

Министерство внутренних дел Российской Федерации
Омская академия

Э. А. Джойс

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Учебное пособие

Омск
ОМА МВД России
2016

УДК 657
ББК 65.052я73
Д 42

Джойс, Э. А.

Д 42 Судебная бухгалтерия : учеб. пособие. — Омск : Омская академия
МВД России, 2016. — 108 с.
ISBN 978-5-88651-643-2

Учебное пособие содержит лаконичное изложение общих вопросов курса судебной бухгалтерии, представленных в типовых учебных программах по всем специализациям и направлениям подготовки юристов для органов внутренних дел. Издание подготовлено с учетом последних изменений в нормативной и законодательной базе.

Основной задачей пособия является формирование необходимого комплекса учетно-экономических знаний, ориентированных на практику выявления признаков противоправной деятельности, борьбы с преступностью в сфере экономики, развитие потребности в более глубоком изучении вопросов использования специальных экономических знаний в расследовании отдельных видов преступлений.

Предназначено для курсантов и слушателей образовательных учреждений высшего профессионального образования МВД России.

УДК 657
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-88651-643-2

© Омская академия МВД России, 2016

ВВЕДЕНИЕ

Анализ состояния и тенденции развития теневой и криминальной экономики позволяют сделать вывод, что отсутствие соответствующей современным требованиям экономической подготовки юристов и прикладного характера получаемых ими знаний существенно затрудняет понимание ими механизма противоправного использования средств учета, а также форм применения специальных бухгалтерских знаний в юридической практике. Восполнить этот пробел во многом позволяет изучение в высших учебных заведениях дисциплины «Судебная бухгалтерия».

В последние годы такими авторами, как С. П. Голубятников, А. А. Толкаченко, С. Г. Чадаев, В. В. Шадрин написаны учебники, учебные пособия и курсы лекций по данной дисциплине, которые способствуют совершенствованию популяризации ее преподавания в юридических вузах.

Судебная бухгалтерия является специальной комплексной экономико-правовой дисциплиной, сформировавшейся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики. Для нее характерно обращение к возможностям использования защитных функций бухгалтерского учета в целях выработки закономерностей их применения в борьбе с преступлениями в сфере экономики. Овладев этими знаниями, юрист сможет грамотно организовать поиск признаков противоправных деяний в учетных данных, целенаправленно использовать помощь специалиста и эксперта-бухгалтера и правильно оценить поступающую оперативную информацию и материалы следственных действий. Знание данной дисциплины позволяет сотрудникам правоохранительных органов сделать правильный вывод о законности и реальности тех или иных хозяйственных операций, выявить подложные документы, которые маскируют незаконные хозяйственные операции и преступления.

В учебном пособии «Судебная бухгалтерия» представлены научные основы организации и проведения бухгалтерских экспертиз, реви-

зий, инвентаризаций, определен круг вопросов, которые могут ставиться перед ревизором и экспертом, содержатся критерии оценки заключений экспертов и актов ревизий, разработка методики работы сотрудников оперативных подразделений и следователей с документами, которые могут стать доказательствами по делу.

В пособии изложен необходимый минимум экономических и правовых знаний, который может быть использован в процессе преподавания учебных курсов «Бухгалтерский учет», «Судебная бухгалтерия» в вузах юридического профиля.

ГЛАВА I. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

§ 1. Предмет, метод и задачи судебной бухгалтерии

Дисциплина «Судебная бухгалтерия» подразумевает ориентацию на возрастающие запросы юридической практики с учетом доминирующего экономического подхода. Судебная бухгалтерия рассматривалась как специальная отрасль бухгалтерии, находящаяся на стыке теории бухгалтерского учета и уголовного (гражданского) процесса.

В учебной дисциплине сугубо экономические вопросы дополняются правовыми, основанными на анализе экономической преступности, способов маскировки учетных операций и следов преступной деятельности в данных бухгалтерского учета. Происходит интеграция экономических и правовых знаний, что способствует формированию ее как экономико-правовой учебной дисциплины.

Необходимость освоения данной дисциплины во многом обусловлена тем, что обучающимся для успешного выполнения своих профессиональных обязанностей в должности оперуполномоченного уголовного розыска, следователя, прокурора, судьи требуются специальные бухгалтерские и иные экономические познания, поскольку они могут быть использованы для предупреждения и раскрытия экономических преступлений, получения дополнительных доказательств по уголовному делу в результате проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, что в конечном итоге способствует эффективному решению задач уголовного судопроизводства.

Исходя из вышесказанного, можно сделать вывод, что судебная бухгалтерия — это специальная отрасль бухгалтерии, которая изучает применение бухгалтерского учета в оперативной, следственной и судебной практике.

Выделяют следующие основные задачи дисциплины «Судебная бухгалтерия»:

— формирование у обучающихся достаточных представлений о влиянии особенностей учета (в том числе и отраслевого) на выбор спо-

собою совершения противоправных деяний и формирование знаний о типичных механизмах возникновения документальных и учетных несоответствий как специфических проявлений признаков преступлений и возможностях их использования в процессе поиска, обнаружения и расследования преступлений;

— формирование практических навыков использования наиболее простых методов работы с учетными документами в деятельности оперативных подразделений, органов дознания, следствия и суда;

— получение представлений о способах противоправного использования средств бухгалтерского учета и принципах их раскрытия путем привлечения специалистов, обладающих познаниями в области контроля и учета;

— формирование умений квалифицированно подготовить, назначить и организовать проведение инвентаризации, документальной ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы, всесторонне оценить результаты и эффективно использовать их в процессе доказывания.

Главным структурным элементом предмета судебной бухгалтерии является определенный круг объективных закономерностей, проявляющихся в процессе использования защитных функций бухгалтерского учета в практической деятельности правоохранительных органов. Это закономерности:

- 1) раскрывающие познавательную сущность учебной дисциплины;
- 2) вытекающие из причинно-следственных связей механизма совершения противоправного деяния и его отражения в учетном процессе;
- 3) возникающие из общих защитных функций бухгалтерского учета, которые специально обособляются и изучаются только в судебной бухгалтерии;
- 4) связанные с практикой использования защитных функций бухгалтерского учета в практической деятельности по борьбе с преступлениями экономической направленности.

На основе изучения этих закономерностей судебная бухгалтерия разрабатывает соответствующие рекомендации, которые условно можно разделить на две группы: рекомендации по применению методов экономических наук для выявления признаков и последующего распознавания по ним способа преступного поведения; рекомендации по назначению и производству документальных ревизий, судебно-бухгалтерских экспертиз, по привлечению специалистов-экономистов к производству процессуальных и непроцессуальных действий.

Предмет судебной бухгалтерии — это защитные функции бухгалтерского учета, обуславливающие закономерности их использования в юридической практике.

Защитные функции:

1. *Превентивная (предупредительная)* функция заключается в предварительном контроле за экономической деятельностью хозяйствующих субъектов и затруднении совершения противоправных деяний.

2. *Охранительная (слеδοобразующая)* функция реализуется после того, как совершено преступление. Она обеспечивается способностью системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать различную информацию (следы) о противоправном деянии. Следы противоправного деяния в учетных документах имеют существенное значение для поисковой деятельности и сбора доказательственной информации органами дознания и следствия. Данная функция реализуется опосредованно, путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершившихся экономических преступлений. При срабатывании охранительной функции появляется возможность прогнозировать способ совершения преступления, вести целенаправленный поиск его признаков и следов в данных бухгалтерского учета.

Названные функции непосредственно выполняются в ходе противоправного деяния с момента появления у субъекта умысла до момента совершения деяния. В связи с этим механизм реализации данных функций в системе контроля включены в качестве одного из элементов предмета судебной бухгалтерии

Поэтому комплексность содержания предмета обеспечивается тем, что защитные функции учета всегда рассматриваются во взаимодействии с определенными свойствами, характеризующими событие преступления. Криминалистическое значение здесь невозможно использовать в отрыве от учетно-экономического.

Таким образом, предметом судебной бухгалтерии являются отраженные в бухгалтерском учете операции, которые стали объектом расследования и по поводу которых ревизор, эксперт, специалист-консультант проводят определенное исследование.

Приемы и способы такого исследования обусловлены методом судебной бухгалтерии. Метод судебной бухгалтерии — это совокупность приемов и способов выявления уполномоченными субъектами признаков противоправной деятельности, отраженных в источниках учетной информации, для их последующего использования в правоприменительной практике.

В судебной бухгалтерии выделяют следующие методы:

— общенаучные (анализ-синтез, индукция-дедукция, аналогия, моделирование, конкретизация, системный и функциональный анализ и др.);

— частные (расчетно-аналитический, документальный, экономико-правовой);

— специальные.

К специальным методам судебной бухгалтерии относятся:

1) метод бухгалтерского анализа, основанный на применении контрольных функций элементов бухгалтерского учета (документация, баланс, счета, двойная запись, инвентаризация и т. д.);

2) метод экономического анализа, который основывается на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико-экономических показателей (себестоимость, различные виды расходов и т. д.);

3) метод документального анализа, основанный на экономической и юридической оценке документов как материальных носителей доказательственной информации о признаках противоправных деяний в экономической сфере¹.

Судебная бухгалтерия направлена, прежде всего, на обеспечение практической деятельности определенных субъектов: контролирующих органов (ревизоры, аудиторы, главные бухгалтеры) и правоохранительных органов (оперативные работники, дознаватели, следователи, эксперты, судьи) с помощью законодательно определенных процедур.

Методы судебной бухгалтерии постоянно совершенствуются, так как изменяются и наполняют качественно новым содержанием ее предмет.

Основное значение метода судебной бухгалтерии состоит в выявлении и установлении учетных, экономических и документальных несоответствий как конкретных форм проявления деструктивных отклонений в деятельности хозяйствующих субъектов.

С развитием элементов рыночного механизма способы совершения преступлений становятся более изощренными. Совершаемые преступления отличаются маскировкой под вид заключения гражданско-правовых сделок; быстрое реагирование на специфику и конъюнктуру рынка; широкое использование в преступной деятельности различных банковских документов; различные приемы и способы сокрытия преступлений под видом неудавшейся коммерческой деятельности.

¹ Голубятников С. П. Судебно-бухгалтерская экспертиза : учеб. пособие / под ред. С. П. Голубятникова, Е. С. Лехановой, А. Н. Мамкина. М., 2010. 47 с.

Поэтому для эффективной борьбы с преступлениями юрист должен не только обладать юридическими знаниями, но и иметь достаточный уровень специальной экономической подготовки.

§ 2. Структура судебной бухгалтерии и ее взаимосвязь с другими дисциплинами

Структура курса «Судебная бухгалтерия» представляет собой логическое внутреннее построение определенной совокупности положений, отражающих содержание указанной дисциплины. Она предопределяет последовательное и поэтапное изучение содержательных элементов путем применения различных педагогических принципов.

