

Министерство внутренних дел Российской Федерации
Казанский юридический институт

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Словарь

Казань 2017

ББК 67.0я5
С 89

Одобрено редакционно-издательским советом КЮИ МВД России

Рецензенты:

кандидат юридических наук, доцент М.М. Шакирьянов,
(КЮИ (филиал) Академии Генеральной прокуратуры РФ)

кандидат юридических наук, доцент В.В. Кулажников
(Владивостокский филиал ДВЮИ МВД России)

С 89 **Судебная бухгалтерия:** словарь / сост. О.Г. Шмелева, Г.Н. Хадиуллина, Н.Р. Шевко. – Казань: Казанский юридический институт МВД России, 2017. – 86 с.

В статьях словаря раскрываются основные понятия по судебной бухгалтерии. Издание будет полезно обучающимся для повторения изученного материала, его систематизации при подготовке к зачету, экзамену по предмету.

Предназначен для преподавателей, курсантов и слушателей образовательных организаций системы МВД России, сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации.

ISBN 978-5-906977-39-7

ББК 67.0я5

© Казанский юридический институт МВД РФ, 2017
© Шмелева О.Г., Хадиуллина Г.Н., Шевко Н.Р., 2017

Оглавление

	Предисловие	5
1.	Природа судебной бухгалтерии и её место в системе научного знания. Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина	7
2.	Закономерности возникновения и схемы обнаружения следовых картин в системе экономической информации	10
3.	Документальное оформление хозяйственных операций и его влияние на способы совершения преступлений	14
4.	Использование материалов инвентаризации в опера- тивно-следственной практике	18
5.	Приёмы исследования документальных данных при выяв- лении следов экономических и налоговых преступлений	22
6.	Содержание бухгалтерского баланса и влияние объек- тов учёта на способы совершения преступлений	28
7.	Счета бухгалтерского учёта и контрольные равенства учётного процесса	34
8.	Синтетический и аналитический учёт. Использование данных аналитического учёта при выявлении и дока- зывании преступлений	42
9.	Необоснованные записи в счетах, их классификация и способы распознавания	45
10.	Использование материалов проверок и ревизий при рас- следовании экономических и налоговых преступлений	50
11.	Особенности исследования документов и ревизий, орга- низуемых по инициативе правоохранительных органов	56
12.	Исследование документов по делам о преступлениях материально ответственных лиц	62
13.	Исследование документов по делам о преступлениях работников бухгалтерского аппарата	68
14.	Судебно–бухгалтерская экспертиза	77
	Список литературы	81

Предисловие

Глубокое знание судебной бухгалтерии и умение применять ее методы в деятельности правоохранительных органов предполагает владение понятийным аппаратом, представленным в различных нормативных правовых актах. В настоящий глоссарий вошли понятия и термины, образующие понятийную основу судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета, определения большинства которых содержатся в документах системы нормативного регулирования бухгалтерской и прочей финансово-отчётной деятельности применительно к определённым вопросам юридической практики. К таким документам относятся: Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России, Федеральные законы «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», «О полиции», «О бухгалтерском учете» и «О консолидированной финансовой отчетности», положения по бухгалтерскому учету (ПБУ) (до утверждения федеральных стандартов бухгалтерского учета) и др. Приведенные в них понятия, как правило, максимально приближены к тем, что приняты в Международных стандартах финансовой отчетности, и к реалиям современной экономики России.

В глоссарии приводятся термины и понятия, составляющие основу судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета, с учетом современного состояния законодательства в данной области. Особое внимание уделяется терминологии, применяемой с 2013 г. в связи со вступившем в силу Федеральным законом «О бухгалтерском учете». Термины и понятия структурированы в соответствии с программой преподавания дисциплины «Судебная бухгалтерия», которая включает 14 тем. Определения терминов и понятий предваряются кратким изложением положений заявленных тем, в которых раскрывается основное содержание бухгалтерского учета в системе управления организацией, рассмотрены предмет и метод судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета, понятия бухгалтерского баланса, других форм бухгалтерской отчетности, бухгалтерских счетов и двойной записи, разбирается общий порядок организации бухгалтерского учета, проведе-

ния ревизии по инициативе правоохранительных органов и судебно-бухгалтерской экспертизы и др.

Наряду с терминологией, используемой в нормативных правовых актах, глоссарий содержит понятия, не имеющие официально принятых определений, а составлены на основе анализа специальных комментариев, учебных и других изданий. При создании глоссария авторы не ставили перед собой целью включить в издание все термины, понятия, используемые в судебной бухгалтерии и бухгалтерском учете. Круг терминов и понятий, используемых в данной сфере деятельности, достаточно обширен, известны работы, в которых приведено несколько десятков тысяч определений. Данное издание содержит термины и понятия, необходимые для освоения основ судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета курсантами и слушателями вузов МВД России. Освоение представленных терминов позволит выпускникам вузов применять полученные знания в практической деятельности.

При подготовке глоссария авторы не ставили перед собой такую цель, как устранение противоречий в определениях понятий, приведенных в разных нормативных документах, что позволило им изложить собственное мнение по коллизионным вопросам. Подготовленный материал можно изучать самостоятельно, выполняя предлагаемые задания и проводя самоконтроль усвоения материала.

ТЕМА 1

Природа судебной бухгалтерии и её место в системе научного знания.

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина

Бухгалтерский учет является основой судебной бухгалтерии, которая изучает особенности совершения противоправных действий в системе учета.

Цели судебной бухгалтерии:

- разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в правовой сфере;
- обеспечение обоснованного и квалифицированного назначения и проведения документальных ревизий, судебно-экономических экспертиз, аудиторских и налоговых проверок;
- обоснование научности и эффективности рекомендаций для решения специальных экономических и бухгалтерских вопросов, возникающих в юридической практике;
- привитие юристам навыков эффективного использования и анализа различных источников информации экономического характера.

Судебная бухгалтерия помогает уяснить контрольную роль документации как средства, обеспечивающего достоверность и юридическую силу учетных и отчетных документов, являющихся, в свою очередь, материальными носителями информации экономического характера, свидетельствующими о законности и реальности тех или иных хозяйственных операций.

К предмету судебной бухгалтерии относятся:

- 1) разработка научных основ организации и проведения документальных ревизий, судебно-экономических экспертиз, аудиторских и налоговых проверок;
- 2) определение круга вопросов, которые могут ставиться перед ревизорами, экспертами-бухгалтерами и проверяющими;
- 3) методики взаимодействия дознавателей, следственных и судебных работников с ревизорами, экспертами-бухгалтерами и проверяющими;

4) выработка критериев оценки заключений экспертов-бухгалтеров и аудиторов, актов ревизий и проверок;

5) разработка методики работы юристов с документами – носителями экономической информации.

Метод судебной бухгалтерии образуют специальные приемы и способы, позволяющие выявлять, устанавливать и исследовать экономические, учетные и документальные несоответствия в финансово-хозяйственной деятельности и учетном процессе предприятий и организаций. Он включает общенаучные методы познания (индукцию, дедукцию, анализ, синтез, абстрагирование, конкретизацию и др.) и специальные методы судебной бухгалтерии.

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

Документы в области регулирования бухгалтерского учета. К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся: федеральные стандарты; отраслевые стандарты; рекомендации в области бухгалтерского учета; стандарты экономического субъекта.

Метод бухгалтерского анализа – заключается в использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (документация, оценка, калькуляция, инвентаризация, двойная запись, система бухгалтерских счетов, бухгалтерский баланс, бухгалтерская отчетность).

Метод документального анализа – построен на комплексной экономической и юридической оценке документов как материальных носителей информации о несоответствиях и отклонениях в финансово-хозяйственной деятельности.

Метод судебной бухгалтерии – совокупность приемов и способов выявления признаков противоправной деятельности в документах бухгалтерского учета, а также понимание содержащейся в них информации.

Метод экономического анализа – базируется на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико–экономических показателей деятельности предприятия (прибыль, себестоимость, выручка и т.д.).

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

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

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

Специальные бухгалтерские знания – это совокупность знаний, умений и навыков в области бухгалтерского учета, использование которых обеспечивает исследование процессов финансово-хозяйственной деятельности предприятия, иных субъектов, в целях выявления, раскрытия и расследования преступлений в сфере экономики.

Специалист-бухгалтер – это лицо, сведущее в области бухгалтерского учета и приглашенное для производства следственных действий в качестве консультанта в целях содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, постановки вопросов эксперту, а также разъяснения сторонам и суду вопросов, относящихся к его компетенции. Специалист-бухгалтер может привлекаться для участия в обыске, выемке, осмотре и других следственных действиях.

Судебная бухгалтерия (правовая бухгалтерия) – экономико-правовая прикладная наука, изучающая бухгалтерскую и прочую финансово-отчётную деятельность применительно к определённым вопросам юридической практики.

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

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

Учетная политика – это совокупность способов ведения учета, а именно первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности за определенный период времени. Учетная политика формируется главным бухгалтером предприятия, утверждается его руководителем и подлежит обязательному раскрытию в пояснительной записке к годовому отчету.

Хозяйственный учет – это система сбора информации путем наблюдения, измерения и регистрации экономических показателей объекта учета в целях контроля и управления ими.

ТЕМА 2

Закономерности возникновения и схемы обнаружения следовых картин в системе экономической информации

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

В современной российской экономике существует система хозяйственного учета.

Данная система основывается на трех взаимосвязанных видах учета:

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

Система внутреннего контроля должна обеспечивать:

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

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

Бухгалтерская отчетность — система показателей, характеризующая финансовое состояние предприятия за определенный промежуток времени (отчетный период) и результаты его деятельности на определенную отчетную дату нарастающим итогом с начала года (квартал, полугодие, 9 месяцев, год).

Бухгалтерский баланс (балансовое обобщение) – двухсторонняя таблица, где в левой части (активе) размещаются средства и имущества предприятия, а в правой части (пассиве) – источники их формирования. Между левой и правой частями баланса должно соблюдаться равенство итогов, которое называется валютой баланса.

Двойная запись. Каждая хозяйственная операция в бухгалтерском учете записывается дважды – по дебету одного счета и кредиту другого счета в одинаковой сумме.

Документация – первичные документы, которыми в бухгалтерском учете оформляется каждая хозяйственная операция в момент ее совершения или сразу по окончании. Документация придает бухгалтерской информации юридическую силу.

Инвентаризация – проверка фактического наличия товарно-материальных ценностей, денежных средств и обязательств организации путем обмера, взвешивания или прямого пересчета для последующего сопоставления с данными бухгалтерского учета.

Калькуляция – исчисление в денежном выражении себестоимости одной единицы продукции (работ, услуг).

Метод корректирующих показателей заключается в сопоставлении экономических показателей (уже имеющихся в отчетности или специально найденных) с факторами внешней сферы, в которой функционирует данное предприятие.

Метод расчетных показателей заключается в сопоставлении специально найденного расчетного показателя с отчетным, предположительно измененным в результате события преступления. Специальные расчетные показатели – это, как правило, аналитические показатели, найденные на основе отчетных данных или других источников экономической информации с целью нивелировать влияние факторов, не связанных с преступлением.

Метод сопряженных сопоставлений включает в себя отбор показателей, характеризующих те или иные стороны экономической деятельности, построение блоков сопряженных показателей за не-

сколько отчетных периодов, построение графиков динамических рядов, выявление противоречий в ходе их анализа.

Метод стереотипов базируется на выявлении алогичных связей (т.е. связь события преступления с окружающей его средой), которые получили отражение в экономических показателях.

Оценка – обязательное денежное выражение всего имущества и всех обязательств организации в едином измерителе (рублях РФ), которое позволяет их суммировать и сопоставлять.

Система бухгалтерских счетов:

а) **бухгалтерский счет** – способ текущего отражения, группировки и контроля хозяйственных средств, источников их формирования и хозяйственных операций;

б) **план счетов бухгалтерского учета.**

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

а) **предварительный экономический анализ** осуществляется при составлении производственно-финансовых планов. Его задача – определение оптимальных размеров производственных показателей (выпуск продукции, реализация, себестоимость);

б) **текущий экономический анализ** проводится на предприятии с целью повседневного контроля за ходом выполнения плановых заданий. Его осуществляют служба главного экономиста предприятия; работники планового и других отделов: бухгалтерии, финансового, производственного; экономисты цехов; мастера, начальники смен, участков;

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

ТЕМА 3

Документальное оформление хозяйственных операций и его влияние на способы совершения преступлений

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

Выделяют предварительный и последующий контроль.

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

Последующий контроль распространяется преимущественно на оправдательные документы.

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

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

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

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

Оформленные бухгалтерской записью операции записывают в учетные регистры.

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

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

По завершении отчетного года документы передаются в общий архив организации.

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

Бумажные документы – специальные бланки, изготовленные типографским способом, в которых содержатся сведения о совершенных хозяйственных операциях.

Внешними считают документы, которые составлены за пределами данной организации, т.е. документы, поступающие от других организаций: счета – платежные требования поставщиков; выписки банка по расчетным и валютным счетам; исполнительные листы суда и т.п.

