ответственность за их осуществление.

*Ревизия* представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке хозяйственных операций, по использованию имущества и осуществлению финансово-хозяйственной деятельности, совершенных ревизуемым объектом в определенном периоде, а также проверке их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Право проведения финансовых ревизий и проверок предоставлено Министерству финансов России и его территориальным контрольно-ревизионным органам. Также ревизии проводят контрольные финансовые подразделения федеральных органов исполнительной власти, органов исполнительной власти субъектов Российской Федерации, местного самоуправления.

Под *документальной ревизией* следует понимать проверку по документам и записям в учетных регистрах законности, правильности и целесообразности хозяйственной деятельности предприятий, организаций или учреждений.

*Цель ревизии* — контроль соблюдения законодательства РФ при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованности, наличия и движения имущества и обязательств, использования материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами.

Ревизия должна охватывать все направления финансово-экономической деятельности органов внутренних дел. Тем не менее, ключевыми считаем вопросы соблюдения финансовой дисциплины, правильности ведения бюджетного учета и составления отчетности. Проверая эти направления, необходимо проверить обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей. Все это неперенные условия и факторы выполнения требований законодательства при совершении хозяйственных и финансовых операций.

В ходе ревизии проверяющие должны документально и фактически убедиться в обоснованности операций с денежными средствами, расчетных операций, расчетов норм, нормативов и смет, проверить исполнение смет расходов, полноту и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Особое значение имеет проверка использования бюджетных средств по целевому назначению.

По полноте (широте) охвата деятельности ревизуемого объекта различают ревизии полные и частичные, комплексные и тематические.

Самой распространенной является *комплексная ревизия*, которая включает проверку всех участков и сторон их деятельности. Проверке подвергаются финансовая и хозяйственная деятельность, сохранность и эффективность использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, состояние бюджетного учета и отчетности, соблюдение налоговой и финансовой дисциплины и т.д. В случае необходимости для проверки узкоспециальных вопросов привлекаются независимые специалисты. Этим достигается полнота охвата проверяемого объекта, что способствует повышению эффективности проведения ревизии.

*Тематическая ревизия* предполагает проверку определенного участка — направления деятельности или конкретного объекта ревизуемого учреждения.

*Полная ревизия* предполагает проверку всех сторон финансово-хозяйственной деятельности подразделений ОВД, *частичная ревизия* — отдельных сторон или участков этой деятельности, определенных статей и элементов затрат.

По отношению к плану необходимо различать *плановые* и *внеплановые ревизии*. Плановые ревизии предусматриваются в годовых и квартальных планах работы контролирующих органов. Внеплановые ревизии проводятся при наличии данных о нарушениях финансово-хозяйственной деятельности и финансовой дисциплины, злоупотреблениях, а также по требованию государственных органов и вышестоящих субъектов.

По очередности исследования одних и тех же вопросов различают *первичные, дополнительные и повторные ревизии*. К первичным относятся ревизии, которые проводятся по определенной программе впервые. Дополнительные и повторные проводятся в том случае, если в ходе первичной ревизии (предыдущей проверки) не раскрыты все вопросы, включенные в программу, или нечетко отражены результаты ревизии и они признаются недоброкачественными.

Одним из основных среди классификационных признаков считаем степень охвата ревизией данных финансово-хозяйственных операций. Выделяют сплошные, выборочные и комбинированные ревизии.

*Сплошные ревизии* предполагают проверку всех операций и данных на определенном участке деятельности ревизуемого органа за весь ревизуемый период. Сплошной ревизии обычно подвергаются кассовые операции, операции по расчетному, валютному и другим счетам.

Сплошная ревизия дает более полную оценку деятельности ревизуемого объекта, позволяет выявить большее количество недостатков и нарушений, чем выборочная. Однако такая ревизия является финансово- и трудозатратной. Поэтому для организаций с большим объемом финансово-хозяйственной деятельности и большим документооборотом целесообразным является проведение *комбинированной ревизии*, в ходе которой одни участки подвергаются сплошной проверке, а другие — выборочной. Если в ходе выборочной ревизии выявляются факты нарушений и недостатков, хищений и подлога, необходим переход к сплошному способу проверки ревизуемого участка.

Конкретные вопросы ревизии определяются программой или перечнем основных вопросов ревизии. Программа ревизии включает темы, период, который должна охватывать ревизия, перечень основных вопросов и объектов, подлежащих ревизии, и утверждается руководителем контрольно-ревизионного органа.

### 6.3. Организация и порядок проведения ревизии

Достичь комплексности и объективности ревизионной работы, а также обеспечить последовательность проведения контрольно-ревизионных процедур позволяет разбиение процесса ревизионной работы на несколько последовательных этапов, для каждого из которых характерны свои процедуры и направления проведения, что представлено в табл. 6.2.

Таблица 6.2. Основные этапы и направления проведения ревизии

<i>Этапы ревизии</i>	<i>Направления ревизии</i>
1. Назначение ревизии	1.1. Утверждение состава группы ревизоров. 1.2. Согласование сроков проведения ревизии
2. Получение общего представления о деятельности организации (предприятия, учреждения)	2.1. Исследование особенностей финансово-экономической деятельности. 2.2. Исследование основ организационно-управленческой структуры. 2.3. Изучение характера финансирования деятельности, состояния системы учета и контроля
3. Предварительный аналитический обзор финансово-экономической деятельности ревизуемого субъекта (тестирование и аналитические процедуры)	3.1. Осуществление первичных формальных процедур: осмотр, обследование, подтверждение и другие. 3.2. Тестирование в целях выявления «сильных» и «слабых» сторон финансово-экономической деятельности. 3.3. Анализ основных финансово-экономических показателей
4. Обзор системы управления и коммуникационной сети	4.1. Исследование правоустанавливающих документов. 4.2. Изучение организационной структуры управления и степени сочетания ее централизации и децентрализации, состояния выполняемых функций и используемых методов управления. 4.3. Исследование коммуникационных сетей