Логическое построение дисциплины находит свое отражение в ее содержании, которое отображает формы (непосредственные и опосредованные) использования учетно-экономических и судебно-экономических знаний в процессе деятельности юриста при раскрытии и расследовании преступлений.

Следует отметить, что поскольку судебная бухгалтерия — это комплексная дисциплина, находящаяся на стыке теории бухгалтерского учета и уголовного процесса, а также тесно связанная с оперативно-розыскной деятельностью, то ее логично подразделить на две части: общую и особенную.

В общей части рассматриваются вопросы теории бухгалтерского учета, а также документального оформления основных хозяйственных процессов в различных отраслях народного хозяйства.

В особенной части раскрываются различные формы использования специальных бухгалтерских познаний; организация и проведение основных форм финансового контроля в оперативно-розыскной и следственной практике; порядок назначения проведения и использования данных судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части дается характеристика порядка и пределов использования бухгалтерских и иных экономических познаний в уголовном, гражданском процессах; общеметодических и организационных основ назначения и производства ревизий, судебно-бухгалтерских и планово экономических экспертиз, проводимых по требованию следователя, а также привлечения к участию в деле специалиста-бухгалтера; форм и методов предупреждения хищений, должностных и хозяйственных преступлений, разрабатываемых с помощью специальных познаний экспертов, так называемая экспертная профилактика и т. п.

Значение судебной бухгалтерии во многих отраслях юридических знаний вытекает из содержания предмета и метода. Можно отметить следующее значение судебной бухгалтерии в юридических отраслях:

1. *Криминалистическое*. В рамках криминалистики исследуются закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств, добытых с помощью судебной бухгалтерии, в том числе экспертиз при расследовании уголовных дел

2. *Процессуальное (доказательственное)*. Заключается в поиске истины путем получения в установленном процедурном порядке свидетельств фактически учиненных неправомерных бухгалтерских действий, за которые законом предусмотрена юридическая ответственность

3. *Криминологическое*. Включает предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений средствами судебной бухгалтерии.

4. *Уголовно-правовое*. Предполагает криминализацию ряда нарушений в области бухучета, а также роль данных судебной бухгалтерии в установлении оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения.

5. *Организационно-управленческое*. Предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функцию, функцию обратной связи судебной бухгалтерии и т. п.

Раскрывая взаимосвязь судебной бухгалтерии с иными дисциплинами, следует отметить, что судебная бухгалтерия как прикладная дисциплина сформировалась на стыке юридических и экономических дисциплин в связи с запросами юридической практики (рис. 1).

Юридические науки в сфере противодействия правонарушениям и социально отклоняющемуся поведению направлены на развитие конкретных институтов, норм и практики их применения с целью обеспечить системность правового регулирования в социальной сфере за подготавливаемыми и совершаемыми преступлениями².

Состав учетных отношений подтверждает комплексный состав данной дисциплины.

1. Учетные отношения возникают между организацией, с одной стороны, и неограниченным кругом лиц, с другой. Эта группа учетных отношений между субъектами рассматривается в определенной части дисциплины «Судебная бухгалтерия».

² Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2013. 415 с.

2. Отношения в сфере судебной бухгалтерии являются частью предметов «Финансовое право», «Налоговое право», «Трудовое право», «Гражданское право» и др.

3. Правонарушения, совершаемые работниками организации, участвующими в ведении бухгалтерского учета, составляют предмет административного или уголовного права в зависимости от общественной опасности содеянного.



Рис. 1. Взаимосвязь судебной бухгалтерии с иными дисциплинами

К сфере бухгалтерского учета имеют прямое или косвенное отношение многие отрасли юридических и экономических отраслей права. И эту взаимосвязь отраслей и учебных дисциплин с рассматриваемой дисциплиной можно объяснить следующим образом:

- общей социально-экономической обусловленностью;
- единой нормативно-правовой базой;
- общей научно-теоретической базой;
- ключевой ролью материального уголовного права в формировании различных областей законодательства в сфере борьбы с преступлениями;

— необходимостью взаимодействия и взаимозависимости всех отраслей криминального цикла для повышения эффективности борьбы с преступностью.

§ 3. Правовая основа судебной бухгалтерии

Правовая основа судебной бухгалтерии — это фундаментальная часть нормативного регулирования всех возникающих в ней общественных отношений, важнейшим элементом которой является логически выстроенная совокупность законов и подзаконных нормативных актов в соответствии с их юридической силой.

Правовое регулирование является эффективным средством управления социальными процессами, с помощью которых общество оказывает воздействие на бухгалтерский учет. Общественные отношения, складывающиеся при использовании бухгалтерских познаний правоохранительными органами, будучи урегулированными нормами права, приобретают устойчивость и стабильность, осуществляются строго в соответствии с выраженной в этих нормах государственной волей в рамках должного поведения субъектов правового общения.

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

Далее исследуем соотношение правовой основы судебной бухгалтерии и системы законодательства о бухгалтерском учете.

Если рассматривать законодательство о бухгалтерском учете, то основными его целями будут являться:

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

Совокупность нормативных документов в области бухгалтерского учета делится на четыре уровня: законодательный, нормативный, методический и уровень хозяйствующего субъекта (рис. 2).

Законодательный уровень затрагивает общественные отношения, подлежащие моделированию только в законах (при необходимости с отсылкой к дополнительным правовым актам).

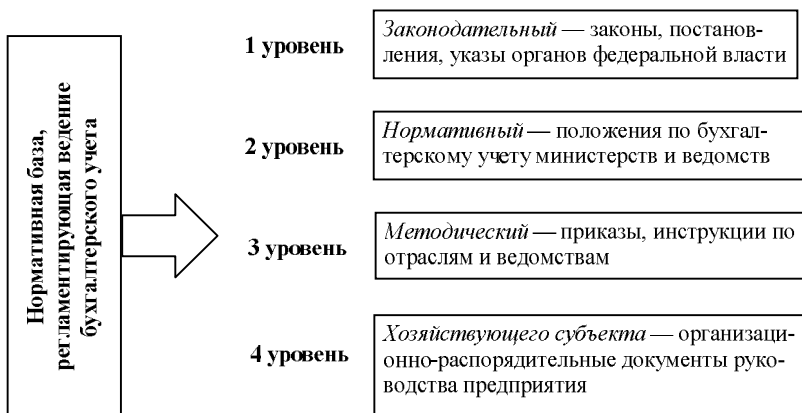


Рис. 2. Нормативная база бухгалтерского учета

Основным нормативным правовым актом на законодательном уровне является Конституция, которая имеет действие на всей территории Российской Федерации. Она закрепляет, что в Российской Федерации гарантируется единство экономического пространства, свободное перемещение товаров, услуг и финансовых средств, свобода экономической деятельности; признаются и защищаются равным образом частная, государственная, муниципальная и иные формы собственности.

Ряд нормативных актов определяет стратегию, основные направления учетного процесса, устанавливают единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации. К числу таковых можно отнести, например:

— Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»³;

— Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»⁴ (далее — Закон о бухучете);

— приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»⁵;

³ Рос. газета. 2008. 31 дек.

⁴ Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50, ст. 7344.

⁵ Финансовая газета. 1995. № 28.

— приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»⁶;

— приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению»⁷;

— Положение о порядке ведения кассовых операций с банкнотами и монетой Банка России на территории Российской Федерации (утв. Банком России 12 октября 2011 г. № 373-П8) и др.

Основы судебной бухгалтерии определяются следующими видами нормативных правовых актов:

- Конституция РФ;
- федеральные законы;
- международные договоры;
- указы Президента РФ;
- постановления Правительства РФ;
- приказы, инструкции, методические указания Минфина и других ведомств.

Совокупность нормативных актов в области судебной бухгалтерии следует систематизировать по двум уровням: федеральные законы и подзаконные акты.

Законодательный уровень включает законодательные акты, составляющие нормативно-правовую основу судебной бухгалтерии:

— Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»⁹;

— Федеральный закон от 6 декабря 2008 г. № 294-ФЗ «О защите прав юридических лиц и индивидуальных предпринимателей при осуществлении государственного контроля (надзора) и муниципального контроля»¹⁰;

— Федеральный закон от 10 июля 2002 г. № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»¹¹ и др.

⁶ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23.

⁷ Рос. газета. 2000. 16 мая.

⁸ Вестник Банка России. 2011. 30 нояб.

⁹ Рос. газета. 2001. 5 июня.

¹⁰ Там же. 2008. 30 дек.

¹¹ Там же. 2002. 13 июля.

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

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

Подзаконный уровень концентрирует в настоящее время большое количество нормативно-правовых материалов, относящихся к бухгалтерскому учету и судебной бухгалтерии. Он детализирует законодательный уровень и охватывает самые разнообразные нормативные акты:

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

В число нормативных актов исполнительной власти, например, входят:

— постановление Правительства РФ от 7 июля 2014 г. № 620 «О совершенствовании оплаты труда работников федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации»¹²;

— приказ Минюста России от 8 августа 2014 г. № 170 «Об утверждении Примерного положения об оплате труда работников федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждений Министерства юстиции Российской Федерации по виду экономической деятельности “Деятельность в области архитектуры; инженерно-техническое проектирование; геолого-разведочные и геофизические работы; геодезическая и картографическая деятельность; деятельность в области стандартизации и метрологии; деятельность в области гидрометеорологии и смежных с ней областях; виды деятельности, связанные с решением технических задач, не включенные в другие группировки”»¹³ и др.

Они издаются только в предусмотренных законодательством случаях, но не могут изменять или дополнять законодательство.

¹² *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2014. № 28, ст. 4062.

¹³ *Рос. газета*. 2014. 15 авг.

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

- а) планы счетов бухгалтерского учета и инструкции по их применению;
- б) положения (стандарты) по бухгалтерскому учету, устанавливающие принципы, правила и способы ведения учета хозяйственных операций, составления и представления бухгалтерской отчетности и др.

Существенную роль на подзаконном уровне играют ведомственные и межведомственные приказы, инструкции и методические рекомендации. Акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания) издаются на основе законов, указов Президента Российской Федерации, актов Правительства Российской Федерации. Данные подзаконные акты носят в основном управленческий характер и издаются органами специальной компетенции. Юридическая сила данных актов зависит и от функции издавшего их органа.

К основным нормативным актам рассматриваемого уровня относятся:
— приказ Минфина России от 30 марта 2015 г. № 52н «Об утверждении форм первичных учетных документов и регистров бухгалтерского учета, применяемых органами государственной власти (государственными органами), органами местного самоуправления, органами управления государственными внебюджетными фондами, государственными (муниципальными) учреждениями, и Методических указаний по их применению»¹⁴;

— Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49¹⁵;

— приказ Минфина России от 7 июня 2005 г. № 110 «Об утверждении Положения о Департаменте регулирования государственного финансового контроля, аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и отчетности»¹⁶ и др.