Внутренними являются документы, которые независимо от их назначения составляются внутри данной организации.

График документооборота – это план кратчайшего пути продвижения первичных учетных документов в процессе их создания, проверки и обработки, т.е. документооборота, с указанием срока проведения работ.

Документ – это письменное свидетельство, составленное в порядке, предусмотренном законом, и удостоверяющее юридический факт совершения хозяйственной операции.

Документооборот – движение учетных документов в организации с момента их создания или получения от других предприятий до завершения исполнения и передачи в архив.

Исполнительные (оправдательные) документы подтверждают совершившийся факт. К таким документам относятся приходные ордера для оформления приема материалов на склад, приемо-сдаточные накладные, различные квитанции, свидетельствующие о приеме цен-

ностей, и т.п. Исполнительные документы составляются в момент совершения операций и являются основанием учетных записей.

Книги – сброшюрованные свободные листы (кассовая книга, Главная книга, книга остатков материалов на складах).

Накопительные – это документы, которые составляются за определенный период времени (день, пятидневку, декаду и др.). Они содержат информацию об однородных хозяйственных операциях.

Первичными называются документы, которыми оформляют факты хозяйственной жизни в момент их свершения. Эти документы находятся в самом начале технологической цепочки учетного процесса. Они составляют основу первичного учета, ибо в первичном документе регистрируется факт хозяйственной жизни путем предварительного наблюдения и измерения. К первичным относится большая часть учетных документов, оформляющих хозяйственные операции (например, приходные и расходные кассовые ордера, приемные акты, накладные и др.).

Разовые – это документы, которыми оформляют одну или несколько хозяйственных операций, совершаемых одновременно.

Распорядительными называют документы, которые содержат приказ или распоряжение на свершение какой-либо хозяйственной операции. К ним относятся различные приказы и письменные распоряжения руководителя организации и руководителей структурных подразделений, доверенности на получение материальных ценностей для организации, чеки на получение денег из банка и т.п. Распорядительные документы служат основанием для выполнения определенного хозяйственного действия и не содержат в себе подтверждения фактов совершения хозяйственных операций.

Реквизиты – показатели, приводимые в документах, которые характеризуют данную хозяйственную операцию: наименование документа, код формы, дата составления, наименование центра ответственности, содержание хозяйственной операции, количественная характеристика ее в натуральном и денежном измерениях, наименование должностей лиц, ответственных за совершение операции, подписи и т.п.

Сводные документы фиксируют данные о фактах хозяйственной жизни из нескольких первичных документов. Применение сводных документов связано с необходимостью обобщения данных первичных документов и получения укрупненных показателей либо получения дополнительных сведений об учитываемых хозяйственных операциях и отражения их в бухгалтерском учете в соответствующих разделах. Примером сводного документа могут быть отчеты кассира (кассовые отчеты), которые обобщают сведения приходных и расходных кассовых ордеров и приложенных к ним документов; товарные отчеты, составляемые на основе первичных.

Технологические документы – машинные носители информации в виде магнитных лент, дисков, дискет.

Унифицированными являются типовые документы, утвержденные в установленном порядке и предназначенные для оформления одноименных (однородных) хозяйственных операций во всех хозяйствующих субъектах: приходные и расходные ордера, авансовые отчеты, счета – платежные требования и др. Они обязательны для применения всеми организациями независимо от форм собственности и видов деятельности организаций.

Хозяйственный учет – это наблюдение, измерение и регистрация хозяйственных процессов, документов по приходу и расходу материальных ценностей и др.

ТЕМА 4

Использование материалов инвентаризации в оперативно-следственной практике

Порядок проведения инвентаризации закреплён в Методических указаниях по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утв. приказом Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49), в ведомственных нормативных правовых актах, например, приказ МВД РФ от 15.07.2005 г. № 560 «Об утверждении Инструкции о порядке проведения инвентаризации средств военного снабжения в системе МВД России».

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

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

Инвентаризация состоит из следующих обязательных частей:

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

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

3) сравнительно-аналитические мероприятия сопровождаются проверкой и сопоставлением данных инвентаризационных описей и

актов инвентаризации с данными бухгалтерского учета. На данном этапе выявляются расхождения учетных оценок и текущих, происходит подготовка предложений по отражению в учете результатов инвентаризации;

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

Акт инвентаризации – документ, составляемый по установленной форме инвентаризационной комиссией и подтверждающий фактическое наличие материальных ценностей, денежных средств, бланков записям в регистрах бухгалтерского учета.

Внутренние пользователи бухгалтерской организации – это, прежде всего, администрация организации, совет директоров, руководители различных подразделений, различного рода специалисты и т.д.

Внешние (сторонние) пользователи с прямым финансовым интересом – это инвесторы, покупатели, поставщики, кредитные организации и т.д.

Внешние (сторонние) пользователи с косвенным финансовым интересом – это налоговые органы, органы казначейства, органы статистики и т.д.

Внеплановая инвентаризация. Проводится не по плану, а в силу сложившихся обстоятельств (при передаче дел материально ответственным лицом, после стихийных бедствий, хищений).

Выборочная инвентаризация. У конкретного материально ответственного лица проверяют только некоторые ценности на выбор. Выборочная инвентаризация проводится в организациях с большой номенклатурой ценностей.

Имущество организации включает в себя не только основные средства и нематериальные активы предприятия, но и производствен-

ные запасы, готовую продукцию, финансовые вложения и обязательства, товары, прочие запасы, денежные средства и иные финансовые активы.

Инвентаризация – это 1) периодическая проверка наличия и состояния материальных ценностей, денежных средств и т.п., принадлежащих кому-либо (учреждению, организации, предприятию и т.п.), путем подсчета, описи; 2) способ бухгалтерского учета, представляющий собой регламентную процедуру периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, производимую для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Инвентаризация основных фондов – система учетных мероприятий для определения количества, состава и состояния основных фондов предприятия на определенный момент.

Инвентаризационная комиссия – это профессиональное объединение работников по выявлению фактического наличия имущества; его состояния и оценки, которые сопоставляются с данными бухгалтерского учета.

Инвентаризационная опись – ведомость, в которой фиксируют данные снятия остатков товарно-материальных ценностей в натуральном выражении; составляется по каждому виду и месту нахождения инвентаризируемых ценностей в присутствии материально ответственных лиц.

Инвентаризационный ярлык (ИНВ 2) – это форма, которая применяется для учета фактического наличия сырья, готовой продукции, товаров и прочих материальных ценностей на складах в период проведения инвентаризации в тех случаях, когда по условиям организации деятельности (производства) инвентаризационная комиссия не имеет возможности в течение одного дня произвести подсчет материальных ценностей и записать их в инвентаризационную опись. Ярлык заполняется в одном экземпляре ответственными лицами инвентари-

зационной комиссии и хранится вместе с пересчитанными товарно-материальными ценностями по месту их нахождения.

Недостача – установленное при инвентаризации, ревизии или проверке фактическое несоответствие по товарно-материальным ценностям и денежным средствам.

Пересортица – это зачет недостач излишками.

Плановая инвентаризация проводится по графику в указанные сроки, утвержденные руководителем, причем сроки проведения ее не подлежат оглашению.

Повторная инвентаризация проводится, если возникли сомнения в достоверности, объективности, качестве проведенной инвентаризации.

Полная инвентаризация охватывает все виды имущества и финансовых обязательств организации.

Сличительная ведомость – это документ, в котором данные из инвентаризационных ведомостей сопоставляют (сличают) с соответствующими данными бухгалтерского учета. В этой ведомости выводятся результаты инвентаризации – излишки или недостача.

Сплошная инвентаризация проводится одновременно во всех структурных подразделениях и предприятиях, которые принадлежат данной организации.

Финансовые обязательства организации – кредиторская задолженность, кредиты банков, займы и различного рода резервы.

Частичная инвентаризация проводится по одному или нескольким видам имущества и обязательств, например, только по денежным средствам.

ТЕМА 5

Приёмы исследования документальных данных при выявлении следов экономических и налоговых преступлений

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

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

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

По назначению методы бывают:

- 1) поисковые (первичные) методы исследования документальных данных, с помощью которых выявляются признаки их доброкачественности или возможных криминальных изменений в учетном процессе;
- 2) проверочные (производные) методы исследования самих этих признаков с целью определения закономерностей их проявления и взаимосвязи между собой.

По сфере применения:

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

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

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

1) направленные на установление противоречий в содержании отдельного документа;

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

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

По объектам различают методы:

1) проверки одного бухгалтерского документа;

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

3) учетных данных, отражающих однородные операции.

По способам исследования содержащихся в документах сведений:

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

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

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

Арифметическая проверка состоит в контроле за правильностью самых разнообразных подсчетов, сделанных при составлении конкретного бухгалтерского документа. Наиболее характерные арифметические несоответствия, в виде которых проявляются подлоги, обнаруживаются при контроле итоговых показателей, подсчитанных

как по строчкам (например, правильность умножения изделий на расценку в наряде), так и по столбцам документа (например, правильность подсчета платежно-расчетной ведомости по графам «Всего начислено» или «К выдаче на руки»).

Встречная проверка – сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Встречная проверка оказывается эффективной в двух основных ситуациях. Первая – когда хотя бы в одной из организаций экземпляры документов сохранились, а во взаимосвязанной с ней уничтожены или отсутствуют по каким-либо другим причинам. В этом случае в зависимости от цели проверки (имеющейся оперативной информации) на основе ее результатов можно восстановить содержание недостающих документов либо сделать вывод о том, что имеющиеся документы подложные. Вторая ситуация характеризуется тем, что все экземпляры документа сохранились и находятся в надлежащих местах хранения, но в их содержании обнаруживаются характерные расхождения (в экземпляре накладной, имеющемся у поставщика, указаны одни ценности, а в экземпляре покупателя – другие, чаще всего такие, которые можно легко списать в расход).

Изъятие бухгалтерских документов – это основанные на законах и подзаконных нормативных актах действия правоохранительных и контролирующих органов по принудительному лишению граждан, организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности распоряжаться и пользоваться бухгалтерскими документами.

Логические противоречия обнаруживают, сопоставляя сочетания реквизитов с общепринятыми представлениями о нормальной хозяйственной деятельности предприятий и организаций (например, малоизвестный вид логических противоречий – необычное совпадение в содержании разнородных реквизитов. Оно порождается иногда возникновением случайных ассоциаций в сознании лица, составляющего подложный документ).

Метод взаимного контроля представляет собой сопоставление самых различных документов, прямо или косвенно отражающих проведенную операцию. Он может быть использован в отношении таких бух-

галтерских документов, которые составляют всего в одном экземпляре (например, платежная ведомость, закупочная ведомость, табель и т.п.). Используется прежде всего для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах (отсутствие каких-либо взаимосвязанных документов, обычно имеющих в аналогичных случаях (например, отсутствие транспортных документов и счетов за транспортные услуги в заготовительной организации, якобы закупившей и реализовавшей в большом объеме картофель и овощи), противоречия в содержании нескольких различных документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные с ней хозяйственные операции.

Метод восстановления количественно-суммового учета — способ группировки в ходе экспертного исследования данных первичных документов, при помощи которого восстанавливаются отраженные в них хозяйственные факты в аналитическом разрезе по количественному признаку отражения ценностей с целью определения их соответствия (несоответствия) данным учета.

Метод документальной проверки предполагает изучение документального оформления какой-либо одной или нескольких взаимосвязанных либо однородных операций.

Метод контрольного сличения остатков — в судебно-бухгалтерской экспертизе — способ исследования документов при помощи выборки товарно-материальных ценностей, поступивших и выбывших за межинвентаризационный период. Суть способа заключается в том, что к остатку товарно-материальных ценностей определенного наименования, указанному в инвентаризационной описи на начало учетного периода, эксперт-бухгалтер прибавляет количество товарно-материальных ценностей, поступивших в течение исследуемого периода. После чего исключается документированный расход товарно-материальных ценностей того же наименования за аналогичный период. Полученный остаток именуется максимально возможным количеством товарно-материальных ценностей исследуемого наименования на конец отчетного периода. Данные о максимально возможном остатке товарно-материальных ценностей исследуемого наименования сопоставляются с остатком, значащимся в инвентариза-

ционной описи на конец учетного периода. Результаты такого сопоставления могут показать превышение максимально возможного остатка товарно-материальных ценностей исследуемого наименования (излишек) или, наоборот, – его занижение (недостача). Наиболее эффективно применение данного метода при исследовании документов предприятий и организаций, где имеется суммовой учет товарно-материальных ценностей.

Метод сравнительного анализа состоит в том, что между собой сопоставляются данные ряда документов, отражающих аналогичные хозяйственные операции. Критерии, по которым можно сопоставлять эти документы, могут быть самыми разнообразными: средний вес одной упаковки при реализации партии одного товара разным покупателям, отпускная цена за единицу одной и той же продукции разным покупателям и т.д.