Окончание табл. 6.2

<i>Этапы ревизии</i>	<i>Направления ревизии</i>
5. Оценка ревизионного риска	5.1. Оценка системы внутреннего контроля. 5.2. Установление риска неэффективного проведения ревизии
6. Определение объектов ревизии	6.1. Определение объектов ревизии, требующих особого внимания: крупных и высокорискованных операций. 6.2. Определение объектов ревизии, требующих сплошной проверки. 6.3. Определение объектов ревизии, требующих выборочной проверки. 6.4. Разработка графиков выполнения программ ревизии
7. Планирование и программирование ревизии	7.1. Уточнение общего плана ревизии. 7.2. Использование детализированных программ ревизии
8. Осуществление процедур сбора информации и проведение ревизии	8.1. Осуществление подтверждающих формальных процедур. 8.2. Осуществление процедур по существу: встречная сверка, прослеживание, выявление отклонений от обычного хода событий, контрольное сличение, анализ ежедневного движения материальных ценностей и денежных средств, проверка бухгалтерских записей и другие. 8.3. Осуществление процедур фактического и коммуникационного контроля: инвентаризация, контрольные замеры, запросы, подтверждение и другие. 8.4. Установление достоверности бухгалтерской отчетности: нормативно-правовая проверка, пересчет и другие.
9. Формулирование выводов, обобщение и контроль за реализацией материалов ревизии	9.1. Систематизация и обобщение информации с учетом ревизионного риска о выявленных нарушениях, фактах неэффективного хозяйствования; операциях, не нашедших отражение в учете, незаконных или неправильно оформленных. 9.2. Составление и представление акта ревизии уполномоченным органам и лицам. 9.3. Контроль за реализацией материалов ревизии и устранением выявленных нарушений и недостатков

Организация и проведение ревизии представляют довольно сложный, последовательный процесс, начинающийся с планирования и подготовки к ее проведению и заканчивающийся контролем за выполнением предложений по акту ревизии.

Весь процесс проведения документальной ревизии может быть разделен на четыре основных направления. Планирование ревизий осуществляется на основе взаимодействия и координации работы с заинтересованными подразделениями и службами, в том числе оперативными, собственной безопасности, а также с учетом имеющейся численности контрольно-ревизионного подразделения.

П е р в ы й этап — *подготовка к проведению ревизии* — совпадает с изданием приказа о назначении ревизии, в котором определяются состав ревизионной группы и сроки проведения ревизии.

На этом этапе ревизоры знакомятся с предыдущими актами, материалами отчетности и на их основе составляют программу (план) предстоящей ревизии, которую утверждает руководитель ревизирующей организации.

В т о р о й этап — *неотложные ревизионные действия*, при которых ревизор представляет свои документы руководителю ревизуемой организации, знакомит его с составом ревизионной группы. Из тактических соображений, когда ревизия проводится по инициативе правоохранительных органов, целесообразно опечатывание кассы, сейфов, а также мест хранения ценностей.

К неотложным действиям следует отнести снятие денежных остатков в кассе с последующим оформлением промежуточного акта или акта проверки денежной наличности кассы, кассиры при этом составляют кассовые отчеты за отчетный период.

Третий этап — *проведение документальной ревизии*, — в свою очередь, подразделяется на две стадии.

В стадии общего исследования ревизор знакомится со сводной документацией, журналами-ордерами, производственными отчетами в целях выявления сомнительных операций, требующих детального исследования. Именно на этой стадии ревизоры широко используют возможности экономического анализа.

На стадии детального исследования проверка операций осуществляется по первичным учетно-бухгалтерским документам.

Осуществляя получение подтверждения совершения хозяйственных и финансовых операций от учреждений и организаций, в

том числе кредитных, с которыми ревизуемое подразделение имело хозяйственные связи, ревизор сличает первичные документы, учетные данные, платежные документы, выписки банка, имеющиеся в делах ревизуемого подразделения, с соответствующими документами и данными, находящимися в тех организациях, учреждениях банка, от которых получены или которым переданы денежные средства и товарно-материальные ценности, документы.

При необходимости подтверждения совершения хозяйственных и финансовых операций в учреждениях и организациях, расположенных в других субъектах Российской Федерации, руководитель ревизионной группы обращается по этому вопросу к руководителю контрольно-ревизионного подразделения, назначившего ревизию, который обязан обеспечить получение подтверждения совершения хозяйственных и финансовых операций и направление материалов.

В процессе ревизии разрешается привлекать к проверке соответствующих специалистов (работников) ревизуемого подразделения и подчиненных ему подразделений. Руководитель ревизионной группы, исходя из объема работы, определяет, какие вопросы финансово-хозяйственной деятельности подлежат проверке этими работниками. Именно на данном этапе рекомендуем оценить и принять решение об использовании в работе ревизоров результатов деятельности системы внутреннего контроля.

Ч е т в е р т ы й этап — *составление акта документальной ревизии*, в котором излагаются результаты ревизии, а также приложений к нему. Акт ревизии подписывается ревизором, главным (старшим) бухгалтером и руководителем ревизуемого предприятия и составляется в двух—четыре экземплярах.

Акт является основным документом, отражающим все недостатки и нарушения, выявленные в ходе ревизии, и подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем проверенного подразделения и начальником финансово-экономического отдела (главным бухгалтером). Кроме того, он свидетельствует о качестве проведения ревизии, уровне подготовленности, образованности, объективности и честности ревизионной группы.

Материалы ревизии состоят из акта ревизии и надлежаще оформленных приложений к нему, на которые имеются ссылки в

акте ревизии (документы, копии документов, сводные справки, объяснения должностных и материально ответственных лиц и т.п.).

В процессе доказывания материалы ревизии широко используются для установления суммы ущерба, причиненного преступлением, способов сокрытия недостачи и хищений в документах и записях учета, при уточнении круга лиц, принимавших участие в преступлении.

#### **6.4. Организация и проведение ревизии по инициативе правоохранительных органов, оценка и использование ее результатов**

Ревизия, как и проверка, назначается уполномоченными на то должностными лицами ОВД. В соответствии со ст. 144 Уголовно-процессуального кодекса РФ при проверке сообщения о преступлении дознаватель, орган дознания, следователь, руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных проверок, ревизий, исследований документов.