¹⁴ *Официальный интернет-портал правовой информации*. URL: www.pravo.gov.ru (дата обращения: 17.09.2015).

¹⁵ *Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств* : приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 // Финансовая газета. 1995. № 28.

¹⁶ *Сайт Министерства финансов РФ*. URL: <http://www.minfin.ru> (дата обращения: 20.01.2016).

Кроме Минфина России, вопросы бухгалтерского учета, отчетности и организации судебно-бухгалтерской деятельности регламентируются в соответствии с предоставленной им компетенцией иные министерства и ведомства, которые издадут соответствующие нормативные акты.

К числу иных органов, которым предоставлено право регулирования бухгалтерского учета, относятся: Центральный банк, Федеральная служба государственной статистики, Государственный комитет Российской Федерации по стандартизации и метрологии, Федеральная налоговая служба, Федеральная таможенная служба, Министерство юстиции Российской Федерации, Федеральная служба по финансовым рынкам и т. д.

Примером нормативных актов данной группы могут быть:

— постановление Госкомстата РФ от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»¹⁷;

— приказ Росстата от 31 марта 2014 г. № 220 «Об утверждении Порядка представления обязательного экземпляра бухгалтерской (финансовой) отчетности»¹⁸;

— указание Банка России от 25 октября 2013 г. № 3087-У «О раскрытии и представлении банковскими холдингами консолидированной финансовой отчетности»¹⁹;

— приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347 «Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации»²⁰ и др.

При этом нормативные акты и методические указания по бухгалтерскому учету, издаваемые данными органами, не должны противоречить нормативным актам и методическим указаниям Министерства финансов РФ.

Межведомственное правовое регулирование предусматривает издание актов в порядке осуществления межотраслевых функций и их распространение на сферы других ведомств. Примерами таких подзаконных нормативных актов являются:

— приказ Минфина России, МВД России, ФСБ России от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717 «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов

¹⁷ Бюллетень Минтруда РФ. 2004. № 5.

¹⁸ Рос. газета. 2014. 26 мая.

¹⁹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁰ Рос. газета. 2003. 25 янв.

Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок)»²¹;

— приказ МВД России от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации»²²;

— приказ МВД России от 11 января 2009 г. № 7 «Об утверждении Наставления по организации экспертно-криминалистической деятельности в системе МВД России»²³ и др.

Минфин России издает в необходимых случаях совместно с другими федеральными органами исполнительной власти ведомственные нормативные акты.

Организации, руководствуясь законодательством страны о бухгалтерском учете, нормативными актами органов, регулирующих бухгалтерский учет, самостоятельно формируют свою учетную политику, исходя из своей структуры, отрасли и других особенностей деятельности.

Вместе с тем следует упомянуть о существовании источников толкования права, к которым относятся разного рода разъяснения, методические рекомендации, ответы на вопросы и т. п. Их особенностью является то, что они могут толковать и разъяснять правоприменительно отдельные законы и подзаконные акты, но не дополнять и уточнять их. В любом случае при обращении в суд такого рода документы не принимаются при рассмотрении спора по существу.

Следует упомянуть о различных решениях (постановлениях и определениях) Конституционного суда Российской Федерации по вопросам процессуальной деятельности, бухгалтерского учета и аудита, имеющих юридическое значение. Данные решения могут существенно корректировать действующее законодательство и потому также относятся к числу источников судебной бухгалтерии.

Особое значение приобретают официальные разъяснения, инструкции и указания, включая руководящие разъяснения Высшего арбитражного и Верховного судов страны, имеющие определенную юридическую

²¹ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²² Рос. газета. 2005. 30 авг.

²³ Документ опубликован не был. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

силу и обязательные для правоприменителя. В качестве таковых можно назвать:

— постановление Пленума Верховного Суда РФ от 29 апреля 1996 г. № 1 «О судебном приговоре» (в ред. от 16 апреля 2013 г.)²⁴;

— постановление Пленума Верховного Суда РФ от 28 декабря 2006 г. № 64 «О практике применения судами уголовного законодательства об ответственности за налоговые преступления»²⁵;

— приказ Минюста России от 27 декабря 2012 г. № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России» (в ред. от 29 октября 2013 г.)²⁶ (зарегистрировано в Минюсте России 29 января 2013 г. № 26742).

Особую группу составляют источники международного характера. Основанием отнесения данных документов к правовой базе бухгалтерского учета и судебной бухгалтерии служит ч. 4 ст. 15 Конституции Российской Федерации. В соответствии с ней общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотрены законом, то применяются правила международного договора.

Несмотря на то что подобного рода акты не входят в совокупность источников, составляющих правовую основу бухгалтерского учета, можно сделать вывод о наличии особой группы нормативных источников, расположенных за обозначенными ранее рамками ее правовой базы.

Российская Федерация является участником большинства международных договоров, в том числе в финансово-экономической и юридической сферах. К числу таких нормативных источников можно отнести:

— Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации» (в ред. от 12 марта 2014 г.)²⁷;

²⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁵ Рос. газета. 2006. 31 дек.

²⁶ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²⁷ Рос. газета. 1995. 21 июля.

— Европейская конвенция о взаимной правовой помощи по уголовным делам (заключена в г. Страсбурге 20 апреля 1959 г., с изм. от 17 марта 1978 г.)²⁸;

— Венская Конвенция о праве международных договоров (заключена в Вене 23 мая 1969 г.) и др.²⁹

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

²⁸ *Собрание законодательства Российской Федерации*. 2000. № 23, ст. 2349.

²⁹ *Ведомости Верховного Совета СССР*. 1986. № 37, ст. 772.

ГЛАВА II. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА

§ 1. Понятие о хозяйственном учете. Существующие виды учета

Все хозяйственные процессы нуждаются в постоянном управлении; для этого необходим непрерывный во времени хозяйственный учет. Без учета (наблюдения, измерения и систематизации общественных явлений и процессов) невозможен контроль, руководство и активное воздействие на эти процессы. Чтобы рационально управлять, необходима информация, ее и дает хозяйственный учет, который представляет собой наблюдение, измерение и регистрацию хозяйственных процессов.

Основная цель хозяйственного учета — формирование качественной и своевременной информации о финансовой и хозяйственной деятельности предприятия, необходимой для управления и становления рыночной экономики, для подготовки, обоснования и принятия правомерных управленческих решений на различных уровнях. По мере роста производительных сил методы и формы учета совершенствуются, усложняется его техника.

В каждой общественно-экономической формации учет имеет свои специфические черты, особенности и задачи. В мировой практике существуют различные формы учета, обеспечивающие каждому предприятию эффективность работы и получения прибыли. Количественную и качественную характеристики хозяйственной деятельности в нашей стране обеспечивает система хозяйственного учета, состоящая из *трех видов учета*: статистического, оперативно-технического и бухгалтерского. Различаясь по способам регистрации отражаемых явлений, все три вида учета неразрывно связаны и представляют собой стройную единую систему, дающую возможность получить всесторонние показатели работы предприятия, отрасли народного хозяйства, а также экономики страны в целом (рис. 3).



Рис. 3. Виды хозяйственного учета

Каждый вид учета имеет специфические черты и особенности получения учетных данных, методов их обработки и регистрации.

Оперативный учет является способом наблюдения и контроля за отдельными хозяйственными операциями для текущего руководства ими. Чтобы обеспечить оперативность учета для правильного текущего руководства деятельностью организаций, сведения оперативно-технического учета о хозяйственных операциях фиксируются самыми простыми методами: передаются в устной форме (по телефону) без документального оформления; регистрируются в оперативной отчетности (книгах движения деталей, на дисплее и т. п.).

По данным оперативно-технического учета не требуется абсолютная точность, так как эти сведения не призваны служить исчерпывающей информацией отражаемого явления. Сведения оперативного учета ограничиваются рамками предприятия. Он осуществляется на местах производства работ, выполнения различных хозяйственных функций. Оперативный учет имеет важное значение в осуществлении повседневного контроля, руководства и управления предприятием (например, табель учета рабочего времени, учет выработки продукции (работ, услуг) отдельными бригадами или участками и т. д.).

Статистический учет предполагает наблюдение, подсчет и регистрацию количества тех или иных общественных (типичных) явлений для раскрытия их качественного состояния. Статистика применяется как в экономике, праве, так и в других областях общественной жизни, в частности в сфере борьбы с преступностью (например, судебная статистика).

Статистическая отчетность предполагает совокупность сведений о результатах и условиях работы предприятий за истекший отрезок времени (месяц, квартал, полугодие, год). Отчетность должна отвечать определенным требованиям, а именно: своевременность, точность, правди-

вость, полнота данных, ясность и доступность при исследовании. Существуют следующие основные методы статистики: сводка, группировка, динамические ряды, выборочный метод, индексный метод, исчисление данных, корреляция и т. д. Итак, статистический учет является обобщающим и прогнозирующим учетом, дающим возможность предвидеть последствия того или иного действия¹.

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации об объектах в денежном выражении путем сплошного, непрерывного и строго документального учета всех хозяйственных операций.

В Законе о бухучете дается следующее определение бухгалтерского учета — это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности².

Главной целью бухгалтерского учета является обеспечение учетной информацией собственных и сторонних пользователей в соответствии с законом или потребностями в информации.

К основным задачам, решаемым в процессе бухгалтерского учета, относятся следующие:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении;
- обеспечение информацией пользователей для контроля за соблюдением законодательства при осуществлении хозяйственных операций и их целесообразности, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

Объектами, или составными частями, предмета бухгалтерского учета экономического субъекта являются: факты хозяйственной жизни; активы; обязательства; источники финансирования его деятельности; доходы; расходы.

¹ Дубоносов Е. С. Судебная бухгалтерия : учебник для бакалавров. 4-е изд., перераб. и доп. М., 2013. 415 с.

² О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ : в ред. Федерального закона от 28 декабря 2013 г. № 425-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50, ст. 7344 ; 2013. № 52, ч. 1, ст. 6990.

Предметом бухгалтерского учета выступает хозяйственная деятельность предприятий, организаций и учреждений, за которой бухгалтерский учет ведет постоянное сплошное и строго документальное наблюдение.

Отличия бухгалтерского учета от остальных видов учета состоят в следующем:

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

2. Базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях предприятия, поэтому он должен быть сплошным и непрерывным, что необязательно в статистике и оперативном учете.

3. В бухгалтерском учете используются различные измерители, однако все объекты обязательно отражаются в денежном выражении, что не является обязательным для других видов учета.

4. Проводится непрерывно по определенной, установленной государственными органами методике.