Методы фактической проверки – специально организуемые контрольные действия, с результатами которых сопоставляют содержание проверяемых документов. С помощью данного метода находят фактические несоответствия даже правильно оформленных документов.

Нормативная проверка – представляет собой глубокое изучение содержания отраженной в документе хозяйственной операции с точки зрения его соответствия действующим нормам, правилам и инструкциям. С её помощью выявляют правильно оформленные, но незаконные по своему содержанию, а потому недоброкачественно исполненные документы.

Обратная калькуляция (контрольный пересчёт готовых изделий в сырье). На основе имеющихся документов о производстве и расходе (сбыте, реализации) того или иного вида продукции определяется общее количество сырья и материалов, израсходованных на изготовление всего количества изделий, реализованных по документам.

Формальная проверка документов – это внешний осмотр документа. Она состоит из двух основных этапов: анализа соблюдения установленной формы документа и детального изучения образующих его реквизитов.

Формальные противоречия – это такие ошибки, которые находят, сопоставляя тождественные элементы разных реквизитов, например, название организации в штампе и печати на одном и том же документе.

Хронологический анализ движения ценностей состоит в том, что анализируются даты совершения тех или иных хозяйственных операций, отраженные в данных учета, для выявления разнообразных отклонений от обычного оборота ценностей. Простейшим видом таких отклонений является превышение расхода определенных ценностей над приходом (с учетом предстоящих остатков).

ТЕМА 6

Содержание бухгалтерского баланса и влияние объектов учёта на способы совершения преступлений

Термин «баланс» в переводе с латинского означает «весы», т.е. равенство двух сторон, уравнивание. В бухгалтерии баланс используется для получения обобщенной информации о наличии и экономической группировке имущества организации по составу и размещению, а также источникам его формирования.

Обобщение, применяемое в балансе, означает переход на более высокую ступень учета. Оно широко используется в экономическом и юридическом анализе финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта для принятия соответствующих управленческих решений. Согласно ст. 48 ГК РФ, наличие у организации самостоятельного бухгалтерского баланса свидетельствует об имущественной обособленности хозяйствующего субъекта.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ периодического отражения информации об имуществе организации в обобщенном денежном выражении на определенную дату (первое число месяца, квартала, года) посредством ее группировки по составу и размещению хозяйственных средств (в активе баланса), а также по источникам их формирования (в пассиве баланса).

Значение бухгалтерского баланса для юридической практики определяется тем, что баланс является важнейшим документом, содержащим информацию о финансовом положении организации и наглядно в обобщенном виде отражающим хозяйственные операции. В связи с этим он имеет существенное значение для юридической практики, особенно при выявлении экономических и налоговых преступлений.

В следственной и судебной практике данные баланса позволяют:

– обеспечить сохранность и бережность использования основных средств, товарно-материальных ценностей, наличие производственных запасов и разрешить другие вопросы, которые могут быть связаны с нарушениями финансово-расчетной дисциплины;

– выявить факты сокрытия различных недостатков, а иногда и признаков прямых злоупотреблений работниками бухгалтерского аппарата путем фальсификации баланса;

– установить признаки отклонений от учета и организовать первичный оперативный поиск по отдельным показателям баланса (и другим формам периодической отчетности) доказательственных материалов в целях предупреждения или выявления правонарушений.

Актив – часть бухгалтерского баланса, отражающая на определенную дату в денежном выражении средства предприятия, их состав и размещение.

Балансоведение – наука об экономической сущности бухгалтерского баланса, принципах его построения, правилах оценки статей и использовании балансовой информации в целях управления предприятием.

Баланс доходов и расходов выражает в денежной форме результаты хозяйственной деятельности предприятия.

Баланс-нетто – бухгалтерский баланс, из которого исключены регулирующие статьи.

Бухгалтерский баланс – форма бухгалтерской отчетности – система показателей, сгруппированных в сводную таблицу и характеризующих имущество и средства предприятия на определенную дату. Составляет из актива и пассива. Актив представляет собой средства, находящиеся в распоряжении организации, источники будущих выгод, а пассив – источники образования средств (имущества) предприятия, источники будущих потерь, долги организации. Бухгалтерский баланс является источником информации о финансовом состоянии организации.

Внеоборотные активы – это активы, срок использования (погашения) которых составляет более одного года. Общая сумма активов предприятия складывается из внеоборотных и оборотных активов.

Дебиторская задолженность – сумма долгов, причитающихся предприятию, фирме, компании со стороны других предприятий, фирм, компаний, а также граждан, являющихся их должниками, деби-

торами, что соответствует как международным, так и российским стандартам бухгалтерского учёта.

Деловая репутация организации. Для целей бухгалтерского учета стоимость приобретенной деловой репутации определяется расчетным путем как разница между покупной ценой, уплачиваемой продавцу при приобретении предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части), и суммой всех активов и обязательств по бухгалтерскому учету на дату его покупки (приобретения). Положительную деловую репутацию организации следует рассматривать как надбавку к цене, уплачиваемую покупателем в ожидании будущих экономических выгод в связи с приобретенными неидентифицируемыми активами, и учитывать в качестве отдельного инвентарного объекта. Отрицательную деловую репутацию организации следует рассматривать как скидку с цены, предоставляемую покупателю в связи с отсутствием факторов наличия стабильных покупателей, репутации качества, навыков маркетинга и сбыта, деловых связей, опыта управления, уровня квалификации персонала и т.п. Приобретенная деловая репутация организации амортизируется в течение двадцати лет (но не более срока деятельности организации). Амортизационные отчисления по положительной деловой репутации определяют линейным способом в соответствии с ПБУ 14/2007. Отрицательная деловая репутация в полной сумме относится на финансовые результаты организации в качестве прочих расходов.

Добавочный капитал – часть капитала организации, не связанного с вкладами участников и приростом капитала за счет прибыли, накопленной за все время деятельности организации. Сумма дооценки основных средств, проводимой в установленном порядке, сумма, полученная сверх номинальной стоимости размещенных акций (эмиссионный доход акционерного общества), и другие аналогичные суммы учитываются как добавочный капитал и отражаются в бухгалтерском балансе отдельно.

Капитал представляет собой вложения собственников и прибыль, накопленную за все время деятельности организации. При определении финансового положения организации величина капитала

рассчитывается как разница между активами и обязательствами, т.е. должна соответствовать величине чистых активов. В составе собственного капитала организации учитываются уставный (складочный), добавочный и резервный капитал, нераспределенная прибыль и прочие резервы.

Кредиторская задолженность – вид обязательств, характеризующих: 1) сумму долгов, причитающихся к уплате организацией в пользу других юридических и физических лиц в результате хозяйственных взаимоотношений с ними; 2) счета, причитающиеся к получению в связи с поставками в кредит или оплатой в рассрочку. Наиболее распространенный вид кредиторской задолженности – задолженность поставщикам и подрядчикам за поставленные ими товары, материалы, услуги, выполненные и неоплаченные в срок работы. Кредиторская задолженность отвлекает средства из оборота организации, ухудшает ее финансовое положение. Своевременное погашение кредиторской задолженности – важнейшая задача бухгалтерии организации. По истечении сроков исковой давности кредиторская задолженность подлежит списанию на финансовые результаты в составе внереализационных доходов.

Нераспределенная прибыль – конечный финансовый результат, полученный по итогам деятельности организации за отчетный год; характеризует увеличение капитала за отчетный год и за весь период деятельности организации (накопление капитала за этот период). Различают нераспределенную прибыль без учета решения о выплате дивидендов (распределении прибыли между участниками) и нераспределенную прибыль с учетом решения о выплате дивидендов (распределении прибыли между участниками). Первая показывается в отчете о прибылях и убытках как чистая прибыль, вторая – в бухгалтерском балансе (раздел «Капитал и резервы»). Непокрытый убыток – конечный финансовый результат, полученный по итогам деятельности организации за отчетный год; характеризует уменьшение ее капитала.

Оборотные активы – это активы, которые служат или погашаются в течение 12 месяцев либо в течение нормального операционного цикла организации (не превышает 1 год). Многие оборотные акти-

вы используются одномоментно при отпуске их в производство (например, сырье и материалы).

Пассив – часть бухгалтерского баланса, в котором показываются источники образования средств предприятия.

Резервный капитал – часть капитала организации; представляет собой часть прибыли, полученной по результатам деятельности за отчетный период, зарезервированной для покрытия возможных убытков организации, а также для погашения облигаций организации и выкупа собственных акций (т.е. нераспределенная часть прибыли).

Резервный капитал – размер имущества предприятия, который предназначен для размещения в нём нераспределённой прибыли для покрытия убытков, погашения облигаций и выкупа акций предприятия.

Реформация бухгалтерского баланса – изменение статей баланса после утверждения годового отчета. Связана с окончательным распределением прибыли.

Сальдо – остаток по счету бухгалтерского учета.

Складочный капитал – капитал, сформированный коммерческими организациями, образованными в форме полного товарищества или товарищества на вере.

Уставный капитал – капитал, сформированный коммерческими организациями, образованными в форме общества с ограниченной ответственностью и акционерного общества. Решение об изменении величины уставного капитала принимается в соответствии с гражданским законодательством. Размер уставного капитала общества не может быть менее суммы, определенной законом. Если по окончании второго или каждого последующего финансового года стоимость чистых активов окажется меньше уставного капитала, общество обязано объявить об уменьшении своего уставного капитала и зарегистрировать его уменьшение в установленном порядке. Если стоимость указанных активов общества становится меньше определенного законом минимального размера уставного капитала, общество подлежит ликвидации. Устав унитарного предприятия должен содержать помимо иных обязательных сведений, также сведения о размере уставного

фонда предприятия, порядке и источниках его формирования. Размер уставного фонда предприятия, основанного на праве хозяйственного ведения, не может быть менее суммы, определенной законом. Если по окончании финансового года стоимость чистых активов предприятия окажется меньше уставного фонда, орган, уполномоченный создавать такие предприятия, обязан произвести в установленном порядке уменьшение уставного фонда. Если стоимость чистых активов становится меньше размера, определенного законом, предприятие может быть ликвидировано по решению суда.

Уставный капитал – сумма работ, зафиксированная в учредительных документах организации, прошедших государственную регистрацию. Отличается от суммы средств, первоначально инвестированных собственниками для обеспечения уставной деятельности организации, на величину их задолженности, отражаемой на дебете счёта 80 «Уставный капитал», определяет минимальный размер имущества юридического лица, гарантирующего интересы его кредиторов.

ТЕМА 7

Счета бухгалтерского учёта и контрольные равенства учётного процесса

В процессе производства каждый день осуществляется большое число хозяйственных операций, требующих текущего отражения, для чего используются специальные формы – счета бухгалтерского учета, которые построены по принципу экономической однородности.

Счета предназначены для систематизации и текущего отражения объектов бухгалтерского учета и изменений, происходящих с ними в ходе совершения хозяйственных операций, т.е. счета предназначены для группировки имущества, текущего отражения, обобщения и контроля за данными хозяйственных операций по качественно однородным признакам.

Систематизация обеспечивается тем, что на каждую группу экономически однородных хозяйственных средств и их источников открываются отдельные счета.

Счет – это классификационный признак, позволяющий идентифицировать объекты бухгалтерского учета (счета «Основные средства», «Касса», «Расчетные счета» и др.)

Система счетов – способ экономической группировки, текущего отражения и оперативного контроля за активами организации и хозяйственными операциями.

Бухгалтерский счет – основная единица хранения информации, которая после обобщения всей бухгалтерской информации необходима для принятия управленческих решений.

Счета бухгалтерского учета – это способ текущего взаимосвязанного отражения и группировки имущества по составу и размещению, по источникам его образования, а также хозяйственных операций по качественно однородным признакам, выраженным в денежных, натуральных и трудовых измерителях.

Каждый счет предназначен для отражения конкретного объекта учета.

Счет имеет: кодовое обозначение (порядковый номер) и название, соответствующее учитываемому на нем объекту. Для каждого вида имущества, обязательства и операции открываются отдельные счета со своим наименованием и цифровым номером (шифром), которые соответствуют каждой статье баланса, например: 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы», 10 «Материалы», 20 «Основное производство», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 75 «Расчеты с учредителями», 99 «Прибыль и убытки», 80 «Уставный капитал» и др.

Перечень всех счетов с соответствующими кодами называется Планом счетов бухгалтерского учета.

Для наглядного отражения изменений (увеличения или уменьшения) в средствах или их источниках счет представляется в виде таблицы, состоящей из двух частей: «Дебет» и «Кредит».

Наименование счета	
Дебет	Кредит

Например,

Дебет	Счет 50 «Касса»	Кредит

Слова «дебет» и «кредит» латинского происхождения. В настоящее время словами «дебет» и «кредит» обозначают стороны бухгалтерского счета.

Остаток хозяйственных средств и источников на счете называется «сальдо», которое и показывает разницу между дебетовым и кредитовым оборотами.

Изменение хозяйственных средств и источников их образования за анализируемый промежуток времени называется оборотом.