Правоохранительные органы вправе инициировать проведение как *внутренних*, так и *внешних ревизий*. Решение о конкретном виде проводимой ревизии должно исходить из имеющихся материалов дела, а также должностных обязанностей лиц, подозреваемым в совершении противоправных деяний. Для проведения документальных проверок могут привлекаться сотрудники отдела документальных проверок и ревизий УЭБ и ПК территориальных подразделений МВД.

Также в качестве субъектов внешней ревизионной деятельности могут быть привлечены ревизоры службы финансово-бюджетного надзора, ревизоры налоговых инспекций и структурных подразделений ЦБ РФ и др.

Внутренняя ревизия проводится силами хозяйствующего субъекта, но она не может проводиться в отношении деятельности руководителей хозяйствующих субъектов, его собственников (учредителей), главного бухгалтера и иных работников бухгалтерского аппарата.

При решении вопроса об организации ревизии сотрудники полиции определяют, какие обстоятельства подлежат выяснению с ее помощью, к деятельности какого предпринимателя или от-

дельных должностных лиц они относятся, какой период деятельности необходимо охватить проверкой, возможно ли проведение проверки ревизионными методами.

*Основаниями для проведения ревизии являются:*

а) наличие проверенной информации о конкретных фактах хищений и злоупотреблений должностными и материально ответственными лицами, требующей проверки всей деятельности индивидуального предпринимателя;

б) обнаружение сотрудниками полиции документальных и фактических несоответствий, которые могут быть установлены только ревизионными методами;

в) выявление при инвентаризации крупных недостатков или излишков, если материалы этой инвентаризации не проверялись ревизионным путем ранее;

г) задержание с поличным материально ответственных, должностных или иных причастных лиц при совершении хищения.

Требование о производстве ревизии после возбуждения уголовного дела представляет собой определенное решение следователя по делу. Согласно действующему законодательству, данное решение должно быть выражено в форме постановления (п. 25 ст. 5 Уголовно-процессуального кодекса РФ).

На Минфин России и Федеральную налоговую службу Указом Президента РФ возложена обязанность выделения по требованию правоохранительных органов специалистов для участия в проведении проверок и ревизий по материалам и уголовным делам о правонарушениях в сфере экономики. Генеральному прокурору РФ рекомендовано усилить надзор за законностью мер, принимаемых по выявленным преступлениям и административным правонарушениям в сфере экономики и направленных на устранение причин и условий, способствующих их совершению.

Перед началом ревизии следователь совместно с ревизором решает следующие вопросы:

- какие специалисты должны войти в состав ревизионной группы, кто из материально ответственных лиц должен принять участие в ревизионных действиях;
- какие методы документальной и фактической проверки следует использовать для большей эффективности ревизии и на каком участке.

По результатам ревизии сотрудникам полиции представляется *акт ревизии*, который подписывается всеми проверяющими.

После получения акта ревизии с приложениями перед следователем встает задача ознакомиться с поступившими материалами, проанализировать и правильно оценить их с учетом других материалов дела, а затем наметить план действий, вытекающих из произведенного анализа.

Анализ материалов ревизии по существу начинается с выяснения того, какие конкретные факты установлены ревизором, содержат ли они признаки преступления и какого именно. Нередко вскрытые ревизором факты указывают лишь на правонарушения или обстоятельства, за которыми могут скрываться преступления.

Существенное значение имеет изучение материалов ревизии с точки зрения их доказательственного значения. Оно имеет свои особенности, которые определяются более широким кругом задач, подлежащих разрешению в стадии расследования. Если ранее эти материалы рассматривались лишь с позиций обнаружения фактических данных, указывающих на признаки преступления, то на данном этапе следователю необходимо установить:

- а) какие факты (эпизоды) преступлений выявлены ревизией;
- б) какие собраны сведения о способах и обстоятельствах совершения преступления, все ли они известны;
- в) какие конкретно лица подозреваются в совершении преступления;
- г) определен ли размер убытка, причиненного преступлением, нуждается ли он в уточнении, возмещен ли он;
- д) выяснены ли обстоятельства, способствовавшие совершению преступления, что в этом направлении еще требуется установить;
- е) имеются ли данные, ставящие под сомнение доброкачественность ревизионных материалов;
- ж) обоснованы ли выводы ревизии, каким образом выявлены и чем подтверждаются конкретные факты, какие из них можно считать установленными, а какие требуют дополнительной проверки и подтверждения.

В ходе анализа результатов ревизии необходимо классифицировать выявленные недостатки и определить, являются ли они:

- 1) случайными и не свидетельствующими о неспособности системы внутреннего контроля обеспечить разумную уверен-

ность, в том, что организация осуществляет свою финансово-экономическую деятельность в соответствии с требованиями действующего законодательства и ее бюджетная отчетность является достоверной;

2) систематическими, повторяющимися или другими существенными нарушениями, которые требуют незамедлительных корректирующих воздействий.

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает следующие решения:

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

2) при наличии существенных недостатков в материалах ревизии вернуть их органу, проводившему ревизию, для доработки;

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

В случаях несоответствия выводов ревизора с собранными по делу доказательствами он может быть допрошен в качестве свидетеля.

Материалы документальной ревизии (акты с соответствующими приложениями) уголовно-процессуальное законодательство относит к *«иным документам»* (ст. 84 Уголовно-процессуального кодекса РФ) и допускает в качестве доказательств, если они имеют значение для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию. Таким образом, материалы ревизии являются доказательствами после вовлечения их соответствующим образом в сферу уголовного судопроизводства.

## **6.5. Роль и значение аудита как непроцессуальной формы использования специальных бухгалтерских познаний**

*Аудиторская деятельность* (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами.

*Аудит* — независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности.

Аудиторская деятельность не подменяет контроля достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности, осуществляемого в соответствии с законодательством Российской Федерации уполномоченными государственными органами и органами местного самоуправления.

Основными видами аудита является инициативный и обязательный аудит.

*Инициативный аудит* проводится по требованию собственников организации или ее исполнительного органа.