Бухгалтерский учет ведется непосредственно на каждом предприятии, учреждении, организации с тем, чтобы осуществлять наблюдение и контроль за их деятельностью.

Совокупность специальных приемов и способов представляет собой метод бухгалтерского учета, который складывается из ряда элементов. К ним относятся: баланс, счета бухгалтерского учета, документация, отчетность, двойная запись, инвентаризация.

Все три вида учета различны по характеру, целям, методам и приемам контроля, но в то же время они взаимно дополняют друг друга и в целом составляют единую систему учета.

Учетные измерители. Количественное отражение хозяйственных операций в различных видах хозяйственного учета обеспечивается применением учетных измерителей — натуральных, трудовых, денежных.

Натуральные измерители отражают вес, длину, количество, объем и другие количественные характеристики имущества предприятия (килограммы, метры, штуки, кубометры, литры и др.). Они используются для количественной характеристики хозяйственных средств и процессов (количественный учет основных средств, сырья, топлива, материалов, продукции, основных средств, хозяйственного инвентаря и т. п.). Натуральные измерители нужны для контроля за сохранностью иму-

щества, измерения объема заготовленных и использованных средств производства.

С помощью трудовых измерителей (минуты, часы, дни, месяцы и т. п.) количественно отражаются в учете затраты времени и труда на изготовление продукции, ее трудоемкость, производительность труда (выпуск продукции в единицу времени), начисленная заработная плата и иные выплаты.

Трудовые и натуральные измерители тесно взаимосвязаны с денежными измерителем — универсальным, обобщающим учетным измерителем. Имущество, обязательства и хозяйственные операции для отражения в бухгалтерском учете и отчетности подлежат оценке, осуществляемой в денежном выражении путем суммирования фактически произведенных затрат в национальной валюте. Деньги — единственная удобная единица измерения, позволяющая получать сравнимые финансовые показатели. Денежный измеритель позволяет суммировать наличие всех хозяйственных средств, источников их образования, затраты труда, объемы выполненных работ, услуг, выпущенной, отгруженной, проданной продукции, определять финансовые результаты.

§ 2. Бухгалтерский баланс и его структура

Бухгалтерский баланс является основным источником информации для различных пользователей. Он знакомит собственников, менеджеров и других лиц, связанных с управлением имуществом, с состоянием предприятия.

В настоящее время бухгалтерский баланс является отчетом о финансовом положении и финансовых результатах деятельности организации на определенный момент времени.

Бухгалтерский баланс представляет собой способ экономической группировки и обобщения информации об имуществе организации по составу, размещению и источникам его формирования, выраженным в денежной оценке на определенную дату.

Как элемент метода бухгалтерский баланс представляет собой способ отражения средств предприятия и источников их образования в денежном выражении на первое число месяца, следующего за отчетным периодом.

Баланс как документ представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона которой называется активом. В ней отражаются средства предприятия. Правая сторона баланса называется пассивом. В ней отображаются источники образования средств предприятия.

В теории бухгалтерского учета имущество называется активом, а долги (обязательства) — пассивом. Каждый элемент (строка) актива и пассива баланса называется статьей баланса. Основным свойством баланса является равенство актива и пассива. Это равенство вытекает из того, что каждый вид средств предприятия поступает из каких-либо источников, следовательно, общая сумма средств (актив баланса) всегда должна быть равна общей сумме источников формирования средств (пассиву баланса). В бухгалтерском балансе активы и пассивы приводятся только в стоимостных показателях. В силу того, что в нашей стране существует типовой бухгалтерский учет, существует и типовая схема средств предприятия (т. е. актива) и источников их формирования (т. е. пассива баланса) (рис. 4).

Актив			Пассив		
1	Внеоборотные (основные) активы		1	Источники собственных средств	
2	Оборотные активы — производственные запасы — товары — денежные средства		2	Источники заемных средств	
	Итого			Итого	

Рис. 4. Структура бухгалтерского баланса

Все статьи актива и пассива баланса согласно их экономической однородности сведены в определенные разделы баланса. Разделы в активе баланса расположены по возрастанию ликвидности, а в пассиве — по степени закрепления источников.

Состав разделов баланса и порядок группировки в них статей регламентируются приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организации»³.

Таким образом, бухгалтерский баланс — это способ группировки активов хозяйства по видам и источникам их образования в стоимостном выражении по состоянию на определенную дату. Группировка экономических ресурсов в активе баланса представлена в таблице 1.

³ О формах бухгалтерской отчетности организации : приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н : в ред. приказа Минфина России от 4 декабря 2012 г. № 154н // Собрание законодательства Российской Федерации. 2010. № 11, ст. 1224 ; Рос. газета. 2013. 18 янв.

Таблица 1. Актив бухгалтерского баланса (сокращенный вариант)

№ раздела	Наименование раздела	Группа статей
I	Внеоборотные активы	Нематериальные активы Основные средства Долгосрочные финансовые вложения Незавершенное строительство
	Итого по разделу I	
II	Оборотные активы	Запасы Дебиторская задолженность Денежные средства
	Итого по разделу II	
	Баланс	

Примечание. Баланс = итого по разделу I + итого по разделу II.

Для осуществления своей хозяйственной деятельности каждое предприятие должно обладать также источниками формирования указанных средств. Для этого могут использоваться источники собственных и заемных (привлеченные) средства. Группировка источников формирования средств в пассиве баланса представлена в таблице 2.

Таблица 2. Пассив баланса

№ раздела	Наименование раздела	Группа статей
III	Капитал и резервы	Уставный капитал Добавочный капитал Резервный капитал Нераспределенная прибыль отчетного года
	Итого по разделу	
IV	Долгосрочные обязательства	Заемные средства Прочие обязательства
	Итого по разделу	
V	Краткосрочные обязательства	Заемные средства Кредиторская задолженность Доходы будущих периодов Резервы предстоящих расходов
	Итого по разделу	
	Баланс	

Итак, актив и пассив баланса подразделяются на разделы и статьи. Каждая статья баланса объединяет определенную группу средств, например: в активе — основные средства, сырье, готовые изделия, в пассиве — уставный капитал, ссуды, прибыль и т. д. (примерный баланс представлен в таблице 3).

Таблица 3. Примерный баланс

Актив	Сумма, р.	Пассив	Сумма, р.
1. Основные средства	50 000	1. Уставный капитал	60 000
2. Материалы	20 000	2. Кредиты банка	20 000
3. Касса	1 000	3. Расчеты с поставщиками и подрядчиками	10 000
4. Расчетные счета	29 000	4. Расчеты с персоналом по оплате труда	10 000
Баланс	100 000	Баланс	100 000

В процессе хозяйственной деятельности каждое предприятие осуществляет различные операции, которые влекут изменение как средств предприятия, так и источников их формирования. Иногда это приводит к исчезновению одних статей баланса и появлению других. Все изменения, которые происходят со средствами предприятия и источниками их формирования, под воздействием хозяйственных операций можно свести к четырем основным типам.

Первый тип. Под влиянием хозяйственной операции изменения наблюдаются только в активе баланса, общий итог (валюта) баланса при этом не меняется. Например, получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим.

Данный тип можно записать уравнением:

$$A + x - x = P,$$

где A — актив, P — пассив, x — изменение под влиянием хозяйственных операций.

Второй тип. Под влиянием хозяйственной операции изменения наблюдаются только в пассиве баланса, общий итог (валюта) баланса при этом не меняется. Например: выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим.

Данный тип можно записать уравнением:

$$A = P + x - x.$$

Третий тип. Хозяйственная операция вызывает увеличение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива возрастают, но равенство между ними сохраняется. Например, от поставщиков поступили основные материалы. Третий тип изменения в балансе можно записать уравнением:

$$A + x = P + x.$$

Четвертый тип. Хозяйственная операция вызывает уменьшение статьи и в активе, и в пассиве баланса, итоги актива и пассива баланса

уменьшаются на равную величину, но равенство между ними сохраняется. Например, оплачена (частично) задолженность поставщикам за счет краткосрочных кредитов банка. Этот тип изменения в балансе можно записать уравнением:

$$A - x = П - x.$$

Любая хозяйственная операция не нарушает равенства итогов актива и пассива баланса.

Значение бухгалтерского баланса для юридической практики определяется тем, что данное понятие используется для характеристики основного элемента метода бухгалтерского учета и является важнейшим документом, отражающим финансово-хозяйственные операции⁴.

В следственной и судебной практике данные баланса позволяют установить 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.

Следует отметить, что в целях сокрытия различных недостатков, а иногда и признаков прямых злоупотреблений, работники бухгалтерского аппарата могут прибегать к фальсификации баланса. Фальсифицированные балансы используются в качестве доказательств при расследовании преступлений. Но это не единственный случай обращения работников правоохранительных органов к балансам и отчетности. Содержащаяся в балансе информация более широко используется для первичного поиска признаков преступлений, обнаружения новых доказательственных материалов, в целях профилактики правонарушений.

Изучение баланса работниками правоохранительных органов по своему содержанию отличается от аналогичных исследований. При решении криминалистических задач производится первичный оперативный поиск, расширение системы доказательств, в показателях баланса ищут определенные характерные изменения, которые с большей степенью вероятности могут объясняться совершенным преступлением. Особенность такого экономико-криминалистического анализа в том, что его объектом становятся лишь отдельные показатели баланса, реагирование на предполагаемый способ совершения преступления, но во всех случаях эти показатели изучаются в комплексе с конкретными показателями других форм периодической отчетности предприятия.

⁴ Кондраков Н. П. Бухгалтерский учет : учебник. М., 2013. 592 с.

§ 3. Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и содержание. Сущность и значение приема двойной записи

Как уже отмечалось, баланс отражает имущественное состояние предприятия на определенную дату. Естественно, что повседневный учет хозяйственных операций на балансе является громоздким и практически неосуществимым.

Поэтому учет повседневно совершающихся в предприятии хозяйственных операций, изменяющих состав средств и источников их формирования, ведется с помощью другого элемента метода бухгалтерского учета — счетов текущего учета.

Бухгалтерский счет представляет собой способ группировки и текущего отражения однородных средств, их источников и хозяйственных процессов в целях оперативного контроля за ними.

На каждый элемент хозяйственной деятельности открывается отдельный счет, который имеет название и кодовый номер. Перечень счетов, используемых для учета финансово-хозяйственной деятельности, дан в Плане счетов.

В едином Плане счетов предусмотрено около 100 синтетических счетов текущего учета. Каждый счет имеет цифровое обозначение или шифр. Шифром счета является его порядковый номер в счетном плане⁵.

Практически счет представляет собой таблицу двухсторонней формы, левая сторона которой называется «дебет», а правая — «кредит» (рис. 5).

Счет	
Дебет	Кредит

Рис. 5. Структура счета

Термины «дебет» и «кредит» играют чисто техническую роль для обозначения стороны таблицы счета.