Открыть бухгалтерский счет означает записать в таблицу этого счета сумму, характеризующую начальное состояние объекта.

На счетах бухгалтерского учета отражают следующие показатели:

- начальный и конечный остатки (сальдо);

- дебетовый оборот (сумма всех записей по дебету счета);
- кредитовый оборот (сумма всех записей по кредиту счета).

Схема бухгалтерского счета

Дебет	Кредит
Сальдо начальное, C_n	
Оборот по дебету, O_d	Оборот по кредиту, O_k
Сальдо конечное, C_k	

Для одних счетов дебет означает увеличение, кредит – уменьшение, а для других, наоборот, дебет – уменьшение, а кредит – увеличение.

В зависимости от содержания бухгалтерские счета подразделяются:

- на активные,
- пассивные,
- активно-пассивные.

Счета являются активными по:

- 1) экономическому содержанию – это те счета, которые предназначены для учета имущества по наличию, составу и размещению;
- 2) балансу – когда счета (статьи) расположены в активной части баланса;
- 3) сальдо (остаток) – если счета имеют дебетовый остаток.

Счета считаются пассивными по:

- 1) экономическому содержанию – когда счета отражают учет имущества по источникам его образования;
- 2) балансу – если счета (статьи) расположены в пассивной части баланса;
- 3) сальдо – это те счета, которые имеют кредитовый остаток.

Кроме активных и пассивных счетов, в практике бухгалтерского учета используются активно-пассивные счета, которые могут иметь дебетовое или кредитовое сальдо одновременно.

Хозяйственные операции текущего учета записываются на счета по мере их накопления.

Каждую операцию можно записывать отдельно, но если однородных операций много, то на основе первичных документов право-

мерно сводить их в накопительные или групповые ведомости. Это позволит сократить количество записей на счетах.

Активно-пассивные счета – счета бухгалтерского учета, имеющие признаки как активных, так и пассивных счетов. В этих счетах сальдо может быть как дебетовым, так и кредитовым.

Активные счета – это счета бухгалтерского учёта, предназначенные для учёта состояния, движения и изменения хозяйственных средств по их видам. Активные счета не имеют кредитового сальдо. Дебетовая сторона активных счетов показывает увеличение средств, кредитовая – их уменьшение. Для активных счетов: 1) дебетовый оборот означает поступление средств; 2) остаток по счету всегда дебетовый и либо больше, либо равен нулю; 3) кредитовый оборот означает расход средств.

Аналитический учет – система сбора данных, предусматривающая группировку учетной информации в нужном разрезе для нужд управления, составления бухгалтерской отчетности. Аналитический учет позволяет детализировать сведения об объекте бухгалтерского учета в денежном и (или) натуральном измерении. Детализация в бухгалтерском учете осуществляется по схеме: синтетический учет – субсчет – аналитические счета (по наименованиям продукции, видам затрат, поставщикам, покупателям и т.д.). Аналитический учет характеризует: состояние запасов; выпуск готовых изделий; расчеты с покупателями, поставщиками, персоналом и т.п. Натуральные показатели аналитического учета дают возможность учитывать результаты инвентаризации (излишки, недостачи). Данные аналитического учета обобщаются путем сальдовых и оборотных ведомостей. Итоговые данные по аналитическим счетам позволяют получить данные по синтетическому счету.

Бухгалтерская проводка (бухгалтерская запись) – это запись в бумажном журнале или в компьютерной базе данных об изменении состояния учитываемых объектов. Обычно бухгалтерская проводка состоит из описания дебетуемого и кредитуемого объекта учёта, а также числовых характеристик изменения, например, количества и

стоимости. Бухгалтерская проводка – это способ регистрации хозяйственных операций одновременно на двух разных, но экономически взаимосвязанных счетах бухгалтерского учёта в равных суммах. Бухгалтерская проводка составляется только на основании первичных учетных документов.

Бюджетно-распределительные счета предназначены для разделения расходов между отчетными (бюджетными) периодами: 96 «Резервы предстоящих расходов», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов».

Двойная запись на счетах бухгалтерского учета. Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами. При формировании учетной политики микропредприятия и социально ориентированные некоммерческие организации вправе предусмотреть в ней ведение бухгалтерского учета по простой системе (без применения двойной записи). Объекты бухгалтерского учета подлежат денежному измерению. Денежное измерение объектов бухгалтерского учета производится в валюте Российской Федерации. Если иное не установлено законодательством Российской Федерации, стоимость объектов бухгалтерского учета, выраженная в иностранной валюте, подлежит пересчету в валюту Российской Федерации. Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета. Величина денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения является обязательным реквизитом первичного учетного документа, а величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единиц измерения – регистра бухгалтерского учета.

Дебет – левая сторона бухгалтерского счета. По активным и активно-пассивным счетам: увеличение дебета означает увеличение имущества или имущественных прав организации. По пассивным счетам: увеличение дебета означает уменьшение собственных средств организации (источников). Происходит от лат. «*debet*», что означает

«он должен». В латыни для этого термина используется слово «debitum» – «долг».

Денежные счета предназначены для учета операций с денежными средствами: 50 «Касса», 51 «Расчетные счета». Активные счета.

Калькуляционные счета предназначены для отражения производственных затрат, которые учитываются при составлении калькуляционных расчетов для определения фактической себестоимости конкретных видов продукции (работ, услуг): 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 44 «Расходы на продажу». Строго активные счета.

Контрактивные (регулирующие) счета предназначены для регулирования оценки объекта. Открываются в дополнение к основным имущественным счетам для корректировки оценки объекта: 02 «Амортизация основных средств», 05 «Амортизация нематериальных активов».

Корреспонденция счетов – система непрерывной и взаимосвязанной записи бухгалтерских проводок на счетах бухгалтерского сопровождения хозяйственных средств их источников и операций. Взаимосвязанность достигается путём двойной записи каждой хозяйственной операции на дебете одного счёта и на кредите другого. Между двумя счетами возникает взаимосвязь, которая и называется *корреспонденцией*, а сами счета – *корреспондирующими*.¹

Кредит – правая сторона бухгалтерского счёта. По активным и активно-пассивным счетам: увеличение кредита означает уменьшение стоимости имущества или имущественных прав организации. По пассивным счетам: увеличение кредита означает увеличение собственных средств организации (источников). Происходит от лат «credit», что означает «он верит».

Материальные, или имущественные счета применяются для контроля и учета основных средств, нематериальных активов, материальных средств: 01 «Основные средства», 07 «Оборудование к установке», 10 «Материалы» и т.д. Строго активные счета.

Операционно-результатные счета предназначены для сбора информации о доходах и расходах организации и определения финансового результата: 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки». Активно-пассивные счета.

Пассивные бухгалтерские счета предназначены для учета источников формирования имущества и обязательств организации перед сторонними партнерами, сотрудниками, государством и даже владельцем компании. В пассивных счетах кредит показывает увеличение, дебет – уменьшение. Для пассивных счетов: 1) остаток по счету всегда кредитовый и либо больше, либо равен нулю; 2) оборот по кредиту означает увеличение источников средств (капитала, обязательства); 3) оборот по дебету означает их уменьшение (погашение обязательств); 4) конечное сальдо всегда кредитовое и либо больше, либо равно нулю.

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

Синтетический учет – учет обобщенных данных бухгалтерского учета о его объектах (активов, обязательств, доходах и расходах, сделок, операций и пр.) по определенным экономическим признакам, который ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Синтетический учет ведется в регистрах бухгалтерского учета. Данные синтетического учета находят развитие (детализацию) в аналитическом учете.

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

Собирательно-распределительные счета используются для учета расходов, которые в момент их совершения невозможно сразу

отнести на определенную произведенную или реализованную продукцию. В конце месяца эти расходы относят на конкретный вид продукции в соответствии с принятой методикой (25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»). Данные счета не имеют сальдо и в балансе предприятия не отражаются.

Ссудные, или кредитные счета предназначены для учета кредитов банка: 66 «Краткосрочные кредиты и займы», 67 «Долгосрочные кредиты и займы». Строго пассивные счета.

Субсчета (счета второго порядка) являются промежуточными между синтетическими и аналитическими счетами. Предназначены для дополнительной группировки аналитических счетов в пределах данного синтетического счета. Следовательно, несколько аналитических счетов составляют один субсчет, а несколько субсчетов – один синтетический счет.

Фондовые счета предназначены для учета устойчивых и долгосрочных источников формирования средств: 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал». Строго пассивные счета.

ТЕМА 8

Синтетический и аналитический учёт. Использование данных аналитического учёта при выявлении и доказывании преступлений

Бухгалтерские проводки являются важным связующим звеном между первичными учетными документами и записями в книгах счетов текущего учета. Поэтому значение проводок как источника доказательств трудно переоценить. В этих документах вторично отражаются все хозяйственные операции, включая фиктивные, отраженные в подложных документах. При изучении проводок можно определить, кто из счетных работников проверил и принял к учету подложные документы, что имеет немаловажное значение при определении круга лиц, причастных к преступлению. Кроме того, подлоги в первичных документах иногда сопровождаются подлогами в бухгалтерских проводках. В таких случаях обнаружение сомнительных и подложных бухгалтерских проводок помогает определить круг непосредственных участников преступления и роль каждого из них.

Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета. Сверка данных этих учетов по всем счетам бухгалтерского учета должна проводиться ежемесячно, в том числе перед составлением периодической финансовой отчетности предприятия. Выявленные расхождения свидетельствуют о допущенных в учете ошибках, нарушениях финансовой дисциплины, которые должны быть найдены и устранены в целях обеспечения достоверности формируемых в отчетности экономических показателей.

Записи в ненадлежащих счетах выступают в качестве доказательств по делам о налоговых преступлениях, связанных с укрытием части налогооблагаемой прибыли.

По способу выполнения различают: 1) подлоги, маскируемые под необоснованные цифровые записи; 2) записи, выполненные путем заведомо неверных арифметических подсчетов, в синтетических и аналитических счетах. Применение данного способа выполнения не-

обоснованных записей хотя бы в одном из двух корреспондирующих счетов наиболее убедительно свидетельствует об умышленном искажении данных бухгалтерского учета.

Наибольшую сложность представляет отграничение заведомо необоснованных сквозных цифровых записей в системе учета, не соответствующих по содержанию первичным бухгалтерским документам, от случайных ошибок. Такие записи особенно часто выступают в качестве доказательств по делам о налоговых спорах и преступлениях, связанных с укрытием части налогооблагаемой прибыли.

Аналитические счета – счета, отражающие наличие и движение имущества организации и его источников в подробном, детализированном виде.

Бездокументные записи – ситуации, когда помимо записи, отсутствует и документ.

Документ – материальный объект, содержащий информацию в зафиксированном виде. В узком смысле документ – облечённый в письменную форму носитель информации, удостоверяющий наличие фактов определённого значения.

Записи в ненадлежащие счета – ситуация, когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию.

Корреспондентский счет (корсчет) – счет, открытый банку в другом банке или ином расчетном учреждении по «договору корреспондентских отношений» (договору об установлении между банками корреспондентских отношений)

Ложная запись – намеренно неправильная запись в справочном издании.

Локальные необоснованные записи – охватывают только один учет, синтетический либо аналитический, всегда вызывают разрывы с данными учета.

Метод аналогий – это метод, использующий аналог (т.е. идеальный или материальный предмет, адекватно отражающий исследуемый процесс или предмет). Вывод о наличии какого-либо призна-

ка у исследуемого объекта при таком методе делается на основе сходства, существующего в других признаках.

Метод документальной проверки – предполагает изучение документального оформления какой-либо одной или нескольких взаимосвязанных либо однородных операций.

Необоснованные записи в счетах – не подтвержденные содержанием первичных документов записи в синтетических и аналитических счетах могут быть следствием как случайных ошибок, допущенных работником бухгалтерии, так и результатом намеренных действий по искажению данных учета.

Синтетические счета – счета бухгалтерского учета, отражающие наличие и движение имущества организации и источников его формирования в обобщенном виде только в денежном выражении.

Сквозные необоснованные записи – записи в счетах, охватывающие как синтетический, так и аналитический учет, не вызывают разрыва между данными синтетических и аналитических счетов, что нейтрализует часть защитных функций учета.

Субсчета – счета второго порядка, они являются группировкой аналитических счетов.

Счета – учетные регистры, в которые записываются хозяйственные операции.

Счета бухгалтерского учета – способ группировки и текущего отражения однородных средств, их источников и хозяйственных процессов в целях оперативного контроля за ними.

ТЕМА 9

Необоснованные записи в счетах, их классификация и способы распознавания

Необоснованные, т.е. не подтвержденные содержанием первичных документов, записи в синтетических и аналитических счетах могут быть следствием как случайных ошибок, допущенных работником бухгалтерии, так и результатом намеренных действий по искажению данных учета.

Разграничению случайных и умышленно созданных несоответствий способствует знакомство юриста с принятой в судебной бухгалтерии классификацией необоснованных учетных записей. Классификация любых необоснованных записей проводится по трем основаниям: полноте охвата видов бухгалтерских счетов, отношению к документам, способу выполнения.