*Обязательный аудит* проводится в случаях:

1) если организация имеет организационно-правовую форму открытого акционерного общества;

2) если ценные бумаги организации допущены к обращению на организованных торгах;

3) если организация является кредитной организацией, бюро кредитных историй, организацией, являющейся профессиональным участником рынка ценных бумаг, страховой организацией, клиринговой организацией, обществом взаимного страхования, организатором торговли, негосударственным пенсионным или иным фондом, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда (за исключением государственных внебюджетных фондов);

4) если объем выручки за предшествовавший отчетному год превышает 400 млн руб. или сумма активов бухгалтерского баланса по состоянию на конец предшествовавшего отчетному года превышает 60 млн руб.;

5) если организация (за исключением органа государственной власти, органа местного самоуправления, государственного внебюджетного фонда, а также государственного и муниципального учреждения) представляет и (или) публикует сводную (консолидированную) бухгалтерскую (финансовую) отчетность.

Аудиторская проверка должна подтвердить *достоверность бухгалтерского учета и отчетности*. То есть удостоверить пользователей отчетности, что по всем показателям отчетности они могут делать правильные выводы и принимать правильные экономические решения.

Предельное значение ошибки бухгалтерской отчетности, начиная с которой квалифицированный пользователь этой отчетности с большой степенью вероятности не сможет делать на ее основе правильные выводы и принимать правильные экономические решения, называется *уровнем существенности*.

Соответственно *риск аудитора (аудиторский риск)* означает вероятность того, что бухгалтерская отчетность экономического субъекта может содержать не выявленные в ходе аудиторской проверки существенные ошибки и (или) искажения после подтверждения ее достоверности или что она содержит существенные искажения, когда на самом деле таких искажений в бухгалтерской отчетности нет.

Аудиторский риск и уровень существенности — неотъемлемые элементы аудиторской проверки.

При этом существенность информации — это ее свойство, которое делает ее способной влиять на экономические решения разумного пользователя такой информации.

К основным *принципам ведения аудиторской деятельности* относятся:

- независимость и объективность при проведении проверок;
- конфиденциальность, профессионализм, компетентность и добросовестность аудитора;
- использование методов статистики и экономического анализа;
- применение новых информационных технологий;
- умение принимать рациональные решения по данным аудиторской проверки;
- доброжелательность и лояльность по отношению к клиентам;
- ответственность аудитора за последствия его рекомендаций и заключений по результатам аудиторских проверок;
- содействие росту авторитета аудиторской профессии.

Разновидностью услуг, оказываемых аудиторскими организациями, являются специальные аудиторские задания.

Под *специальным аудиторским заданием* понимается оказание установленных договором с аудиторской организацией услуг по проверке специальной отчетности организации, отличной от официальной бухгалтерской отчетности.

Обязательное специальное аудиторское задание выполняется по поручению государственных органов в случаях, предусмотр-

ренных законодательством (имеется в виду аудит по заданию государственных правоохранительных органов, арбитражных судов, контрольных и ревизионных подразделений Минфина России и др.). Инициативное аудиторское задание выполняется во всех остальных случаях.

Содержание, характер и объем работы, выполняемой аудиторской организацией по специальному аудиторскому заданию, зависят от обстоятельств, связанных с возникновением необходимости оказания данной услуги.

Такая проверка может включать:

- аудит отдельных статей бухгалтерской отчетности;
- оценку состояния имущества;
- аудит использования капитала;
- аудит целевого использования средств и другие вопросы, непосредственно связанные с финансово-хозяйственной деятельностью проверяемой организации.

Содержание заключения по специальным аудиторским заданиям должно обеспечивать государственным органам, поручившим их выполнение, возможность однозначно определить обоснованность выводов и их доказательную ценность.

## Глава 7

# СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

---

*Глава систематизирует все существенные правовые, организационные и методологические аспекты судебно-бухгалтерской экспертизы. Бухгалтерская экспертиза, проводимая государственными и негосударственными экспертными учреждениями и частными экспертами, рассматривается как основная процессуальная форма финансового контроля.*

*Раскрыта специфика судебно-бухгалтерской экспертизы и особенности проведения исследования экспертом-бухгалтером, даются рекомендации по разрешению спорных и противоречивых ситуаций, не урегулированных законодательно, что создает основы для применения полученных знаний обучающимися для решения конкретных практических задач в профессиональной деятельности. Содержащиеся в главе контрольные вопросы и задания призваны обеспечить самоконтроль обучающихся по формированию компетенций, предусмотренных образовательными стандартами.*

### 7.1. Судебно-бухгалтерская экспертиза: сущность и значение

Перечень инструментов выявления и противодействия нарушениям в сфере экономики достаточно широк, но особое место среди них принадлежит судебно-бухгалтерской экспертизе.

*Судебная экспертиза* (от лат. expertus — опытный) — это процессуальное действие, состоящее из проведения исследования и подготовки заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных познаний.

Под термином «специальные знания» понимают систему теоретических знаний и практических навыков в области конкретной науки, техники, искусства или ремесла, приобретаемых специальной подготовкой или профессиональным опытом и необходимыми для решения вопросов, в целях установления обстоятельств,

подлежащих доказыванию. Судебная экспертиза является основной формой использования специальных знаний в процессе осуществления судопроизводства.

*Судебно-бухгалтерская экспертиза* — это процессуальное действие лица, обладающего специальными учетными познаниями по разрешению вопросов, поставленных перед ним судом, судьями, органами дознания, лицам, производящим дознание, следователем в целях установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела.

Возможность проведения судебно-бухгалтерских экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях ОВД Российской Федерации закреплена в приказе МВД РФ от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации».

Бухгалтерская экспертиза направлена на исследование содержания записей бухгалтерского учета. Она является одной из наиболее востребованных судебных экономических экспертиз.

По уголовным делам судебно-бухгалтерская экспертиза назначается для установления объективной стороны преступлений, предусмотренных ст. 145.1 «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат», 159 «Мошенничество», 159.1 «Мошенничество в сфере кредитования», 159.4 «Мошенничество в сфере предпринимательской деятельности», 159.5 «Мошенничество в сфере страхования», 160 «Присвоение или растрата», 171 «Незаконное предпринимательство», 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», 174.1 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления», 176 «Незаконное получение кредита», 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов», 201 «Злоупотребление полномочиями» Уголовного кодекса РФ.