Записать хозяйственную операцию в дебет счета означает дебетовать счет. Сделать запись в кредит счета означает кредитовать счет.

⁵ Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н : в ред. приказа Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 142н // Рос. газета. 2000. 16 мая ; Финансовая газета. 2010. 23 дек.

Итог сумм, записанных по дебету или кредиту за отчетный период без учета начального и конечного остатков, называется дебетовым или кредитовым оборотом. Остаток по счетам на конец или начало отчетного периода называется конечным или начальным сальдо.

Все счета делятся на две основные группы: *активные* и *пассивные*, в зависимости от принадлежности их к активу или пассиву баланса. В учете применяются также *активно-пассивные счета*.

На активных счетах ведется учет средств предприятия: их наличие, состав, движение. К активным счетам можно, например, отнести такие, как: «Основные средства» — 01, «Материалы» — 10, «Расчетный счет» — 51, «Касса» — 50 и т. д.

На пассивных счетах учитываются источники формирования средств: их наличие, состав, движение, а также обязательства. Например, счет «Уставный капитал» — 80, «Прибыль» — 99 и др.

Активные и пассивные счета имеют различное строение (табл. 4).

Таблица 4. **Схема активного и пассивного счетов**

Активный счет	
Дебет	Кредит
н. с. + д. оборот к. с.	– к. оборот

Пассивный счет	
Дебет	Кредит
– д. оборот	н. с. + к. оборот к. с.

В дебет активного счета записываются:

- 1) начальные остатки (сальдо), взятые из актива баланса;
- 2) все увеличения начальных сумм записываются в дебет счета.

Сумма хозяйственных операций, записанных в дебете счета, называется дебетовым оборотом;

- 3) остаток (сальдо) денег на конец отчетного периода.

В кредит активного счета записываются уменьшения тех сумм, которые отражены в дебете. Сумма хозяйственных операций, записанных в кредите счета, называется кредитовым оборотом.

В активных счетах сальдо конечное должно быть только дебетовым и определяется по формуле:

$$Ск = Сн + До - Ко,$$

где $Ск$ — сальдо конечное; $Сн$ — сальдо начальное; $До$ — дебетовый оборот; $Ко$ — кредитовый оборот.

В пассивных счетах порядок записей хозяйственных операций противоположен.

В кредит пассивного счета записывают:

- 1) начальный остаток, взятый из пассива баланса;
- 2) все увеличения учитываемого объекта. Все увеличения за отчетный период образуют кредитовый оборот.
- 3) конечное сальдо.

В дебете пассивного счета записывается уменьшение учитываемого объекта. Все уменьшения за отчетный период образуют дебетовый оборот пассивного счета.

В пассивных счетах конечное сальдо должно быть только кредитовым и подсчитывается по формуле:

$$Ск = Сн + Ко - До$$

Итак, следует помнить, что в активных счетах сальдо записывается в дебет, а в пассивных, наоборот, — в кредит. Таким образом, в активных счетах сальдо может быть только дебетовое и нулевое, так как имущество не может выбывать в большем размере, чем оно имеется. В пассивных счетах сальдо может быть кредитовым или нулевым, поскольку уменьшение источника ограничено его размерами. Данное условие вытекает из того, что невозможно использовать средств больше, чем их имелось, и, соответственно, уменьшение источников средств ограничено размерами этого источника.

Изложенное правило имеет важное доказательственное значение при расследовании и рассмотрении уголовных дел о хищениях собственности или об экономических преступлениях.

Кроме активных и пассивных счетов в бухгалтерском учете есть группа счетов, которые называются активно-пассивными.

Активно-пассивные счета могут иметь как односторонний (по дебету или по кредиту), так и двусторонний остаток (развернутое сальдо — одновременно по дебету и кредиту). Дебетовое сальдо означает дебиторскую задолженность — задолженность других субъектов хозяйствования перед самим предприятием. Кредитовое сальдо означает кредиторскую задолженность — задолженность предприятия перед другими субъектами хозяйствования. Например, счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (табл. 5).

Таблица 5. Структура активно-пассивного счета

Дебет	Кредит
Остаток дебиторской задолженности на начало месяца (Сн)	Остаток кредиторской задолженности на начало месяца (Сн)
+ Увеличение дебиторской задолженности – Погашение кредиторской задолженности	+ Увеличение кредиторской задолженности – Погашение дебиторской задолженности
Обороты по дебету (До)	Обороты по кредиту (Ко)
Сальдо конечное (Ск)	Сальдо конечное (Ск)

Сальдо конечное на активно-пассивном счете определяется следующим образом:

определяется дебетовая сумма:

$$\Sigma Д = ДСн + До;$$

определяется кредитовая сумма:

$$\Sigma К = КСн + Ко.$$

Если $\Sigma Д > \Sigma К$, то $ДСк = \Sigma Д - \Sigma К$.

Если $\Sigma Д < \Sigma К$, то $КСк = \Sigma К - \Sigma Д$

К активно-пассивным счетам можно отнести такие счета, как: 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»; 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»; 99 «Прибыли и убытки» и т. д.

Запись в счете бухгалтерского учета производится с использованием метода двойной записи. Сущность двойной записи состоит в том, что каждая хозяйственная операция отражается в одной и той же сумме по дебету одного счета и кредиту другого счета.

Взаимосвязь счетов, на которых отражается операция, называется корреспонденцией счетов, а сами взаимосвязанные счета, на которых отражаются хозяйственные операции, называются корреспондирующими.

Метод двойной записи имеет большое контрольное значение, поскольку обеспечивает не только равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов, но также сумм начальных и конечных остатков по активным и пассивным счетам. При этом проверка правильности оборотов и остатков на счетах не вызывает затруднений.

Рассмотренный порядок записи в бухгалтерские счета на односторонней основе не дает полного представления о хозяйственной операции. Например, записи в одном отдельном счете «Касса» (табл. 6).

Таблица 6. Отражение операций на счете «Касса»

Касса (50 счет)	
Дебет	Кредит
н. с. 100000 д. о. 50000 к. с. 90000	к. о. 60000

Анализируя этот счет, мы можем лишь сказать, что в кассу поступило 50 000 рублей, но откуда они поступили — неясно, т. е. не известен источник их поступления. Деньги могли поступить с расчетного счета в банке или возвращены подотчетными лицами и т. д.

Запись в кредите счета 60000 р. означает выдачу этой суммы из кассы, но неизвестно, кому они выданы и для каких целей. Чтобы получить ответы на эти вопросы, необходимо одновременно со счетом «Касса» проанализировать и другие бухгалтерские счета, в которых данные хозяйственные операции обязательно будут отражены. Сущность двойной записи заключается в том, что каждая хозяйственная операция записывается одновременно не менее чем в двух взаимосвязанных счетах: в дебете одного и кредите другого счета в равной сумме (табл. 7).

Таблица 7. Прием двойной записи

Счет 51 Расчетный счет	
Дебет	Кредит
н. с. 500000	1) 50 000
к. с. 450000	

Счет 71 Расчеты подотчетными лицами (в тыс. руб.)	
Дебет	Кредит
2) 60 000	
к. с. 60 000	

Касса (счет 50)	
Дебет	Кредит
н. с. 100 000	2) 60 000
1) 50 000	
к. с. 90 000	

Корреспонденция счетов с указанием суммы хозяйственной операции, как правило, проставляется на самих документах, отражающих хозяйственную операцию, а иногда на отдельных бланках, которые называются «мемориальным ордером».

Запись на бухгалтерских счетах с указанием сумм называется бухгалтерской проводкой (контировкой). Бухгалтерской проводкой называется указание дебетуемого и кредитуемого счетов и суммы осуществления хозяйственных операций. Если, например, говорить о хозяйственной операции по перечислению денег с «Расчетного счета» на счет «Касса» в сумме 50 000 рублей, то данную операцию, применяя бухгалтерскую проводку, записывают следующим образом: Д 50, К 51 — 50 000 р.

Бухгалтерские проводки делятся на два вида:

1) простые — проводки, в которых принимают участие два бухгалтерских счета, один из которых дебетуется, а другой кредитуется (Д 50, К 51 — 50000);

2) сложные — проводки, в которых принимают участие больше двух бухгалтерских счетов (Д 20, Д 10, К 71 — 3500).

Сложные бухгалтерские проводки бывают двух типов:

— один счет дебетуется, а два и больше кредитуются;

— один счет кредитуется, а два и больше дебетуются.

Метод двойной записи имеет основополагающее значение в деле контроля за правильностью отражения хозяйственных операций в счетах бухгалтерского учета и при составлении баланса. Исходя из того, что каждая хозяйственная операция, вызывая двухсторонние изменения одновременно и в одинаковых суммах в дебете одних и кредите других счетов, можно сказать, что итог всех дебетовых записей должен быть равен итогу всех кредитовых записей. Несовпадение этих двух итогов будет указывать на допущенную ошибку в записях, которую необходимо найти и устранить, что и позволяет сделать применение метода двойной записи.

Все совершаемые в хозяйстве операции отражаются в бухгалтерском учете день за днем по мере их совершения. Такой порядок записей носит название хронологической записи. Помимо учета в хронологическом порядке ведется также учет в систематизированном, т. е. сгруппированном по однородным операциям виде, что и производится на счетах бухгалтерского учета⁶.

В зависимости от полноты содержания счета подразделяются на синтетические и аналитические (рис. 6).

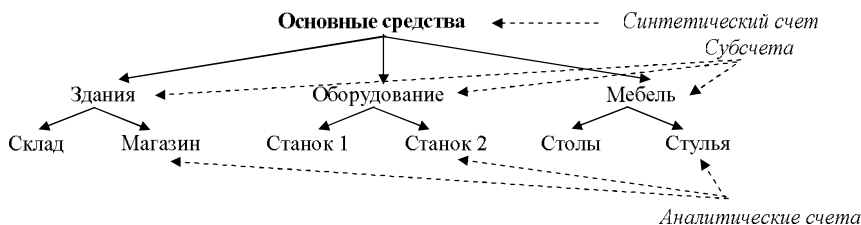


Рис. 6. Взаимосвязь синтетического и аналитического учета

⁶ Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34н : в ред. приказа Минфина России от 24 декабря 2010 г. № 186н // Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23 ; 2011. № 13.

Синтетические счета дают обобщенные показатели о хозяйственных средствах, источниках и процессах, т. е. синтезируют детальные сведения. Эти счета ведутся только в денежном выражении. К синтетическим относятся все счета, которые открываются на основе статей бухгалтерского баланса.

Аналитические счета служат для детализации сведений, содержащихся в синтетических счетах. Они открываются на основе и в развитие определенного синтетического счета. Аналитические счета, отражающие движение материальных ценностей (основные материалы, топливо, готовая продукция) содержат не только денежные, но и натуральные единицы измерения (килограммы, тонны, метры и т. д.).