По первому основанию различают сквозные (охватывающие как синтетический, так и аналитический учет) и локальные (затрагивающие какой-либо один из них) необоснованные записи. Сквозные записи не вызывают разрыва между данными синтетических и аналитических счетов, что нейтрализует часть защитных функций учета. Локальные необоснованные записи в синтетическом учете всегда вызывают разрывы с данными аналитического учета, поэтому в следственной практике встречаются сравнительно редко. Иное положение дел с необоснованными записями в аналитическом учете, многие из которых не вызывают нарушения равновесий с данными синтетического учета.

По отношению к документам различают бездокументные записи и записи в ненадлежащие счета (когда документ имеется, но запись не соответствует его содержанию). По способу выполнения выделяют необоснованные цифровые записи и равнозначные таким записям неверные арифметические подсчеты итоговых оборотов в синтетических и аналитических счетах. Применение второго способа выполнения необоснованных записей хотя бы в одном из двух корреспондирующих счетов наиболее убедительно свидетельствует о намеренном искажении данных учета.

Заведомо необоснованные сквозные учетные записи, не соответствующие по содержанию первичным бухгалтерским документам, сложно отграничить от случайных ошибок. Такие записи особенно часто выступают в качестве доказательств по делам о налоговых спорах и преступлениях, связанных с укрытием части налогооблагаемой прибыли. Даже при наличии надлежаще оформленных документов некоторые виды расходов предприятия не допускается относить на издержки производства. Часть таких расходов (например, затраты, связанные с капитальными вложениями) должны увеличивать не издержки производства, а первоначальную стоимость приобретаемых основных средств. Другие расходы (приобретение путевок для сотрудников организации, оказание им разовой материальной помощи) по действующим правилам относят за счет фондов специального назначения или за счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия.

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

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

Выявление фактов искажения данных бухгалтерского учета требует от сотрудников правоохранительных органов знания методов и приемов проверки первичных документов, бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций, аналитического учета.

Продолжительное время считалось, что субъектами применения различных методов исследования бухгалтерских документов являют-

ся только лица, обладающие специальными экономическими знаниями (ревизоры, эксперты, работники налоговой службы). Однако знания, полученные юристами в процессе изучения специальных дисциплин, позволяют им успешно применять наиболее простые методы проверки либо квалифицированно оценить материалы, представленные органами финансового контроля.

Субъектами применения методов исследования документальных данных являются:

- работники бухгалтерского аппарата, контролирующие деятельность материально ответственных лиц;
- ревизионные работники – при проведении ревизий и проверок, выявлении признаков хищений и злоупотреблений;
- сотрудники контролирующих органов (ФНС, Роспотребнадзор и др.);
- специалисты-бухгалтеры, привлекаемые для консультаций до возбуждения уголовного дела;
- сотрудники отделов документальных проверок и ревизий территориальных УМВД России;
- эксперты, проводящие судебно-бухгалтерскую, финансово-экономическую экспертизу;
- оперативные сотрудники полиции, осуществляющие борьбу с экономическими и налоговыми преступлениями (в пределах своей компетенции), которые применяют отдельные приемы, но всегда в ограниченном объеме и в отношении уже имеющейся ориентирующей информации.

Выборка – способ выявления ошибок в учетных регистрах при несовпадении итогов синтетического и аналитического учетов. При этом способе сначала делают выборку сумм из аналитических счетов по статьям или субсчетам синтетического учета, а затем подсчитывают итоги выборки и сравнивают с данными синтетического учета.

Корректирный способ – способ исправления ошибок, который применяется, когда ошибка не затрагивает корреспонденции счетов. При этом способе ошибочный текст или сумма зачеркиваются и над зачеркнутым пишется правильный текст или сумма. Исправленные записи должны быть оговорены и заверены бухгалтером.

«Красное сторно» – это бухгалтерская проводка с отрицательным числом. В отличие от обычной «черной» проводки, сумма сторнировочной «красной» проводки указывается со знаком «минус».

Метод выборочной проверки — это техника, состоящая в проверке части множества и позволяющая делать из этого выводы, распространяющиеся на все множество. При этом используются статистические или эмпирические методы. Статистическая выборочная проверка позволяет количественно определить риск принятия ошибочного решения. Накопленный налоговыми инспекциями при документальных проверках опыт позволяет в значительной мере использовать метод эмпирической выборочной проверки.

Метод сплошной проверки. Проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета, другие подвергаются выборочной проверке — проверяется часть первичных документов в каждом проверяемом месяце или за несколько месяцев проверяемого периода.

Методы документальной проверки – это методы, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета. К ним относятся: восстановление учетных записей по документам; обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье); хронологический и сравнительный анализы.

Методы фактической проверки включают инвентаризацию; проверку фактического наличия ценностей, зафиксированных в документах и материалах инвентаризации; проверку реального состояния средств хозяйства, отраженного в содержании документа; контрольные операции; анализ качества сырья, материалов и готовой продукции; получение письменных объяснений и справок. С их помощью находят фактические несоответствия даже правильно оформленных документов реальному содержанию хозяйственной деятельности организации, особенно в случаях, когда методы документальной проверки не срабатывают. Методы фактической проверки не применяются экспертом-бухгалтером при проведении экспертизы.

Ошибка в бухгалтерском учете – непреднамеренное нарушение верности данных учета и отчетности, совершенное в результате арифметических или логических погрешностей в учетных записях, недосмотра в полноте учета или неправильного представления фактов хозяйственной деятельности, наличия и состояния имущества, расчетов и обязательств.

Пунктировка – проверка правильности разности бухгалтерских записей путем соответствующего сличения их и отметки особыми знаками проверенных и оказавшихся правильно разнесенными сумм.

Рекапитуляция – поверхностная проверка отдельных счетных сумм.

Способ дополнительных проводок – способ исправления ошибок, который применяется в случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции. Для исправления ошибки на разность между правильной и преуменьшенной суммами составляется дополнительная бухгалтерская проводка.

Сплошная проверка – способ обнаружения ошибок в учетных регистрах, предполагающий сверку всех записей в учетном регистре с документами или другими учетными регистрами, в которых отражены те же операции.

ТЕМА 10

Использование материалов проверок и ревизий при расследовании экономических и налоговых преступлений

Наиболее эффективной и распространенной с позиции правоохранительной практики является такая форма документального и последующего контроля, как документальная ревизия.

Значительное количество преступлений, связанных с хищениями государственного, частного и общественного имущества, а также должностных и хозяйственных преступлений, вскрываются путем проведения документальной ревизии.

Документальная ревизия является одним из наиболее эффективных инструментов документального контроля за финансово-хозяйственной деятельностью предприятий, организаций, учреждений, соблюдением законодательства по финансовым вопросам, достоверности учета и отчетности. С ее помощью осуществляется также выявление недостатков, растрат, присвоений и хищений денежных средств и материальных ценностей, предупреждение финансовых злоупотреблений.

Цель ревизии заключается в проверке первичных документов, учетных регистров, бухгалтерской и статистической отчетности, материалов инвентаризации денежных средств и товарно-материальных ценностей, раскрытии и предупреждении хищений, нарушений государственной и финансовой дисциплины, а также выявлении и мобилизации внутрихозяйственных резервов.

По окончании ревизии членами комиссии составляется акт ревизии – документ, имеющий важное юридическое значение. Он подписывается лицами, производившими ее, а также руководителем и главным бухгалтером проверяемого юридического лица.

В ревизионной работе выделяются следующие этапы:

- 1) подготовительный;
- 2) проведение ревизии;
- 3) оформление результатов ревизии;

- 4) реализация результатов ревизии;
- 5) контроль над выполнением решений, принятых по результатам ревизии.

Подготовительный этап ревизии заключается в сборе информации о ревизуемом субъекте. На основании собранной информации определяются задачи ревизии, подготавливается план проведения ревизии.

Если ведение бухгалтерского учета на предприятии запущено, руководитель ревизионной группы дает задание восстановить учет.

В течение проверки для систематизации материалов ревизоры составляют рабочие документы, где отражают все обнаруженные факты нарушений. Результаты проверки оформляются актом. В акте указывают сведения об организации и ревизорах, результаты предыдущих проверок и факты выполнения решений по данным ревизиям, указывают способы и методы, использованные в ходе ревизии, способы проведения инвентаризации, результаты проверок по направлениям ревизии, размер причиненного ущерба.

В ходе проверки ревизор должен принять меры по устранению выявленных нарушений, а также ставить вопрос о мере ответственности виновных лиц. При незначительных нарушениях результаты ревизии могут быть реализованы сразу после окончания ревизии, о чем сообщается в приложении к акту ревизии. Если выявлены факты хищений в крупных размерах, составляется промежуточный акт и передается в следственные органы.

По результатам ревизии составляются выводы и предложения по устранению недостатков, которые представляются руководителю организации. Он рассматривает выводы и принимает решение по устранению недостатков. В дальнейшем выполнение этих решений должно быть проконтролировано.

Контрольно-ревизионные органы обеспечивают контроль над выполнением решений, принятых по результатам ревизии, и, при необходимости, принимают другие предусмотренные законодательством РФ меры для устранения выявленных нарушений и возмещения причиненного ущерба, а также систематически изучают и обобщают материалы ревизий и на основе этого вносят предложения о совершенствовании системы государственного финансового контроля, до-

полнениях, изменениях, пересмотре действующих в РФ законодательных и других нормативных правовых актов

В акте ревизии указываются ее цели, основные результаты проверки, выявленные факты нарушения финансовой дисциплины, указываются причины, повлекшие данные нарушения, а также виновные в них. Если у руководителя или главного бухгалтера имеются замечания и возражения, то они приобщаются к акту ревизии. На основе ее акта принимаются меры по устранению выявленных нарушений финансовой дисциплины, к возмещению причиненного материального ущерба, виновные привлекаются к ответственности, разрабатываются предложения по предупреждению нарушений. В случае необходимости в ходе ревизии составляется промежуточный акт, а материалы ревизии направляются следственным органам для возбуждения уголовного дела. Руководитель проверяемой организации должен принять меры к устранению выявленных нарушений до окончания проведения ревизии.

Акты ревизий, проведенных в порядке ведомственного контроля, предоставляются Министерству финансов РФ, финансовым органам субъектов РФ и местным органам по их требованию.

Документальный контроль основан на применении следующих приемов: 1) формальная и арифметическая проверка документов; 2) юридическая оценка отраженных в документах хозяйственных операций; 3) логический контроль объективной возможности документально оформленных хозяйственных операций; 4) сплошной и несплошной (в том числе выборочный) контроль; 5) встречная проверка документов или записей в учетных регистрах посредством сличения их с одноименными или взаимосвязанными данными у организаций, с которыми проверяемый объект имеет хозяйственные связи; 6) способ обратного счета; 7) оценка законности и обоснованности хозяйственных операций по данным корреспонденции счетов бухгалтерского учета; 8) балансовые увязки движения товарно-материальных ценностей; 9) сравнение; 10) различные методические (технические) приемы экономического анализа.

Документальная ревизия – специальные методы, приемы и способы проверки документов и учетных регистров: а) формальная и арифметическая проверка документов; б) счетная проверка документов; в) юридическая оценка хозяйственных операций; г) логическая оценка сведений; д) сплошные и выборочные наблюдения; е) встречная проверка; ж) систематизированная и хронологическая проверка.

Источники информации для документального контроля: 1) первичные документы, включая электронные и магнитные технические носители информации; 2) регистры бухгалтерского учета (компьютерные распечатки, накопительные и разработочные таблицы, журналы-ордера, вспомогательные ведомости к ним и др.); 3) данные управленческого (оперативного) учета; 4) бухгалтерская, статистическая и оперативно-техническая отчетность; 5) плановая, нормативная, проектно-конструкторская, технологическая и прочая документация.

Методы экономического анализа – аналитические процедуры: а) сравнение; б) выявление узких мест и ведущих звеньев; в) исчисление процентов, темпов роста, коэффициентов.

Налоговые преступления – это преступления, связанные с уклонением от уплаты налогов. В настоящее время уголовная ответственность за совершение налоговых преступлений в российском законодательстве предусмотрена статьями 198, 199, 199.1, 199.2 Уголовного кодекса РФ.

Организационные методы – организация ревизионной работы: а) истребование необходимой информации; б) обращение к третьим лицам; в) устранение выявленных нарушений.

Ревизия – это форма последующего контроля, в ходе которого проводится сплошная документальная и фактическая проверка всех финансово-хозяйственных операций, совершенных проверяемой организацией за определенный период. При ревизии проверяются все операции хозяйствующего субъекта с использованием всех необходимых для этого приемов и способов – от сверки имеющихся на месте документов до встречных проверок в организациях, с которыми связан проверяемый объект финансовыми или другими отношениями.

Проведение ревизии дает практическую и техническую возможность не пропустить никаких нарушений законодательства, правил ведения бухгалтерского учета и составления бухгалтерской отчетности.