Судебно-бухгалтерская экспертиза в качестве своей *цели* предусматривает исследование записей бухгалтерского учета в целях установления наличия или отсутствия в них искаженных данных.

Вопросы правового и справочного характера в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы не разрешаются.

Также в рамках экспертизы не рассматриваются вопросы, связанные с уголовно-правовой квалификацией действий должностных и материально ответственных лиц, исследованием законности гражданско-правовых отношений экономических субъектов.

Не должны разрешаться в рамках судебно-бухгалтерской экспертизы и вопросы справочного характера. Необходимые сведения заинтересованное лицо может получить из общедоступной законодательной и нормативно-правовой базы, каких-то специальных экспертных познаний и методик для этого не требуется.

*Предметом* исследования в судебно-бухгалтерской экспертизе может выступать:

а) соответствие отражения фактов хозяйственной жизни и хозяйственных операций требованиям законодательства;

б) достоверность данных первичных документов, учетных регистров и отчетности;

в) правильность отражения фактов хозяйственной жизни, источников финансирования, доходов и расходов, активов и обязательств и их движения в первичных учетных документах, учетных регистрах и бухгалтерской отчетности;

г) достоверность результатов ранее проведенной ревизии.

Исследование предмета судебно-бухгалтерской экспертизы происходит с использованием широкого спектра самых разнообразных методов.

Все методы, используемые экспертом-бухгалтером, можно разделить на *общенаучные, специальные и частные*.

Проведение экспертизы может быть поручено нескольким экспертам одной или разных специальностей. В этих случаях экспертиза получает название *комиссионной* или *комплексной*.

Выводы, сделанные экспертом самостоятельно без участия специалистов иных областей знания, подписываются им единолично. Выводы по общим вопросам подписываются всеми участвовавшими в экспертизе экспертами. При этом предполагается, что каждый эксперт обладает не только узкой специализацией, но и знаниями в пограничных областях наук, которые использованы при даче заключения.

## **7.2. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы**

При осуществлении производства по уголовным делам экспертизы производятся в стадии как предварительного расследования, так и судебного разбирательства судом первой инстанции, в апелляционном и кассационном порядке.

Судебно-бухгалтерская экспертиза по уголовным делам назначается, как правило, в следующих случаях:

а) когда следователь, дознаватель, суд полагают, что необходимо проведение исследования с использованием специальных судебно-экономических знаний;

б) когда результаты проведенной ревизии противоречат материалам расследуемого дела и для установления истины необходимо проведение экспертизы;

в) если ревизором для отображения в учете и снижения выявленной недостачи ценностей в подотчете у материально ответственных лиц не приняты документы (акты на порчу товаров и материалов, накладные на внутреннее перемещение и другие документы);

г) при использовании ревизором для определения материального ущерба сомнительной методики;

д) когда есть обоснованное ходатайство обвиняемого, подозреваемого, подсудимого, потерпевшего или их представителей о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;

е) когда выводы первичной экспертизы противоречат другим доказательствам, собранным по делу;

ж) если такая необходимость вызвана выводами судебной экспертизы другого рода или вида (например, судебной технологической или товароведческой).

В соответствии со ст. 195 УПК РФ «Порядок назначения судебной экспертизы» следователь, признав необходимым использование специальных бухгалтерских познаний, составляет постановление о назначении экспертизы. Постановление условно можно разделить на три части: вводную, описательную, резолютивную.

Получив постановление следователя о назначении экспертизы по уголовному делу, руководитель государственного судебно-

экспертного учреждения обязан выполнить действия, определенные ст. 14 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности». Он обязан обеспечить условия, необходимые для проведения исследований: наличие материалов и средств информационного обеспечения, а также сохранность представленных объектов исследований и материалов дела.

Эксперт вправе возвратить без исполнения постановление, если представленных материалов недостаточно для производства судебной экспертизы или он считает, что не обладает достаточными знаниями для ее производства (п. 5 ст. 199 УПК РФ).

Следователь при назначении и производстве судебно-экономической экспертизы имеет ряд прав и должен выполнять ряд обязанностей. Следователь вправе решать вопрос об отводе эксперта (ст. 70 УПК РФ), назначать дополнительную и повторную экспертизы (ст. 207 УПК РФ), присутствовать при производстве экспертизы (ст. 197 УПК РФ), допрашивать эксперта для разъяснения или дополнения данного им заключения (ст. 205 УПК РФ).

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам на этапе рассмотрения дела в суде регулируется ст. 283 УПК РФ «Производство судебной экспертизы».

В случае назначения судебной экспертизы председательствующий судья предлагает сторонам представить в письменном виде вопросы эксперту. Поставленные вопросы должны быть оглашены и по ним заслушаны мнения участников судебного разбирательства. Рассмотрев эти вопросы, суд своим определением или постановлением отклоняет те из них, которые не относятся к уголовному делу или компетенции эксперта, формулирует новые вопросы.

В дальнейшем судебная экспертиза производится в порядке, аналогичном проведению экспертизы на этапе предварительного расследования уголовного дела.

Процесс экспертного производства представляет собой рассмотрение и разрешение вопросов, являющихся компетенцией эксперта-экономиста. В рамках судебных бухгалтерских экспертиз рассматриваются следующие вопросы.

1. Вопросы, связанные с изучением отдельных хозяйственных операций и процессов. В частности, в компетенцию эксперта входит: определение остатков денежных средств, товарно-материальных и иных ценностей, периодов их оприходования или списания, материально ответственных лиц; своевременность отражения недостачи или излишка основных средств, товарно-материальных и иных ценностей; правильность определения суммы недостачи или излишка ценностей и денежных средств.