Форма этих счетов имеет графы для учета денежных и количественных показателей и называется количественно-суммовой (табл. 8).

Таблица 8. Схема аналитического счета

Дебет		Кредит	
Количество	Сумма	Количество	Сумма

На практике для каждого аналитического счета открывается обычно отдельный баланс-карточка аналитического учета.

Счета синтетического учета имеют непосредственную взаимосвязь с бухгалтерским балансом. Счета аналитического учета такой взаимосвязи с балансом не имеют и его составной частью не являются. Они непосредственно взаимосвязаны лишь с соответствующими синтетическими счетами вследствие того, что каждая хозяйственная операция, отраженная в синтетическом счете, параллельно записывается (расшифровывается) в соответствующих аналитических счетах.

Взаимосвязь синтетических и аналитических счетов выражается в следующем:

1. Сумма начальных остатков (сальдо) аналитических счетов должна быть равна начальному остатку (сальдо) того синтетического счета, в развитие и для расшифровки которого открыты данные аналитические счета.
2. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов счетов аналитического учета должна быть равна дебетовому и кредитовому оборотам синтетического счета, в развитие которого открыты данные аналитические счета.
3. Сумма конечных остатков (сальдо) аналитических счетов должна быть равна конечному остатку (сальдо) того синтетического счета, к которому открыты данные аналитические счета. Неправильная постановка и запущенность аналитического учета может быть использована преступниками для совершения хищений.

ГЛАВА III. ПРИЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ СЛЕДОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ И НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

§ 1. Понятие о бухгалтерских документах, их юридическое значение. Правила заполнения бухгалтерских документов

Ведение бухгалтерского учета у экономических субъектов начинается с первичного учета — это первая (начальная) стадия учетного процесса, на которой производится измерение данных хозяйственных операций и регистрация их в документах.

Первичный учет является основой синтетического и аналитического учета. Поэтому от его точности и своевременности зависит качество учетных показателей и их роль в деле контроля и руководства хозяйственно-финансовой деятельностью предприятий.

Первичные бухгалтерские документы — это документы, составляемые в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после их завершения и являющиеся первым свидетельством их осуществления. Если хозяйственная операция не зарегистрирована, говорить, что она совершена, не имеет смысла.

Множество различных первичных документов образуют основание бухучета. Единообразный подход к составлению первичных документов является основой формирования к ним общих требований, которые не зависят от вида и назначения документа.

Бухгалтерские документы отличаются:

- содержанием и назначением (право на совершение хозяйственных операций, письменное свидетельство фактического совершения хозяйственной операции, основание для бухгалтерских записей, импульс движения учетной информации);
- типами применяемых документов (формы бланков);
- наличием обязательных реквизитов, требований, предъявляемых к оформлению документов;

- этапами обработки документов (расценка, таксировка, кодирование);
- способами исправления записей в документах;
- схемой документооборота (порядок заполнения, использования, передачи в архив, сроки хранения документов).

Каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок (п. 1 ст. 9 Закона о бухучете¹).

Исходя из вышесказанного можно сделать вывод, что единственным основанием для отражения хозяйственных операций в бухгалтерском учете являются первичные учетные документы — письменные акты, фиксирующие факты хозяйственной жизни в соответствии с требованиями нормативных актов. При помощи первичных учетных документов впервые регистрируется каждый факт хозяйственной жизни — сделка, событие, операция, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и (или) движение денежных средств (п. 8 ст. 3 Закона о бухучете).

Таким образом, формируя понятие документов, можно сказать, что документы представляют собой письменное подтверждение действительно осуществленной хозяйственной операции, сделки, события и права на их совершение.

Способ оформления хозяйственных операций документами носит название документация. Документация используется для управления предприятиями, учреждениями и организациями. Указания о совершении хозяйственных действий выдаются в форме соответствующих документов — приказов, распоряжений (например, об отпуске материалов, о выдаче денежных средств и т. п.) для работников, исполняющих эти приказы и распоряжения, такие документы служат обоснованием совершенных ими хозяйственных операций.

Очень важную роль документы играют в деле обеспечения сохранности материальных ценностей и денежных средств. Строгое соблюдение правил приемки и отпуска материальных ценностей, а также своевременное оприходование и выдача денежных средств на основе своевременно и надлежаще оформленных бухгалтерских документов предотвращает

¹ *О бухгалтерском учете* : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ : в ред. Федерального закона от 28 декабря 2013 г. № 425-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50, ст. 7344 ; 2013. № 52, ч. 1, ст. 6990.

возможность злоупотреблений по незаконному расходованию этих ценностей со стороны материально ответственных и должностных лиц.

Важно учитывать также и сроки хранения документов бухгалтерского учета, которые определены Законом о бухучете и приказом Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»².

Отражение в учете хозяйственных операций исключительно на основе документальных данных позволяет на любой момент времени иметь достоверные сведения о наличии тех или иных средств у каждого материально ответственного лица в отдельности, а также в целом у того или иного предприятия.

Кроме того, документы имеют важное правовое значение. Являясь письменным подтверждением действительно осуществленной хозяйственной операции и обоснованием записей в бухгалтерском учете, документы в процессе процессуальной деятельности приобретают доказательственную силу и используются в качестве письменных доказательств при рассмотрении дел на предварительном следствии и судебном разбирательстве.

В Законе о бухучете, Положении по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» сформулированы и определены общие требования по заполнению бухгалтерских документов и составлению бухгалтерской отчетности. Исходя из данных нормативных актов, можно вывести три основных правила заполнения бухгалтерских документов.

Правило 1. Бухгалтерские документы составляются на типовых, стандартных бланках, установленных для каждого факта хозяйственной жизни.

Формы первичных учетных документов определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

Обязательными в применении остались лишь некоторые унифицированные формы (в случаях, когда их применение предусмотрено другими законами или подзаконными нормативными актами) по учету:

- кассовых операций (например, формы № КО-1, КО-2, КО-4, КО-5);
- труда (например, форма № Т-49, Т-53);
- услуг по перевозке грузов.

² Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23.

Это не все унифицированные формы, обязательные к применению, несмотря на предоставленную свободу разработки собственных форм.

Правило 2. Первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью (используя усиленную квалифицированную электронную подпись). Если документ составляется на бумажном носителе, то записи в документах необходимо производить чернилами, на пишущей машинке либо через принтер. Текст и цифры должны быть написаны таким образом, чтобы легко читались и удобно обрабатывались, а также не вызывали сомнений в достоверности документа. Все незаполненные графы в документе должны быть прочеркнуты, чтобы в них не могли быть вписаны какие-либо добавочные сведения после составления документа. В денежных документах суммы прихода и расхода должны писаться прописью.

Правило 3. Документы должны быть заполнены правильно и в полном объеме в соответствии с требованиями, без помарок, подчисток и неоговоренных исправлений.

Первичный учетный документ обязательно должен содержать реквизиты.

Реквизиты — это установленная нормативными актами совокупность элементов, обеспечивающих необходимую информацию.

Документы имеют обязательные и необязательные реквизиты. Согласно ст. 9 Закона о бухучете первичные документы должны иметь следующие обязательные реквизиты:

- 1) наименование и номер документа (накладная, акт и т. п.);
- 2) дату составления документа;
- 3) наименование, адрес экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание хозяйственной операции, величину натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 5) наименование сторон, участников, совершивших сделку, операцию;
- 6) данные должностных лиц, ответственных за оформление хозяйственной операции;
- 7) дату совершения хозяйственной операции;
- 8) личные подписи лиц, ответственных за хозяйственную операцию, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для их идентификации.

Необходимо иметь в виду, что перечень реквизитов по отдельным первичным учетным документам может быть расширен другими нормативными актами. Например, требования к реквизитам путевого листа содержатся в приказе Минтранса России от 18 сентября 2008 г. № 152³, принятом во исполнение ч. 1 ст. 6 Федерального закона от 8 ноября 2007 г. № 259-ФЗ «Устав автомобильного транспорта и городского наземного электрического транспорта»⁴.

К числу необязательных реквизитов относятся все другие сведения, которые сочтет нужным внести в документ предприятие, составляющее данный документ. К ним относятся: код, шифр, штамп, печать. В основном необязательные реквизиты присутствуют в документах, обращающихся внутри предприятия.

В процессе ведения бухгалтерского учета при отражении хозяйственных операций в бухгалтерских документах и учетных регистрах могут быть допущены случайные ошибки. Характер этих ошибок разнообразен. Иногда в документах записывается неверный текст или неверная сумма, допускаются ошибки в подсчетах количественных или суммовых итогов и т. п. Данные ошибки могут быть выявлены как в ходе текущей регистрации, так и при составлении отчетности.

Ошибкой следует считать неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации (п. 2 ПБУ 22/2010⁵).

Ошибка в бухгалтерском учете — это 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.

Для исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете применяется три способа:

- 1) корректурный;
- 2) красного сторно;
- 3) дополнительной проводки (контровка).

³ *Об утверждении* обязательных реквизитов и порядка заполнения путевых листов : приказ Минтранса Российской Федерации от 18 сентября 2008 г. № 152 // Рос. газета. 2008. 10 окт.

⁴ Рос. газета. 2007. 17 нояб.

⁵ *Об утверждении* Положения по бухгалтерскому учету «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности» (ПБУ 22/2010) : приказ Минфина Российской Федерации от 28 июня 2010 г. № 63н // Там же. 2010. 6 авг.

Сущность корректурного способа исправления ошибочных записей заключается в том, что неверная цифра, сумма, слово зачеркивается одной чертой. Данным методом можно исправлять ошибочные записи во всех бухгалтерских документах, кроме счетов бухгалтерского учета и бухгалтерских проводок.

При исправлении ошибки данным способом следует соблюдать следующие правила:

- неправильный текст или суммы зачеркиваются одной чертой (так, чтобы можно было прочесть исправленное);
- над зачеркнутым надписывается исправленный текст или сумма;
- исправление ошибки в первичном документе оговаривается надписью «исправлено»;
- проставляется дата внесения исправления;
- проставляются подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для их идентификации.

Следует помнить об исключении: запрещено вносить исправления в кассовые и банковские документы.

Если ошибка допущена в счетах бухгалтерского учета, то, в зависимости от характера ошибки, применяются два других способа исправления ошибочных записей: красное сторно, дополнительная проводка.

Способ красного сторно основан на том, что по правилам, принятым в бухгалтерском учете, любая цифра, записанная красными чернилами, считается отрицательной (т. е. со знаком минус) и при подсчете итогов вычитается. При применении способа красного сторно неправильная запись повторяется красными чернилами во всех учетных регистрах, где была допущена ошибка, а затем пишется правильная запись обычными чернилами.