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

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

Фактическая ревизия – совокупность методов и приемов фактической ревизии денежных средств и материальных ценностей: а) инвентаризация; б) контрольный обмер; в) обследование на месте; г) контрольный запуск сырья и материалов в производство; д) проверка качества сырья и материалов; е) экспертная оценка.

Фактический контроль представляет собой изучение фактического состояния проверяемых объектов на основе осмотра их в натуре (обмера, взвешивания, пересчета, лабораторного анализа и др.). Фактический контроль не может быть всеобъемлющим из-за непрерывного характера хозяйственных процессов и быстро меняющихся хозяйственных ситуаций. Поэтому документальный и фактический контроль существуют не изолированно, а дополняют друг друга. Методические приемы фактического контроля служат для установления реального состояния контролируемых объектов, объема и качества выполненных работ, действительного совершения хозяйственных операций, отраженных в документах. Приемы фактического контроля подразделяют на три группы: инвентаризацию, экспертную оценку и наблюдение.

Экономико-правовой анализ отдельных направлений деятельности хозяйствующих субъектов – позволяет выявить несоответствия в показателях экономической информации и их правовой регламентации, анализ которых позволяет выдвинуть достаточно обоснованные оперативно-розыскные версии о возможных способах совершения того или иного вида правонарушений.

Экономическое преступление – это деяние, признающееся противозаконным и приносящее материальный ущерб лицам, организациям, государству.

ТЕМА 11

Особенности исследования документов и ревизий, организуемых по инициативе правоохранительных органов

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

При анализе таких материалов важно знать типичные способы и признаки совершения хищений имущества и иных преступлений в сфере производственной и финансово-хозяйственной деятельности предприятий, учреждений, организаций.

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

Следователь анализирует акт:

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

Следователю необходимо выяснить:

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

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

На стадии предварительного расследования необходимо установить:

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

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

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает следующие решения:

- 1) признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;
- 2) вернуть материалы ревизии органу, проводившему ревизию, для доработки при наличии существенных недостатков;
- 3) признать первичную ревизию недостаточной, потребовать ее повторного производства.

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

На основе анализа и оценки материалов ревизии и других данных, собранных к моменту возбуждения уголовного дела, следователь решает, как они могут быть использованы в рамках уголовного дела. При этом им учитывается, что факты, которые устанавливает ревизор, часто могут являться следствием не только преступлений, но и других различных причин. Окончательный вывод о преступлении и его об-

стоятельствах можно сделать лишь после проведения соответствующего расследования.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Акт ревизии – официальный документ, которым оформляются результаты обследования хозяйственно-финансовой деятельности объединения, предприятия, организации, учреждения.

Внеплановая документальная ревизия – это ревизия, которая проводится по специальным заданиям вышестоящей организации или по требованию суда, прокуратуры и др.

Документальная ревизия – это система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершения в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организации, правильности их отражения в бухгалтерском учете и отчетности, а также законности действий руководителя, главного бухгалтера и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством Российской Федерации и нормативными актами возложена ответственность за их осуществление.

Дополнительная ревизия – ревизия, проводимая в целях уточнения выводов первичной ревизии, поиска дополнительной информации по рассмотренным вопросам.

Первичная ревизия проводится контролирующим органом впервые по данным вопросам в проверяемом периоде.

Плановая документальная ревизия – это ревизия, которая осуществляется по заранее утвержденному руководителем плану (графику) для организации проверки подконтрольных организаций в течение определенного срока.

Повторная ревизия назначается в целях контроля качества первичной ревизии, проводится по тем же вопросам заново другим составом ревизионной группы. Назначение повторной ревизии также возможно в случае наличия аргументированных возражений проверяемых лиц против выводов первичной ревизии.

Последующий финансовый контроль – это контроль, осуществляемый после совершения финансовых операций (после исполнения доходной и расходной частей бюджета и т.п.).

Рабочая документация ревизора – документы, описывающие использованные ревизором процедуры и их результаты (в основном, это касается методов фактического контроля).

Ревизор – это ответственный представитель органа, проводящего документальную ревизию.

Ревизия кассы – проверка законности и правильности осуществления хозяйственных операций с наличными денежными средствами и другими ценностями, хранящимися в кассе хозяйствующего субъекта, их документального оформления и принятия к учёту.

Ревизия хозяйственных договоров – проверка законности, правильности, эффективности и целесообразности заключения ревизуемой организацией хозяйственных договоров с другими субъектами хозяйствования, их документального оформления и учёта.

ТЕМА 12

Исследование документов по делам о преступлениях материально ответственных лиц

Материальная ответственность заключается в обязанности работника возместить в установленном порядке и в определенных размерах имущественный ущерб, причиненный по его вине предприятию, организации в результате ненадлежащего исполнения им своих трудовых обязанностей. В частности, материальную ответственность несут должностные лица и иные работники, по вине которых предприятие понесло расходы по возмещению вреда, причиненного экологическим правонарушением. Из всего вышесказанного следует, что материальная ответственность – это договорная ответственность.

Материальная ответственность за причиненный ущерб признается самостоятельным видом юридической ответственности. Поэтому работник, независимо от привлечения к материальной ответственности, может быть привлечен также к дисциплинарной и иному виду ответственности.

По трудовому праву лица, находящиеся с предприятием, организацией в трудовых отношениях, несут материальную ответственность при определенных условиях:

а) наличие прямого действительного ущерба, явившегося результатом совершения работником экологического правонарушения, поскольку предприятие было вынуждено понести затраты на возмещение причиненного этим правонарушением вреда;

б) противоправность поведения работника, т.е. неисполнение или ненадлежащее исполнение им своих трудовых обязанностей (например, вследствие виновного нарушения работником установленного технологического процесса произошел сброс сточных вод, приведший к отравлению рыбы в водоеме);

в) причинная связь между действием (бездействием) работника и причиненным ущербом. Должно быть доказано, что возникший ущерб непосредственно связан с нарушением данным работником технологического процесса;

г) вина работника в причинении ущерба своим действием или бездействием. Работник признается виновным, если противоправное деяние совершено им умышленно или по неосторожности.

Трудовое законодательство предусматривает два основных вида материальной ответственности работников: ограниченную и полную. При ограниченной материальной ответственности работник обязан возместить ущерб в размере прямого действительного ущерба, но, как правило, не более своего среднего месячного заработка.

Случаи материальной ответственности, при которых ущерб подлежит возмещению в полном объеме:

а) когда ущерб причинен преступными действиями работника, установленными приговором суда, либо работником, находившимся в нетрезвом состоянии;

б) когда в соответствии с законодательством или договором на работника возложена полная материальная ответственность, а также в других случаях.

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

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

Причинения ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей (п. 8 ч. 1 ст. 243 ТК РФ). «Не при исполнении трудовых

обязанностей» означает, что ущерб причинен в свободное от работы время либо когда работник в рабочее время выполнял для себя работу с использованием имущества работодателя. Таким образом, в соответствии с указанной нормой ТК РФ, полная материальная ответственность наступает независимо от того, когда работником причинен такой ущерб работодателю (в рабочее время, после его окончания или до начала работы).

Коллективная (бригадная) материальная ответственность предполагает передачу товарно-материальных ценностей для хранения или других целей коллективу (бригаде) материально ответственных лиц, и за их сохранность несет ответственность весь коллектив (бригада). При этом в установленном порядке заключается письменный договор о коллективной (бригадной) материальной ответственности (ст. 245 ТК РФ).

Материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей (п. 1 ч. 1 ст. 243 ТК РФ). В данном случае работник несет полную материальную ответственность в силу прямого предписания закона, независимо от того, был ли с ним заключен договор о полной материальной ответственности. Такую ответственность несут, например, работники государственных организаций связи за утрату или задержку доставки всех видов почтовых и телеграфных отправок, недостачу или повреждение вложений почтовых отправок. Так, операторы связи (работники организаций почтовой связи) несут полную материальную ответственность за утрату, повреждение ценных почтовых отправок, недостачу вложений в эти отправления в размере объявленной стоимости ценностей.

Материальная ответственность работника – обязанность работника возместить ущерб, причиненный организации-работодателю, в пределах и в порядке, установленных законодательством. Материальная ответственность наступает лишь за ущерб, который возник в результате явно противоправного и виновного поведения работника. В РФ различают полную и ограниченную материальную ответственность работника.

Материально ответственное лицо – работник, который в соответствии с нормативными актами и договором несет полную материальную ответственность за ущерб, возникший в результате необеспечения сохранности вверенных ему под отчет ценностей.

Недостачи ценностей, вверенных работнику на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу (п. 2 ч. 1 ст. 243 ТК РФ). Трудовое законодательство закрепляет определенные условия, при которых работодатель может заключать с работником договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности. При этом необходимо иметь в виду, что в договор нельзя включать условия, снижающие уровень прав и гарантий работников, установленный трудовым законодательством (ст. 9 ТК РФ).

Ограниченная материальная ответственность состоит в обязанности работника возместить причиненный работодателю прямой действительный ущерб в предусмотренных законодательством пределах. Возмещение ущерба здесь ограничивается по отношению к заработной плате работника определенным размером (в пределах среднего месячного заработка). Это означает, что если размер ущерба в денежном выражении меньше или равен среднему заработку работника на день причинения ущерба, то ущерб должен быть возмещен полностью. Если же сумма ущерба составляет более среднего месячного заработка, то с работника взыскивается сумма, равная среднему месячному заработку, а остальная часть ущерба списывается на убытки работодателя.

Основу материальной ответственности сторон трудового договора составляют: обязанность работника добросовестно выполнять свои трудовые обязанности и бережно относиться к имуществу работодателя, а работодателя – предоставить работнику работу, обеспечить ему безопасные условия труда и выплачивать своевременно зарплату.

Полная материальная ответственность предполагает возмещение работником причиненного работодателю ущерба в полном размере без всякого ограничения каким-либо размером заработной

платы. Такие случаи строго ограничены и устанавливаются только Трудовым кодексом РФ или иными федеральными законами.

Причинение работником ущерба в результате административного проступка, если таковой установлен соответствующим государственным органом (п. 6 ст. 243 ТК РФ). Административным правонарушением признается противоправное, виновное действие (бездействие) лица, за которое Кодексом РФ об административных правонарушениях или законами субъектов Российской Федерации об административных правонарушениях установлена административная ответственность (ст. 2.1 КоАП РФ). В соответствии со ст. 22.1 Кодекса РФ об административных правонарушениях дела об административных правонарушениях, предусмотренных этим кодексом, рассматриваются в пределах установленной законом компетенции: судьями (мировыми судьями), комиссиями по делам несовершеннолетних и защите их прав, федеральными органами исполнительной власти, их учреждениями, структурными подразделениями и территориальными органами, а также иными государственными органами, уполномоченными на то исходя из задач и функций, возложенных на них федеральными законами либо нормативными правовыми актами Президента РФ или Правительства РФ.

Причинение ущерба в результате преступных действий работника, установленных приговором суда (п. 5 ч. 1 ст. 243 ТК РФ). Преступлением признается виновно совершенное общественно опасное деяние, предусмотренное Уголовным кодексом РФ. Не является преступлением действие (бездействие), хотя формально и содержащее признаки какого-либо деяния, предусмотренного Уголовным кодексом РФ, но в силу малозначительности не представляющее общественной опасности, то есть не причинившее вреда или не создавшее угрозы причинения вреда личности, обществу, государству (ст. 14 УК РФ). Порядок вынесения приговора по делу установлен Уголовно-процессуальным кодексом РФ.

Прямой действительный ущерб – ущерб, за который работник несет материальную ответственность: 1) реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния этого имуще-

ства; 2) необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

Разглашение сведений, составляющих охраняемую законом государственную, служебную, коммерческую или иную тайну, в случаях, предусмотренных федеральными законами (п. 7 ст. 243 ТК РФ). Полная материальная ответственность работника в указанном случае может наступить при наличии следующих условий:

- если материальная ответственность в полном размере за ущерб, причиненный разглашением таких сведений, прямо предусмотрена федеральным законом;
- если обязательство работника не разглашать указанные в п. 7 ч. 1 ст. 243 ТК РФ сведения обусловлено заключенным с ним трудовым договором.

Умышленное причинение ущерба как злостное и грубое нарушение работником трудовых обязанностей. Наличие умысла в действиях (бездействии) работника должно быть доказано работодателем.