2. Вопросы, связанные с сопоставлением и анализом совокупности хозяйственных операций, объединенных одним экономическим содержанием. Экспертному исследованию может подвергаться оценка количества и стоимости выпущенной и отгруженной продукции; величина выручки, полученной от покупателей и заказчиков; правильность исчисления себестоимости, а также оценка любых иных комплексных экономических показателей и величин, связанных с хозяйственными процессами заготовления и приобретения материальных ценностей, производства и продажи.

3. Вопросы, связанные с изучением результатов финансово-хозяйственной деятельности. Это вопросы, помогающие установить сумму убытка, причиненного действиями определенных лиц, проходящих по делу; позволяющие документально подтвердить сумму убытка и меру материальной ответственности конкретных должностных лиц; суммы неучтенной выручки.

4. Вопросы, относящиеся к проверке правильности организации и ведения бухгалтерского учета и составления отчетности. Исследуются вопросы, направленные на установление наличия учетных документов и правильности их бухгалтерского оформления; устанавливаются расхождения между ними, правильность составления бухгалтерских записей и влияние искажений на формирование налогооблагаемой базы и финансовое положение организации. К этой же группе относятся и вопросы, направленные на выяснение обстоятельств, способствующих нарушениям законодательства, и разработку мер по их устранению. Это, в частности, вопросы несоответствия организации бухгалтерского учета законодательству, нерациональности организации бухгалтерского учета, отсутствия должностных инструкций работников организации, и частности сотрудников бухгалтерии, нарушения в закреплении материальной ответственности.

### 7.3. Права и обязанности эксперта-бухгалтера

*Судебный эксперт-бухгалтер* — это лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное в порядке, установленном процессуальным законодательством для производства судебно-бухгалтерской экспертизы и дачи заключения. Назначение эксперта при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз производится в общеустановленном порядке, описанном в ст. 79 ГПК РФ, ст. 55 АПК РФ, ст. 57 УПК РФ, ст. 25.9 КоАП РФ.

К эксперту-бухгалтеру предъявляются серьезные требования, которые практически аналогичны во всех процессуальных кодексах и Федеральном законе «О государственной судебно-экспертной деятельности». Лицо, выступающее в роли эксперта, обязано сообщить субъекту, назначившему экспертизу, об обстоятельствах, исключающих возможность его участия в данном деле, при наличии таких обстоятельств.

Судебный эксперт-экономист не вправе без ведома следователя вступать в личные контакты с участниками процесса по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы, самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования. Чтобы не возникло сомнений в беспристрастности и объективности судебного эксперта, его личные контакты эксперта с потерпевшими, подозреваемым, обвиняемым, сторонами и другими участниками процесса должны ограничиваться строгими процессуальными рамками.

При производстве судебной экспертизы эксперт независим от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела, т.е. фактически важнейшей стороной независимости эксперта является его процессуальная самостоятельность, которая гарантируется порядком назначения и производства судебной экспертизы. Независимость судебного эксперта обеспечивается также возможностью его отвода.

Судебный эксперт независим в выборе методов, средств и методик экспертного исследования, необходимых, с его точки зрения, для изучения данных конкретных объектов экспертизы.

Права и обязанности эксперта установлены в Федеральном законе «О государственной судебной экспертной деятельности» и практически дословно дублируются в АПК, УПК и ГПК РФ.

В соответствии с положениями данных документов основные процессуальные права эксперта-бухгалтера заключаются в следующем:

1) ходатайствовать перед руководителем соответствующего государственного судебно-экспертного учреждения о привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов, если это необходимо для проведения исследований и дачи заключения;

2) делать подлежащие занесению в протокол следственного действия или судебного заседания заявления по поводу неправильного истолкования участниками процесса его заключения или показаний;

3) обжаловать в установленном законом порядке действия органа или лица, назначивших судебную экспертизу, если они нарушают права эксперта.

В случаях когда эксперт-бухгалтер не считает себя компетентным разрешать поставленные перед ним вопросы, он должен отказаться от ее производства.

Помимо этого, судебный эксперт имеет права, непосредственно связанные с проведением им экспертного исследования:

1) ходатайствовать о предоставлении дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;

2) участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора, должностного лица, лица, председательствующего в заседании коллегиального органа, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы;

3) давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам хотя и не поставленным в постановлении (определении) о назначении судебной экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;

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

*Эксперт-бухгалтер обязан:*

1) принять к производству порученную ему судом экспертизу и провести полное исследование представленных материалов и документов;

2) дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам и направить его в суд, назначивший экспертизу;

3) явиться по вызову суда для личного участия в судебном заседании и ответить на вопросы, связанные с проведенным исследованием и данным им заключением.

В случае если поставленные вопросы выходят за пределы специальных знаний эксперта либо материалы и документы непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения, эксперт обязан направить в суд, назначивший экспертизу, мотивированное сообщение в письменной форме о невозможности дать заключение.

Кроме этих условий, ограничивающих эксперта в возможности выдачи заключения, существует еще одно — эксперту отказано в получении дополнительных материалов, а современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы.

Эксперт-бухгалтер обязан дать объективное заключение по поставленным вопросам. Однако отказ от производства экспертизы относится к правам, но не к обязанностям эксперта.

Обязанностью судебного эксперта-бухгалтера является неразглашение сведений, которые стали ему известны в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведений, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведений, составляющих государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну. Аналогичный запрет содержится в нормах ст. 85 ГПК РФ.

Следователь вправе по собственной инициативе либо по ходатайству подозреваемых, обвиняемых, их защитников допросить эксперта для разъяснения данного им заключения.

По сути допрос эксперта — это дополнительная возможность разъяснить сторонам отдельные фрагменты исследования, уточнить и пояснить сделанные выводы. На практике экспертам-экономистам часто приходится обосновывать правомерность и целесообразность применения методик и технических средств, которые эксперт использовал при исследовании, отстаивать правильность проведенных им расчетов. Это связано со спецификой специальных экономических познаний, применяемых им в процессе экспертного исследования.

Допрос эксперта до представления им заключения не допускается.

Нормами ст. 79 ГПК РФ, ст. 55 АПК РФ, ст. 57 УПК РФ предусмотрена уголовная ответственность по ст. 307 УК РФ или административная ответственность (ст. 25.9 РФ ст. 17.9 КоАП РФ) эксперта за дачу заведомо ложного экспертного заключения.