Дополнительная проводка применяется в тех случаях, когда первоначальная бухгалтерская проводка (контировка) была составлена в заниженной сумме. В дополнение к первоначальной проводке составляется новая проводка с указанием тех же корреспондирующих счетов на сумму допущенной ошибки. Дополнительная проводка пишется обычными чернилами.

Способы красного сторно и дополнительной проводки применяются не только для исправления случайных ошибок, но и для внесения уточнений в учетные регистры после отклонений фактической себестоимости продукции от плановой. При исправлении ошибок способом красного сторно и способом дополнительной проводки бухгалтер обя-

зан составить справку, в которой указывается обоснованность исправления, а также поясняется, что и как надлежит исправить.

Иногда в целях сокрытия результатов совершенного злоупотребления счетные работники делают необоснованные сторнировочные или дополнительные проводки или же в приложенных к ним справках указывают неправильные данные. Поэтому встречающиеся в бухгалтерских документах и регистрах дополнительные записи, произведенные красными и обычными чернилами, необходимо подвергать тщательной проверке.

Итак, бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения уголовных дел в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК РФ) и отдельных составов преступлений против государственной власти, государственной службы и службы в органах самоуправления (глава 30 УК РФ).

Это обусловлено следующими обстоятельствами:

- бухгалтерские документы имеют очень важное значение при проведении документальных ревизий и проверок по уголовным и гражданским делам;

- бухгалтерские документы, изученные оперативными работниками в процессе наведения справок, могут способствовать эффективно-му решению конкретных задач оперативно-розыскной деятельности и служить основанием для возбуждения уголовного дела (п. 3 ч. 1 ст. 140 УПК РФ);

- все виды документов (первичные, сводные, учетные регистры, документы оперативного и неофициального учета) являются объектами исследования не только судебно-бухгалтерской экспертизы, но и других видов экспертиз;

- бухгалтерские документы могут способствовать установлению истины по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и иметь существенное значение в качестве доказательств (ч. 3. ст. 81, ст. 84 УПК РФ; ст. 55 ГПК РФ), а также в процессе судебного следствия при их оглашении судом.

В связи с этим бухгалтерские документы являются важным источником сведений о противоправных деяниях в экономической сфере и могут использоваться в качестве доказательств, поэтому они должны обязательно приобщаться сотрудниками правоохранительных органов к делу.

§ 2. Классификация бухгалтерских документов

Значимой предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в предупреждении, обнаружении и раскрытии хищений, должностных и хозяйственных преступлений является знание работниками правоохранительных органов их классификации. Данные знания дают представление о многообразии возможных нарушений связей между учетными документами и отраженными в них фактами хозяйственной жизни; помогают разобраться в бухгалтерских документах, не прибегая к помощи специалиста-бухгалтера; позволяют целенаправленно осуществлять активную поисковую работу и реализовывать проверенные сведения о выявленных нарушениях в целях профилактики или раскрытия преступления.

В связи с тем, что каждый документ в хозяйственной деятельности предприятий играет определенную роль, а также для рациональной организации работы предприятий разработана и существует классификация документов по различным основаниям:

1. *По назначению* документы делятся на: распорядительные, исполнительные и комбинированные.

Распорядительные — это документы, в которых содержатся задания о выполнении хозяйственных операций (поручение банку о перечислении денег, наряд на сдельные работы, приказы, доверенности, платежные поручения банку на перечисление денежных сумм и т. п.).

Исполнительные (оправдательные) — документы, в которых отражены законченные хозяйственные операции и документы учетного оформления, составляемые счетными работниками на основе распорядительных документов (приходный (расходный) кассовый ордер на получение (выдачу) наличных денег из кассы предприятия; приходная (расходная) накладная на получение (отпуск) товара и т. п.).

Комбинированные — это документы, в которых сочетаются признаки распорядительных и исполнительных документов. Сначала эти документы выступают в качестве распорядительных, а затем становятся исполнительными. Так, расходный кассовый ордер до выдачи денег (в момент поступления документа из бухгалтерии в кассу) является распорядительным, а после выдачи по нему денег — исполнительным документом. После включения расходного ордера в кассовый отчет он становится документом учетного характера.

2. *По месту составления* документы подразделяются на внутренние (составлены работниками данного экономического субъекта) и внешние (поступили из других предприятий или организаций).

3. *По порядку отражения операции* документы делятся на первичные и сводные.

Первичные — это документы, которые должны быть составлены при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным, то непосредственно после его окончания. Они непосредственно отражают отдельные факты хозяйственной жизни (кассовый ордер, требование и т. п.).

Сводные — объединяющие ряд хозяйственных операций, отраженных до этого в нескольких первичных документах (авансовый отчет, отчет кассира, кладовщика и т. п.).

Это деление имеет большой практический интерес. Оно показывает сущность связи между первичными и сводными документами, которую необходимо учитывать при поиске следов преступлений.

4. *По способу охвата операции* документы делятся на разовые и накопительные.

Разовыми называются документы, в которые сведения о совершенной хозяйственной операции заносятся в один рабочий прием (платежная ведомость, накладная, выписка из лицевого счета в банке и др.).

В накопительные документы сведения об однородных хозяйственных операциях заносятся в несколько рабочих приемов (каждая операция записывается в нем отдельно), и общий объем всех операций определяется после их совершения, когда подводятся соответствующие итоги. Например, лимитно-заборная карта на выдачу материалов со склада в производство.

5. *По содержанию операции* документы делятся на материальные, денежные и приходные.

Материальные документы предназначены для фиксации хозяйственных операций, связанных с движением основных средств, товарно-материальных ценностей, незавершенного производства, готовой продукции (накладные, акты о замене материалов, счета-фактуры и др.).

Денежные документы показывают движение денежных средств. С их помощью учитываются кассовые и банковские операции (чеки, выписки банка, кассовые приходные и расходные ордера и т. д.).

Расчетные документы отражают расчеты предприятия с юридическими и физическими лицами. Расчетными документами оформляют хозяйственные операции по расчетам с дебиторами и кредиторами, поставщиками и подрядчиками, заказчиками, работниками предприятия, бюджетом, органами социального страхования (платежные поручения и требования, расчетные чеки, расчетно-платежные ведомости, авансовые отчеты, наряды на работы и т. д.).

6. *По количеству учитываемых позиций* выделяют однострочные и многострочные документы.

7. *По степени использования средств механизации* документы делятся на заполняемые ручным способом и на машинах — полностью или частично. На сегодняшний день широкое применение в бухгалтерии получили электронные документы (47,49%). Закон о бухгалтерском учете вслед за другими законодательными актами уравнил документы на бумажном носителе и составленные в электронном виде по юридической силе. Электронный документ представляет собой документированную информацию, представленную в электронной форме, т. е. в виде, пригодном для восприятия человеком с использованием электронных вычислительных машин, а также для передачи по информационно-телекоммуникационным сетям или обработке в информационных системах. Такое определение находим в ст. 2 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 149-ФЗ «Об информации, информационных технологиях и о защите информации»⁶.

Важное значение для юристов при обнаружении и выявлении преступлений имеет классификация бухгалтерских документов *по качественным признакам*. Правильная группировка учетных документов по качественным признакам позволяет наиболее полно и объективно расследовать хозяйственно-должностные преступления. Выделяют две основные группы документов: полноценные и неполноценные.

Требования, предъявляемые к полноценным первичным бухгалтерским документам:

1. Формальное требование: бухгалтерский документ должен быть составлен по установленной форме, соответствующим способом (типографским, компьютерным, на машинке, заполненный шариковой ручкой) и иметь необходимые реквизиты.

2. Требование законности: документ должен отражать законные по своему содержанию хозяйственные операции.

3. Требование действительности: бухгалтерские документы должны отражать реально совершенные хозяйственные операции.

4. Требование своевременности: первичный документ должен быть составлен в момент совершения операции либо непосредственно после ее окончания.

Документы, не отвечающие хотя бы одному из вышеперечисленных требований, являются неполноценными. В зависимости от того, какое

⁶ Рос. газета. 2006. 29 июля.

требование нарушено, неполноценные документы подразделяются на следующие группы:

1. Неправильно оформленные. К ним относятся документы, в которых отсутствуют необходимые реквизиты, имеющие лишние реквизиты, с ненадлежащими реквизитами, недооформленные. Например, расходный кассовый ордер, в котором в качестве распорядителя о выдаче денег расписалось лицо, не имеющее на это полномочий.

2. Документы, отражающие незаконные по своему содержанию хозяйственные операции. К ним относятся те документы, которые составлены с нарушением действующих законов и правил, и документы с нарушением действующих норм и расценок.

3. Документы, отражающие хозяйственные операции, которые в действительности не выполнялись (в полном объеме, частично, в отношении отдельных сторон операций). Такие документы отражают вымышленные (фиктивные) факты хозяйственной жизни. Фиктивный (от лат. *fictio* — вымысел) — это вымышленный первичный документ, который зарегистрирован в сводном документе, но в действительности никогда не существовал.

§ 3. Приемы исследования бухгалтерских документов

Каждая хозяйственная операция отражается в первичных учетных документах. Вторичное отражение эти операции получают в учетных регистрах, которые служат для ежемесячного обобщения результатов хозяйственной деятельности данной организации. В свою очередь на основе записей учетных регистров счетные работники составляют периодическую (месячную, квартальную, годовую) отчетность. Реальность данных бухгалтерского учета регулярно проверяется в процессе инвентаризаций. Учитывая эти закономерности, оперативно-следственные работники могут эффективно применять соответствующие методы проверки данных бухгалтерского учета, которые помогают выявить доказательственную судебно-бухгалтерскую информации либо квалифицированно оценить материалы, представленные органами финансового контроля.

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

По сфере применения методы подразделяются на общие и частные. Общие используются при анализе различных учетных документов и операций во всех отраслях экономики и на всех участках деятельности

хозяйствующих субъектов. Частные методы применяются для проверки определенных групп документов и хозяйственных операций на отдельных участках.

По формам отражения замаскированных правонарушений в учетных данных принято подразделять методы на три группы:

- направленные на выявление противоречий в содержании одного отдельно взятого документа;

- помогающие обнаружить несоответствия, проявляющиеся в содержании нескольких взаимосвязанных документов;

- позволяющие выявить отклонения от обычного (нормального) порядка движения материальных ценностей.

Для обнаружения учетных несоответствий в целях выявления признаков хищения применяют соответствующие приемы: приемы исследования одного отдельно взятого документа; приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или несколько взаимосвязанных хозяйственных операций; приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородных ценностей.

В связи с этим *по объектам* различают методы проверки: одного отдельно взятого бухгалтерского документа (формальная, арифметическая и нормативная проверки); нескольких документов, отражающих одну и ту же или несколько взаимосвязанных хозяйственных операций (встречная проверка и взаимный контроль); учетных данных, отражающих движение однородных ценностей (восстановление учетных записей по документам, обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье), хронологический и сравнительный анализы).