ТЕМА 13

Исследование документов по делам о преступлениях работников бухгалтерского аппарата

Все предприятия и организации обязаны хранить денежные средства в банке, а для осуществления расчетов наличными деньгами предприятие должно иметь кассу и вести всю необходимую документацию по установленной форме. Все предприятия, организации и учреждения независимо от организационно-правовой формы обязаны:

- приходить получать наличные средства в кассу, хранить свободные денежные средства в учреждениях банков (п. 2.1 Положения ЦБ РФ № 14-П);

- иметь кассу и кассовую книгу для осуществления наличных расчетов. Наличные деньги хранить в кассе в пределах установленного банком лимита (п. 2.5 Положения ЦБ РФ № 14-П);

- производить платежи по своим обязательствам перед другими предприятиями, как правило, в безналичном порядке, а наличными деньгами – в пределах установленной ЦБ РФ суммы. Предельный размер расчетов наличными деньгами между юридическими лицами, а также между юридическим лицом и индивидуальным предпринимателем, в рамках одного договора, заключенного между указанными лицами, составляет 100 тысяч рублей (указание ЦБ РФ от 20.06.2007 г. № 1843-У);

- производить прием наличных денег от населения с применением контрольно-кассовых машин и соблюдением требований Федерального закона от 22.05.2003 г. № 54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Максимальная сумма, которая может находиться в кассе, определяется лимитом. Предприятие представляет в учреждение банка, осуществляющее его расчетно-кассовое обслуживание, «Расчет на установление предприятию лимита остатка кассы и оформление разрешения на расходование наличных денег из выручки, поступающей в его кассу» (форма № 0408020). Если в кассе накапливается сумма,

превышающая установленный лимит, то деньги подлежат сдаче в банк (непосредственно в дневные или вечерние кассы банков, а также инкассаторам) для зачисления на расчетный счет организации. Не сданная в банк денежная наличность считается сверхлимитной. Сверх установленного лимита деньги могут храниться в кассе только в дни выплаты заработной платы в течение трех дней, включая день получения денег в банке.

Для того чтобы остаток наличных денег в кассе на конец рабочего дня не превышал лимита, предприятие для передачи денег в банк может заключить договор с инкассаторской службой учреждения банка или специализированной инкассаторской службой, имеющей лицензию Банка России на осуществление соответствующих операций по инкассации денежных средств и других ценностей. Порядок оформления и передачи наличных денег инкассаторам предусмотрен Положением о порядке ведения кассовых операций в кредитных организациях на территории РФ.

Кассир при получении приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов проверяет:

- наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе – разрешительной надписи (подписи) руководителя предприятия или лиц, на это уполномоченных;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

В случае несоблюдения одного из этих требований кассир возвращает документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

В случае соблюдения всех перечисленных выше требований и соответствия документов кассир принимает наличные деньги. При приеме наличных денег кассир проверяет их платежеспособность в соответствии с признаками платежеспособности банкнот и монеты Банка России, утв. Положением ЦБ РФ от 09.10.2002 г. №199-11.

В соответствии с п. 14 Порядка ведения кассовых операций в Российской Федерации выдача наличных денег из касс предприятий производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомо-

стям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя.

Унифицированные формы первичной учетной документации
по учету кассовых операций

Номер формы	Наименование формы	Порядок применения
КО-1	Приходный кассовый ордер	Для оформления поступления наличных денег в кассу организации
КО-2	Расходный кассовый ордер	Для оформления выдачи наличных денег из кассы организации
КО-3	Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов	Для регистрации бухгалтерией приходных и расходных кассовых ордеров или заменяющих их документов
КО-4	Кассовая книга	Для учета поступлений и выдач наличных денег организации в кассе
КО-5	Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств	Для учета денег, выданных кассиром из кассы организации другим кассирам или доверенному лицу (раздатчику), а также учета возврата наличных денег и кассовых документов по произведенным операциям

Суммы не востребовавшей заработной платы кассир сдает в банк на расчетный счет предприятия с указанием «Депонированные суммы». Банк должен учитывать эти суммы отдельно, так как они могут быть востребованы в любой день, их нельзя использовать на другие выплаты предприятия (погашение задолженностей и т. п.). На сданные в банк депонированные суммы составляется один общий расходный кассовый ордер.

В кассовых документах не допускается никаких подчисток, пометок и исправлений.

Все поступления и выдачи наличных денег предприятия учитывают в кассовой книге (форма № КО-4). Ведение кассовой книги входит в обязанности кассира.

Ответственность за соблюдение порядка ведения кассовых операций возлагается на руководителей предприятий, главных бухгалтеров и кассиров.

Вид правонарушения	Ответственность за правонарушение
Осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров	Влечет за собой наложение административного штрафа: – на должностных лиц – в размере от 40 до 50 МРОТ; – на юридических лиц – в размере от 400 до 500 МРОТ
Неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности	
Несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств	
Накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов	

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе предприятия используется активный счет 50 «Касса». Сальдо счета на начало месяца указывает на наличие суммы свободных денег в кассе предприятия; оборот по дебету – суммы, поступившие наличными в кассу (и поступившие денежные документы), а по кредиту – суммы, выданные наличными (и выданные денежные документы).

Для учета кассовых операций в бухгалтерии ведут специальные регистры: журнал-ордер № 1 и ведомость № 1 по счету 50 «Касса».

Основанием для заполнения журнала-ордера № 1 и ведомости № 1 служат отчеты кассира. В журнале-ордере № 1 кассовые операции записывают по кредиту счета 50 «Касса». Каждому отчету в регистре отводится одна строка независимо от периода, за который составлен кассовый отчет.

В кассе организации помимо наличных денежных средств хранятся документы строгой отчетности (денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности).

В сроки, установленные руководителем предприятия, а также при смене кассиров на каждом предприятии производится внезапная ревизия кассы с полным полистным пересчетом денежной наличности и проверкой других ценностей, находящихся в кассе. Остаток денежной наличности в кассе сверяется с данными учета по кассовой книге.

Результаты инвентаризации денежных средств в операционных кассах определяются путем сверки фактического наличия денежных средств, указанных в журналах кассира-операциониста, с данными учета по счету 50 «Касса» субсчет «Операционная касса». Результаты инвентаризации денежных средств, находящихся в основной кассе организации (в том числе иностранной валюты), определяются путем сверки фактического наличия денежных средств в кассе с учетными данными по счету 50 «Касса».

При обнаружении ревизией недостачи или излишка ценностей в кассе в акте указывается их сумма. Материально ответственное лицо на оборотной стороне акта пишет объяснение о причинах излишков или недостач, установленных инвентаризацией, а руководитель предприятия – решение по результатам инвентаризации.

Выявленные излишки наличных денег приходяются как доход предприятия, а недостача средств списывается на счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей», с которого затем списывается в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям». С этой целью к нему открывается субсчет 73-2 «Расчеты по возмещению материального ущерба». По кредиту счета 73 отражается погашение виновными лицами сумм ущерба – в корреспонденции со счетами 50 «Кас-

са» или 51 «Расчетный счет» (при внесении работником наличных денежных средств в кассу организации или перечислении на расчетный счет), со счетом 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» (при удержании сумм ущерба из заработной платы работника).

В случае отказа кассира погасить недостачу предприятие вправе оформить исковое заявление в судебные органы.

При расчетно-кассовых операциях преступники совершают хищения денежных средств путем:

- 1) искажения данных учета в кассовой книге (занижение остатка наличных денег на конец текущего и начало следующего дня и др.);
- 2) подложных записей в документах начисления и выдачи заработной платы (необоснованные приписки объема выполненных работ в нарядах, табелях учета рабочего времени, трудовых соглашениях и др.);
- 3) подлогов в документах учета подотчетных сумм (искажения в документах учета подотчетных сумм, выданных для разового целевого использования и др.).

Приемами исследования данных бухгалтерского учета, которые могут применять как работники правоохранительных органов, следователи, так и специалисты-бухгалтеры, являются:

- изучение учетного документа (нормативная, арифметическая проверки и проверка документов по форме);
- исследование нескольких документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные операции (встречная проверка и взаимный контроль).

В целях выявления и доказывания хищений денег из кассы работники правоохранительных органов, следователи могут назначить:

- 1) инвентаризацию;
- 2) документальную ревизию;
- 3) судебно-бухгалтерскую экспертизу;
- 4) судебно-почерковедческую экспертизу.

Бухгалтер – работник предприятия, ведущий торговые и учетные книги с соблюдением правил бухгалтерии.

Бухгалтерия – специальный отдел предприятия, ведающий бухгалтерскими операциями. Обычно бухгалтерия возглавляется главным бухгалтером.

Выдача наличных денег из кассы производится по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2) или другим надлежаще оформленным документам (платежным ведомостям (расчетно-платежным), заявлениям на выдачу денег, счетам и др.) с наложением на эти документы штампа с реквизитами расходного кассового ордера.

Выдача денег по другим документам – оплата труда, выплата пособий по социальному страхованию производятся кассиром по платежным (расчетно-платежным) ведомостям без составления расходного кассового ордера на каждого получателя. На титульном (заглавном) листе платежной (расчетно-платежной) ведомости делается разрешительная надпись о выдаче денег за подписями руководителя и главного бухгалтера предприятия или лиц, на это уполномоченных.

Главный бухгалтер – работник предприятия, который назначается на должность и освобождается от должности руководителем предприятия, подчиняется непосредственно руководителю предприятия и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухгалтерского учета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности, обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству РФ, контроль за движением имущества и выполнением обязательств.

Документы строгой отчетности – это денежные документы, ценные бумаги, бланки строгой отчетности. К денежным документам относятся почтовые марки, марки государственной пошлины, вексельные марки, путевки в дома отдыха и санатории, проездные билеты на транспорт, оплаченные авиабилеты и другие денежные документы, которые подлежат учету по фактической стоимости приобретения на счете 50 «Касса» субсчет 3 «Денежные документы»

Касса (итал. «*cassa*» от лат. «*сарса*» –местилище, ящик) – подразделение предприятия, выполняющее кассовые операции с наличными деньгами и другими ценностями. Всю полноту ответственности за создание условий сохранности денег в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка и сдаче в банк несет руководитель (директор) предприятия.

Кассир – должностное лицо, на которое возложена обязанность учета, приема, хранения и выдачи денег из кассы. На основании заключенного с ним договора о материальной ответственности кассир несет ответственность за сохранность средств в кассе, правильность оформления первичных кассовых документов и ведения кассовой книги, а также за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный предприятию как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям. Кассиру запрещается передоверять выполнение порученной ему работы другим лицам.

Книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств ведется на предприятиях, имеющих большое количество подразделений, обслуживаемых центральными кассами, оплата труда, выплаты пособий по социальному страхованию могут производиться несколькими кассирами или доверенными лицами (раздатчиками). В этом случае главный (старший) кассир перед началом рабочего дня выдает другим кассирам авансом необходимую для расходных операций сумму наличных денег под расписку в книге учета принятых и выданных кассиром денежных средств (форма № КО-5).

Лимит остатка наличных денег в кассе устанавливается обслуживающим банком по согласованию с руководителем предприятия в размере, необходимом для обеспечения нормальной работы, исходя из объема налично-денежного оборота предприятия с учетом особенностей режима его деятельности, порядка и сроков сдачи наличных денежных средств в учреждения банков, обеспечения сохранности и сокращения встречных перевозок ценностей.

Ответственность главного бухгалтера:

1. Дисциплинарная. Виды нарушений: нарушение трудовой дисциплины, а иногда и непрофессионализм (п. 9 ч. 1 ст. 81 ТК РФ). Формы ответственности: замечание, выговор, увольнение.

2. Материальная (ст. 238 ТК РФ). Виды нарушений: причиненный работодателю прямой действительный ущерб (реальное уменьшение

имущества работодателя или ухудшение его состояния). Формы ответственности: зависимости от суммы ущерба

3. Административная (регламентируется ст. 15 КоАП РФ) – некоторые нормы. Виды нарушений: грубое нарушение правил учета доходов и расходов; нарушение сроков предоставления или непредоставление налоговой отчетности; нарушение кассовой дисциплины; нарушение валютного законодательства. Формы ответственности: 5 000–10000 руб.; 300–500 руб.; 4 000–5000 руб. в зависимости от суммы нарушения.

4. Уголовная ответственность. Наступает, если в течение 3 лет компания уклоняется от уплаты налогов в крупном и особо крупном размере. Формы ответственности: в зависимости от суммы ущерба (от штрафа до лишения свободы).

ТЕМА 14

Судебно-бухгалтерская экспертиза

Предметом любой бухгалтерской экспертизы являются фактические данные обстоятельства дела, подлежащие установлению с помощью специальных познаний. Для этого следователь формирует перед экспертом вопросы, требующие его разрешения. Общее понятие предмета судебно-бухгалтерской экспертизы определяется знаниями в области бухгалтерского учета для разрешения вопросов, возникших в судебно-следственной практике. В каждом конкретном случае используется не вся сумма бухгалтерских знаний, а только те, которые нужны для ответов на поставленные вопросы. При этом бухгалтер должен обладать необходимой квалификацией и быть компетентным в поставленном перед ним вопросе.

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы предполагают разрешение вопросов по установлению:

- 1) фактических данных, связанных с недостачей либо излишками товарно-материальных ценностей, денежных средств и суммой материального ущерба;
- 2) правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и денежных средств;
- 3) соответствия требованиям бухгалтерского учета и отчетности отражения в бухгалтерских документах хозяйственно-финансовых операций к действующим нормативным актам;
- 4) обоснованности оприходования отпуска и списания готовой продукции, товаров, денежных средств;
- 5) документального обоснования размера сумм по искам и круга лиц, за которыми числились товарно-материальные ценности или денежные средства.