#### **7.4. Специалист-бухгалтер: понятие и правовой статус**

Порядок и условия участия специалиста-бухгалтера в производстве процессуальных действий определяются соответствующими процессуальными кодексами, а также ведомственными нормативными актами.

*Специалист* — это всегда обладающее определенными, выходящими за пределы общеизвестных для следователя (дознавателя и др.) знаниями физическое лицо, вызванное (приглашенное) уполномоченным на то должностным лицом (органом или защитником) для оказания помощи при производстве и (или) подготовке к проведению процессуального действия, а равно оказывающее такую помощь.

Статус специалиста у человека возникает с момента его вызова (приглашения).

Специалист (в отличие от эксперта) не проводит специальных исследований самостоятельного характера. Его задача наряду с непосредственной технической помощью в получении новых знаний о фактических обстоятельствах дела состоит в обеспечении справочно-консультативной помощи при изучении имеющихся данных.

Консультации специалиста даются в устной или письменной форме.

Основными условиями участия специалиста в судебно-бухгалтерской экспертизе являются его компетентность и незаинтересованность в деле.

Компетенция специалиста-бухгалтера может быть проверена органом или лицом, назначающим экспертизу, по документам, удостоверяющим личность специалиста, его должность, специальное звание. На практике ответственность за компетентность специалиста, выделяемого для участия в экспертизе, несет руко-

водитель экспертно-криминалистического подразделения, в котором состоит на службе этот специалист.

Другое условие — личная (прямая или косвенная) незаинтересованность специалиста в исходе дела, в следственном действии, по которому ему предстоит участвовать.

*Обязанности специалиста:*

- 1) содействие в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов;
- 2) применение технических средств в исследовании материалов уголовного дела;
- 3) постановка вопросов эксперту;
- 4) разъяснения сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

*Специалист вправе:*

- 1) отказаться от участия в производстве, если он не обладает соответствующими специальными знаниями;
- 2) задавать вопросы участникам экспертного исследования с разрешения дознавателя, следователя и суда;
- 3) знакомиться с протоколом следственного действия, в котором он участвовал, и делать заявления и замечания, которые подлежат занесению в протокол;
- 4) приносить жалобы на действия (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда, ограничивающие его права.

Он не вправе уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя или в суд, а также разглашать данные предварительного расследования, ставшие ему известными в связи с участием в производстве по уголовному делу в качестве специалиста, если он был об этом заранее предупрежден в установленном порядке.

Решение об отводе специалиста принимается в порядке, установленном для отвода иных лиц, участвующих в деле, например переводчиков.

Специалист не может принимать участие в судебно-бухгалтерской экспертизе при наличии тех же обстоятельств, что и эксперт-бухгалтер, т.е. специалист не может принимать участие в производстве, если он находился или находится в служебной или иной зависимости от сторон или их представителей; если обнаружится его некомпетентность, а также если он является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или

свидетелем по делу, близким родственником или родственником любого их участников производства, имеются иные обстоятельства дающие основания полагать, что он прямо или косвенно заинтересован в исходе дела.

Предыдущее его участие в производстве в качестве специалиста не является основанием для его отвода.

Самоотвод или отвод должен быть мотивирован и заявлен до начала рассмотрения дела по существу. Заявление самоотвода или отвода в ходе дальнейшего рассмотрения дела допускается только в случае, если основание для самоотвода или отвода стало известно лицу, заявляющему самоотвод или отвод, либо суду после начала рассмотрения дела по существу.

Порядок разрешения заявления о самоотводе и последствия его удовлетворения определяются по правилам, аналогичным для отвода (самоотвода) эксперта.

В случае заявления отвода суд заслушивает мнение лиц, участвующих в деле, а также лица, которому заявлен отвод, если отводимый желает дать объяснения. Вопрос об отводе разрешается определением суда, вынесенным в совещательной комнате.

## **7.5. Заключение эксперта-бухгалтера как источник доказательств по уголовному делу**

Процесс производства судебной экспертизы заканчивается оформлением исследования в виде заключения эксперта. Это письменный документ, отражающий ход и результаты исследований, проведенных экспертом. Заключение является основным документом, отражающим все выводы эксперта, недостатки и нарушения, выявленные им. Кроме того, он свидетельствует о качестве проведения экспертизы, уровне подготовленности, образованности, объективности эксперта.

Заключение эксперта-бухгалтера — это процессуальный документ, который является доказательством по конкретному уголовному, гражданскому или административному делу. К нему предъявляются следующие требования:

- 1) соответствие процессуальным нормам (аргументация доказательств, доброкачественность материалов, возможность присутствия следователя, обвиняемого при проведении экспертизы);

2) объективность заключения (подтверждение заключения проведенным исследованием);

3) полнота заключения эксперта (всестороннее исследование объекта экспертизы);

4) научная обоснованность (профессиональная обоснованность выводов);

5) конкретность (четкость формулировки ответов на вопросы и изложения фактов);

6) характер изложения и стиль (соответствие требованиям делового языка и научного стиля).

Общепринятым является подход к структуре данного документа, предусматривающий выделение трех частей: вступительной (вводной), исследовательской (основной) и результативной (заключительной).

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. Допускается группировка результатов исследования с помощью таблиц, ведомостей, графиков.

Выводы эксперта должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные факты, а также связь этих фактов с нарушением определенных законодательных требований. Эксперт обязан указать, какой именно нормативный правовой акт был нарушен, к какому периоду времени относится это нарушение, описать его причинно-следственные связи.

Выводы эксперта-бухгалтера в заключении излагаются таким образом, чтобы не допустить различных толкований. Экспертные выводы по определенности подразделяются на *категорические* и *вероятные* (предположительные).

Категорические выводы — это достоверный вывод о факте независимо от условий его существования. Если эксперт не находит оснований для категорического заключения, выводы носят вероятный, т.е. предположительный, характер. В основу решения по делу могут быть положены только категорические выводы, только они имеют доказательственное значение.

Заключение подписывается экспертом-бухгалтером и руководителем экспертного учреждения. Заключение комплексной или комиссионной экспертиз подписывается всеми экспертами, уча-

ствующими в исследовании. Заключение и приложение к нему составляются в двух экземплярах, первый из которых направляется органу, назначившему экспертизу, а второй остается в экспертном учреждении.

Так как заключение эксперта-экономиста приравнивается к другим доказательствам по делу, то оно оценивается по общим правилам и требованиям оценки доказательств. По уголовному делу заключение судебной экономической экспертизы должно быть оценено следственными органами с четырех позиций:

- 1) относимости по отношению к расследуемому делу;
- 2) допустимости в сравнении с другими доказательствами;
- 3) достоверности на соответствие действительности;
- 4) достаточности с позиций разрешения дела.

В гражданском и арбитражном процессуальном законодательстве заключение эксперта-бухгалтера оценивается аналогичным образом. Суд может оценить его по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании заключения и имеющихся в деле доказательств.

Выводы эксперта-экономиста могут противоречить другим доказательствам, собранным по делу. Расхождения связаны с двумя причинами:

а) наличием возможных ошибок в заключении эксперта-экономиста;

б) недостоверностью других доказательств при истинности выводов эксперта. В этих случаях субъекты, назначившие экспертизу, оценивают заключение по своему внутреннему убеждению во взаимосвязи со всеми имеющимися доказательствами по делу.

Результатом оценки заключения эксперта-экономиста может быть признание его:

1) полным, научно обоснованным и пригодным для использования в доказывании в полном объеме;

2) недостаточно ясным или неполным, требующим дополнительного исследования некоторых объектов. В этом случае назначается дополнительная экспертиза;

3) необоснованным, вызывающим сомнение в его правильности. В этом случае мотивированным определением или постановлением назначается повторная экспертиза.

Суд или следователь может не согласиться с выводами эксперта и, не назначая повторной экспертизы, решить дело на основании других доказательств, если они в совокупности позволяют сделать истинный вывод о действительных фактических обстоятельствах по делу.

*Дополнительная и повторная судебно-экономические экспертизы* проводятся по решению следственных или судебных органов. Правила их назначения и проведения регулируются процессуальным законодательством.

Дополнительная судебно-экономическая экспертиза назначается при недостаточной ясности или полноте заключения эксперта либо при возникновении новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств дела.

Дополнительная экспертиза назначается, если:

а) после представления заключения экспертом возникли новые обстоятельства в расследуемом деле (например, появление новых документов, имеющих отношение к делу, необходимость изучения документов, изъятых из архива других организаций, которые ранее не были представлены на исследование);

б) эксперт дал ответ на поставленный вопрос, однако после изучения заключения у органа или лица, назначившего экспертизу, появились новые вопросы.

В то же время необходимость в проведении дополнительной экспертизы не возникает, когда недостаточная ясность или полнота заключения могут быть устранены путем допроса эксперта-экономиста, если не требуется проведение исследования.

Дополнительная экспертиза поручается тому же эксперту, поскольку назначается не для проверки обоснованности заключения, а с целью дополнить результаты исследования, получить ответы на новые вопросы, устранить неясность в содержании заключения и выводах. Дополнительная экспертиза по правилам процессуального законодательства может быть поручена также другому эксперту.

Повторная судебно-экономическая экспертиза назначается в случаях отрицательной оценки заключения эксперта, которая может быть вызвана:

а) некомпетентностью эксперта;

б) необходимостью его отвода по процессуальным обстоятельствам;

в) возникновением сомнений в обоснованности заключения эксперта;

г) при наличии противоречий между заключением эксперта и другими собранными по делу доказательствами;

д) при наличии противоречий в выводах эксперта (экспертов).

Повторная экспертиза может быть назначена, в частности, если:

1) экспертом допущены ошибки в подборе и применении методики экспертного исследования, что вызвало сомнения в его профессиональной компетентности и осведомленности в вопросах определения объектов экспертизы;

2) в выводах нескольких экспертов, проводивших экспертизу по одному и тому же делу, возникли противоречия и расхождения, которые невозможно было урегулировать в процессе проведения самой экспертизы;

3) нарушены процессуальные правила проведения экспертизы, например не соблюдены нормы, гарантирующие права обвиняемого при назначении и проведении экспертизы.

Проведение повторной экспертизы поручается другому эксперту или другой комиссии экспертов.

Заключение дополнительной или повторной экспертизы имеет такую же структуру, что и заключение по результатам первичной экспертизы. Однако при производстве повторной или дополнительной экспертизы во вводной части заключения необходимо изложить сведения о первичных (предшествующих) экспертизах.

Использование заключения эксперта-бухгалтера осуществляется непосредственно в процессе доказывания и при допросе эксперта следователем и судом.

Порядок использования заключения эксперта по уголовным делам зависит от того, на каком этапе судопроизводства была назначена и проведена судебно-бухгалтерская экспертиза — на этапе предварительного расследования дела или в процессе судебного следствия. Следователь, назначивший судебно-экономическую экспертизу по уголовному делу на этапе предварительного расследования дела, знакомится с заключением эксперта. На основании ст. 205 УПК РФ «Допрос эксперта» следователь по собственной инициативе вправе допросить эксперта для разъяснения данного им заключения. Инициаторами допроса эксперта могут выступить подозреваемый, обвиняемый, его защитник. Допрос эксперта до представления им заключения не допускается.

Эксперт не может быть допрошен по поводу сведений, ставших ему известными в связи с производством судебной экспертизы, если они не относятся к предмету данной судебной экспертизы.

Результаты допроса эксперта оформляются протоколом. Заключение эксперта оглашается в судебном заседании. В целях разъяснения и дополнения заключения эксперту могут быть заданы вопросы.

Первым задает вопросы лицо, по заявлению которого назначена экспертиза, его представитель, а затем задают вопросы другие лица, участвующие в деле, их представители.

В случае если экспертиза назначена по инициативе суда, первым задает вопросы эксперту истец, его представитель. Судьи вправе задавать вопросы эксперту в любой момент его допроса.