Закон не устанавливает обязательного назначения судебно-бухгалтерской экспертизы. Она назначается постановлением следователя или определением суда в тех случаях, когда это необходимо. Су-

дебно-бухгалтерские экспертизы обычно назначаются в следующих случаях:

- когда результаты проведенной ревизии противоречат материалам расследуемого дела и для изучения противоречий и установления истины необходимо проведение экспертизы;
- если ревизором не приняты для отображения в учете и снижения выявленной недостачи ценностей в подотчете у материально ответственных лиц документы (акты на порчу товаров, расписки на отпуск товаров в долг, накладные на внутреннее перемещение товаров на предприятии по согласованию между материально подотчетными лицами без оформления через бухгалтерию и т.п.);
- когда есть обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;
- в случаях наличия противоречия в выводах первичной и повторной ревизий;
- при использовании ревизором для определения материального ущерба сомнительной методики;
- если такая необходимость вызвана выводами другого вида экспертизы.

Перед бухгалтером-экспертом могут ставиться вопросы, относящиеся к определению сумм недостач, растрат и хищений, помогающие установить суммы ущерба, причиненного отдельными лицами, выявляющие роль учетных работников в совершении и сокрытии хищений и др. По результатам экспертизы бухгалтер-эксперт составляет письменное заключение, в котором указывается основание для экспертизы, обстоятельства дела, перечень материалов, представленных на экспертизу, даты начала и окончания экспертизы, и дает ответы на поставленные вопросы. Когда на основании имеющихся материалов эксперт не может дать ответы на поставленные перед ним вопросы, то он составляет акт о невозможности дать заключение.

Аналитические процедуры – это мысленное расчленение объекта экспертного исследования на его составляющие элементы и изучение их с применением специальных методик.

Аналитические расчеты – совокупность экспертных процедур, основанных на применении логики предвидения в совершенных финансово-хозяйственных операциях, которые необходимо восстановить определенной системой взаимосвязанных расчетов, основанных на расчетно-аналитических и документальных методических приемах исследования.

Документальные методические приемы, применяемые в судебно-бухгалтерской экспертизе – это информационное моделирование, экспертизы разных видов, исследования документов и нормативно–правовое регулирование.

Логические процедуры – это процедуры, основанные на применении логики в исследованиях судебно-бухгалтерской экспертизы.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность методических приёмов, которые применяются при экспертном исследовании хозяйственных операций, отображённых в бухгалтерском учёте.

Моделирование – это построение организационных и информационных моделей исследования объектов, которые позволяют оптимизировать проведение экспертизы по времени и качеству с применением вычислительной техники.

Нормативно-правовые процедуры – это совокупность действий, связанных с исследованием функционирования объекта экспертизы в соответствии с правилами, предусмотренными законодательством, нормативно-правовыми актами.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы – это предметы и орудия труда, а также сам труд, которые отображены в системе бухгалтерского учета и отчетности, имеющие отношение к уголовным и гражданским делам, рассматриваемым правоохранительными органами.

Планирование процесса судебно-бухгалтерской экспертизы – это установление норм затрат времени на выполнение работ, которые включают все стадии процесса проведения экспертизы, определённых на основании практического опыта экспертов.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы – это явления, связанные с хозяйственной деятельностью предприятия, отражённые в данных бухгалтерского учета, пределы явлений определяются вопросами, поставленными следователем, прокурором, судом и заключение по ним дается специалистом в области бухгалтерского учета.

Процедура судебно-бухгалтерской экспертизы – система действенного влияния на субъекты и объекты, вступившие между собой в правовые, юридические отношения.

Расчётные процедуры – это система расчётов, применяемых при исследовании достоверности количественных и стоимостных показателей хозяйственных операций.

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это исследование материалов дела специалистом-бухгалтером и дача им в соответствии с его специальными знаниями заключений по поставленным следователем или судом вопросам, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившим отражение в бухгалтерском учете.

Экономико–математический метод – это метод, используемый в судебно-бухгалтерской экспертизе для выявления оптимальных производственных ситуаций и сопоставления их с фактически сложившимися в процессе производственной деятельности.

Эксперт-бухгалтер – это высококвалифицированный специалист по бухгалтерскому учету, контролю, анализу хозяйственной деятельности и праву, который в соответствии с процессуальным законодательством привлекается правоохранительными органами к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы.

Список литературы

I. Основная литература

1. Конституция Российской Федерации (принята на всенародном голосовании 12 декабря 1993 г.) // Российская газета. – 1993. – 25 декабря.
2. Бюджетный кодекс Российской Федерации от 31 июля 1998 г. № 145-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3823.
3. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть первая : Федеральный закон от 30 ноября 1994 г. № 51-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1994. – № 32 – Ст. 3301.
4. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть вторая : Федеральный закон от 26 января 1996 г. № 14-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 5. – Ст. 410.
5. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть третья : Федеральный закон от 26 ноября 2001 г. № 146-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 49 – Ст. 4552.
6. Гражданский кодекс Российской Федерации: часть четвертая : Федеральный закон от 18 декабря 2006 г. № 230-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2006. – № 52 (ч. I). – Ст. 5496.
7. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть первая : Федеральный закон от 31 июля 1998 г. : в ред. от 13.07.2015 // СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3824 ; СЗ РФ. – 2011. – № 49 (ч. 5). – Ст. 7070.
8. Налоговый кодекс Российской Федерации: часть вторая : Федеральный закон от 05 августа 2000 г. № 117-ФЗ : редакция, действующая с 30.10.2015 // Собрание законодательства Российской Федерации. – 2000. – № 32. – Ст. 3340.
9. Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях от 30 декабря 2001 г. № 195-ФЗ // Российская газета. – 2001. – 31 декабря.
10. Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 18 декабря 2001 г. № 174-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 52 (ч. I). – Ст. 4921.
11. Уголовный кодекс Российской Федерации : Федеральный закон от 13 июня 1996 г. № 63-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 25. – Ст. 2954.
12. О банках и банковской деятельности : Федеральный закон от 02 декабря 1990 г. № 395-1 // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 6. – Ст. 492.

13. Об оперативно-розыскной деятельности : Федеральный закон от 12 августа 1995 г. № 144-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1995. – № 33. – Ст. 3349.

14. Об акционерных обществах : Федеральный закон от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 1996. – № 1. – Ст. 1.

15. О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ : Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2001. – № 23. – Ст. 2291.

16. О несостоятельности (банкротстве) : Федеральный закон от 26 октября 2002 г. № 127-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2002. – № 43. – Ст. 4190.

17. О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля : Федеральный закон от 26 декабря 2008 г. № 294-ФЗ // Собрание законодательства РФ – 2008. – № 52 (ч. 1). – Ст. 6249.

18. Об аудиторской деятельности : Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ// Собрание законодательства РФ. – 2009. – № 1. – Ст. 15.

19. О полиции : Федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 7. – Ст. 900.

20. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ // Собрание законодательства РФ. – 2011. – № 50. – Ст. 7344.

21. Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу : указ Президента РФ от 13 июня 2012 г. № 808 // Собрание законодательства РФ. – 2012. – № 25. – Ст. 3314.

22. Об утверждении Положения о Федеральной службе финансово-бюджетного надзора : постановление Правительства РФ от 15 июня 2004 г. № 278 // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 25. – Ст. 2561.

23. О Министерстве финансов Российской Федерации : постановление Правительства РФ от 30 июня 2004 г. № 329 // Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 31. – Ст. 3258.

24. Об утверждении Положения о Федеральной налоговой службе : постановление Правительства РФ от 30 сентября 2004 г. № 506// Собрание законодательства РФ. – 2004. – № 40. – Ст. 3961.

25. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : приказ Министерства финансов РФ от 13 июня 1995 г. № 49 // Финансовая газета. – 1995. – № 28.

26. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Министерства финансов РФ от 29 июля 1998 г. № 34н // Российская газета. – 1998. – 31 октября.

27. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «События после отчетной даты» (ПБУ 7/98) : приказ Министерства финансов РФ от 25 ноября 1998 г. № 56н // Российская газета. – 1999. – 20 января.

28. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» (ПБУ 9/99) : приказ Министерства финансов РФ от 06 мая 1999 г. № 32н // Российская газета. – 1999. – 22 июня; 23 июня.

29. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» (ПБУ 10/99) : приказ Министерства финансов РФ от 06 мая 1999 г. № 33н // Российская газета. – 1999. – 22 июня; 23 июня.

30. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : приказ Министерства финансов РФ от 06 июля 1999 г. № 43н // Финансовая газета. – 1999. – № 34.

31. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет государственной помощи» (ПБУ 13/2000) : приказ Министерства финансов РФ от 16 октября 2000 г. № 92н // Финансовая газета. – 2000. – № 47.

32. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Министерства финансов РФ от 31 октября 2000 г. № 94н // Финансовая газета. – 2000. – № 47.

33. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01) : приказ Министерства финансов РФ от 30 марта 2001 г. № 26н // Российская газета. – 2001. – 16 мая.

34. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01) : приказ Министерства финансов РФ от 09 июня 2001 г. № 44н // Российская газета. – 2001. – 25 июля.

35. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по прекращаемой деятельности» (ПБУ 16/02) : приказ Министерства финансов РФ от 02 июля 2002 г. № 66н // Российская газета. – 2002. – 10 августа.

36. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет активов и обязательств, стоимость которых выражена в иностранной валюте» (ПБУ 3/2006) : приказ Министерства финансов РФ от 27 ноября 2006 г. № 154н // Российская газета. – 2007. – 7 февраля.

37. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007) : приказ Министерства финансов РФ от 27 декабря 2007 г. № 153н // Российская газета. – 2008. – 2 февраля.

38. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация о связанных сторонах» (ПБУ 11/2008) : приказ Министерства финансов РФ от 29 апреля 2008 г. № 48н // Российская газета. – 2008. – 4 июня.

39. Об утверждении положений по бухгалтерскому учету (вместе с «Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации"» (ПБУ 1/2008), «Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений"» (ПБУ 21/2008)) : приказ Министерства финансов РФ от 06 октября 2008 г. № 106н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

40. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет расходов по займам и кредитам» (ПБУ 15/2008) : приказ Министерства финансов РФ от 06 октября 2008 г. № 107н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 44.

41. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет договоров строительного подряда» (ПБУ 2/2008) : приказ Министерства финансов РФ от 24 октября 2008 г. № 116н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2008. – № 49.

42. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Министерства финансов РФ от 02 июля 2010 г. № 66н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 35.

43. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Информация по сегментам» (ПБУ 12/2010) : приказ Министерства финансов РФ от 08 ноября 2010 г. № 143н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2010. – № 52.

44. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Оценочные обязательства, условные обязательства и условные активы» (ПБУ 8/2010) : приказ Министерства финансов РФ от 13 декабря 2010 г. № 167н // Российская газета. – 2011. – 16 февраля.

45. Об утверждении Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по осуществлению контроля и надзора за соблюдением законодательства Российской Федерации при использовании средств федерального бюджета, средств государственных внебюджетных фондов, а также материальных ценностей, находящихся в федеральной собственности (в ред. приказа Министерства финансов РФ от 4 октября 2010 г. № 120н) : приказ Министерства финансов РФ от 4 сентября 2007 г. № 75н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. – 2007. – № 47.

46. Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П) // Вестник Банка России. – 2011. – № 66.

47. Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19 июня 2012 г. № 383-П) // Вестник Банка России. – 2012. – № 34.

48. Положение о правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации (утв. Банком России 16 июля 2012 г. № 385-П) // Вестник Банка России. – 2012. – № 56–57.

II. Дополнительная литература

49. Воронов С.С. Использование банковской информации при выявлении и раскрытии экономических и налоговых преступлений : учебное пособие. – Н.Новгород : Нижегородская академия МВД России. – 2012. – 97 с.

50. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для академического бакалавриата. – 6-е изд., перераб. и доп. – М. : Юрайт, 2018. – 332 с. – Серия : Бакалавр. Академический курс.

51. Кондраков Н.П. Бухгалтерский (финансовый, управленческий) учет : учебник. – М.: Проспект, 2012. – 504 с.

52. Сорокотягин И.Н. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров. – М. : Юрайт, 2013. – 287 с.

53. Толкаченко А.А. Судебная бухгалтерия : учеб.пособие / А.А. Толкаченко, Н.Д. Амаглобели, В.А. Бородин; под ред. А.А. Толкаченко. – 5е изд., пераб и доп. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 239 с.

Справочное издание

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Составители

Ольга Геннадьевна Шмелева
Гульнара Насимовна Хадиуллина
Наиля Рашидовна Шевко

Корректор Д.С. Егорова

Подписано в печать 18.12.2017 Усл.печ.л. 5,4
Формат 60х84 1/16 Тираж 30

Типография КЮИ МВД России
420108, г. Казань, ул. Магистральная, 35