По способам исследования содержащихся в документах сведений методы подразделяются на:

- методы документальной проверки, помогающие выявить признаки противоправных деяний путем изучения документального оформления одной или нескольких (взаимосвязанных или однородных) хозяйственных операций;

- методы фактической проверки, т. е. специально организуемые контрольные действия (выборочная инвентаризация, контрольный обмер незавершенного строительства, контрольные операции и подобные мероприятия), с результатами которых не совпадает содержание проверяемых документов. С помощью данных приемов обнаруживаются фактические несоответствия, т. е. несоответствия содержания даже правильно оформленных документов действительному содержанию реальной хозяйственной деятельности организации.

Совокупность приемов, входящих в названные группы, и образует методику выявления признаков хищений по бухгалтерским документам.

Рассмотрим более подробно каждый из этих приемов.

1. Исследование одного, отдельно взятого документа осуществляется тремя основными методами.

При формальной проверке производится осмотр документа в целях выявления материального подлога, следов подчистки, травления, приписок, подклейки. Обращается внимание на оттиски штампов, печатей. Выясняется наличие в документе необходимых, дополнительных (излишних) или сомнительных реквизитов.

Арифметическая проверка устанавливает правильность итоговых показателей, подсчитанных как по горизонтальным, так и по вертикальным строчкам и графам документа. Например, подсчет по столбцам документа — правильность подсчета платежно-расчетной ведомости по графам «Всего начислено» или «К выдаче на руки», подсчет по строчкам — правильность общей стоимости изделий в наряде.

Нормативная проверка содержания отдельного документа предусматривает его изучение с точки зрения соответствия действующим на момент составления документа законам, ведомственным нормативным актам, инструкциям, правилам. С помощью данной проверки выявляют правильно оформленные, но незаконные по своему содержанию, а потому недоброкачественно исполненные документы.

2. Исследование нескольких документов, отражающих одну и ту же или несколько взаимосвязанных хозяйственных операций.

Стремясь уйти от ответственности, преступники нередко фабрикуют подложные документы, которые по внешнему виду не отличаются от подлинных (например, бестоварная накладная). Внутренних противоречий такой отдельно взятый документ обычно не содержит, противоречие можно выявить только между несколькими взаимосвязанными документами. В таких случаях подлог выявляют, сопоставляя изучаемый документ с другими, отражающими ту же или несколько взаимосвязанных хозяйственных операций. Для обнаружения такого несоответствия применяются два метода: метод встречной проверки и метод взаимоконтроля.

Метод встречной проверки документов состоит в сопоставлении разных экземпляров одного и того же документа (в копиях). Цель такого сопоставления — установить тождество всех экземпляров. Как известно, большинство первичных документов оформляются в двух и более экземплярах. Экземпляры одного документа могут находиться в различных организациях.

Нередки случаи, когда преступники совершают подлоги во всех экземплярах одного и того же документа. Поэтому данный метод эффективен в двух основных ситуациях:

— когда между злоумышленниками нет сговора, преступник уничтожил свой экземпляр документа, а другие экземпляры сохранились;

— когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа (преступники не успели сфальсифицировать все экземпляры, и все они сохранились).

Однако сфера применения метода встречной проверки ограничена, и связано это с тем, что некоторые документы (например, наряд или платежная ведомость, приходный и расходный кассовый ордер, карточка складского учета) оформляются в одном экземпляре; на некоторых предприятиях отдельных отраслей экономики (особенно это характерно для предприятий бытового обслуживания населения) составляется один экземпляр документа (например, квитанция, денежный чек, путевой лист автомобиля с отрывным талоном), который выдается на руки отдельным работникам или частным лицам безвозвратно.

Поэтому успех применения данного метода в большей степени зависит от знания графика документооборота, а именно: сколько экземпляров того или иного документа составляется, кто его оформляет, проверяет, обрабатывает, дает разрешение на проведение операции, в какие подразделения или структуры организации направляются соответствующие экземпляры, где хранятся и в течение какого периода. Применение метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы некоторой информации о возможном событии преступления крайне затруднительно. Разновидностью встречной проверки является сопоставление в различных организациях записей по взаимным расчетам.

Метод взаимоконтроля заключается в сопоставлении содержания различных документов и учетных данных, в которых прямо или косвенным образом отражается проверяемая хозяйственная операция. Так, ведомость на выдачу заработной платы может быть сопоставлена при проверке с нарядами, табелями, лицевыми счетами или расчетными книжками рабочих и служащих.

Данный метод используется прежде всего для выявления признаков подлога в конкретных учетных документах. Такими признаками могут быть:

— отсутствие каких-либо взаимосвязанных документов, обычно имеющих в аналогичных случаях;

— противоречия в содержании нескольких различных документов, отражающих одну и ту же или взаимосвязанные хозяйственные операции.

Сопоставлению могут подвергаться: различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций (платежную ведомость сопоставляют с расчетной ведомостью, с первичными документами); бухгалтерские документы и разнообразная небухгалтерская документация, хранящаяся в других отделах предприятия; бухгалтерские документы и данные чернового внутрискладского и иного учета. Неувязки в содержании сопоставленных документов в ряде случаев свидетельствуют о подлоге. Выявление таких неувязок обычно не вызывает больших затруднений. Дело в том, что преступники, как правило, имеют возможность (или считают необходимым) фальсифицировать лишь часть взаимосвязанных документов. Расширение круга исследуемых объектов быстро приводит к обнаружению преступления. Взаимный контроль кроме самого подлога (т. е. выявление подложных документов) позволяет установить круг участников преступления, так как учитываются данные о реальном распределении учетно-контрольных функций в организации.

Посредством данного метода можно установить:

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

Данный прием является одним из наиболее эффективных, но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом плане. Он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления нескольких взаимосвязанных документов.

3. Приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородных ценностей, помогают выявить отклонения, противоречия, необъяснимые при нормальном, правильном движении учетного в документах имущества.

Подлоги в подобных случаях отражаются в данных бухгалтерского учета в виде отклонений от обычного порядка движения ценностей. Например, если остаток масла высшего сорта на определенное число и его поступление в течение последующего месяца меньше, чем расход за тот же период, то это является отражением «необычной» операции, так как нельзя израсходовать больше товара, чем его было получено. Такое рас-

хождение может быть объяснено арифметической ошибкой, либо подлогом в документах, либо реализацией неучтенных товаров.

Подобные отклонения могут быть обнаружены исследованием бухгалтерских документов, отражающих однородные хозяйственные операции с помощью: восстановления учетных записей по исходным документам; анализа ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств с определением остатка после каждого вида операций или дня; сравнительного анализа документов, отражающих однотипные операции.

Таким образом, к числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета, относятся:

- восстановление учетных записей по документам;
- обратная калькуляция (контрольный пересчет готовых изделий в сырье);
- хронологический и сравнительный анализы.

Сущность метода восстановления учетных записей по документам заключается в приведении бухгалтерского и складского учетов в соответствие с требованиями положений, инструкций и других подзаконных нормативных актов, регламентирующих хозяйственную деятельность.

Данный метод рекомендуется применять:

а) при запущенности бухгалтерского (аналитического, синтетического) либо оперативно-технического, оперативного (чаще всего складского, объектового) учетов;

б) при умышленном или случайном уничтожении регистров бухгалтерского или оперативного учетов (если не уничтожена первичная документация);

в) когда первичная документация имеется в полном объеме, однако аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (например, на производстве общественного питания) или в связи со спецификой документального оформления некоторых хозяйственных операций (строительство, розничная торговая сеть);

г) при наличии достоверных данных о подложности записей в аналитическом учете.

Восстановление учетных записей может быть сплошным и выборочным, а также полным или неполным. Путем ежедневного сопоставления приходных или расходных документов с учетом переходящих остатков (хронологический анализ) можно выявить такие отклонения от

нормального оборота ценностей, как: превышение расхода над приходом с остатком на ту или иную дату; систематическое нарушение правил движения денежных средств и материальных ценностей; отсутствие движения товара, пользующегося спросом в течение продолжительного периода, и т. п.

Частными приемами восстановления учетных записей являются:

- метод восстановления количественного учета;
- метод контрольного сличения остатков.

Метод восстановления количественного (количественно-суммового) учета — один из сложных методов проверки хозяйственных операций, который может быть использован при проведении документальной ревизии в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется на предприятиях торговли и общественного питания (склады, оптовые базы, магазины, рестораны, столовые и т. п.). Метод восстановления количественно-суммового учета состоит в том, что по первичным документам в хронологической последовательности восстанавливаются данные о поступлении и расходовании материальных ценностей по каждому сорту, виду или типовому размеру. Сравнение учетных остатков с фактическими остатками позволяет выявить излишки одних товаров и недостачу других. Суть рассматриваемого метода состоит в следующем. Проверяющий заново на основе первичных документов склада составляет картотеку за один или несколько инвентаризационных периодов.

Различают сплошное и выборочное (по отдельным наименованиям) восстановление количественного учета.

Данный метод допустим в двух основных ситуациях:

- когда количественно-суммовой учет на складе в целях сокращения работы вообще не велся, и это обстоятельство было использовано в преступных целях;
- если картотека велась в установленном порядке, но сделанные в ней записи не соответствуют первичной документации.

Он может быть использован при проведении документальной ревизии в организации, где количественный учет товаров не ведется (ведется только в суммарном денежном выражении), хотя каждая операция поступления и расходования материальных ценностей оформляется первичными документами.

Контрольное сличение остатков используется для проверки хозяйственных операций на предприятиях розничной торговли и общественного питания, где действующая система документации исключает возможность восстановления количественного учета.

Сущность метода заключается в том, что данные об остатке товарно-материальных ценностей по инвентаризационной описи на конец проверяемого инвентаризационного периода сопоставляются с итоговыми данными о движении этих ценностей за весь период, начиная от предыдущей инвентаризации.

При применении этого метода, например, в розничном торговом предприятии используются следующие документы: две инвентаризационные описи (на начало и на конец инвентаризационного периода), приходные и расходные документы за этот же период (межинвентаризационный). К расходным товарным документам, принимаемым в расчет, обычно относятся: накладные на отпуск товаров мелким оптом, документы по продаже товаров в кредит, документы на возврат товаров поставщику, на переброску в другие торговые предприятия, акты на уценку и списание конкретных товаров.

Анализируя эти документы, делают количественную выборку данных о движении какого-либо товара за отдельные инвентаризационные периоды. На основе выборки вычисляют главный показатель — максимально возможный остаток данного товара на день инвентаризации, который сравнивают с остатком, проставленным в соответствующей инвентаризационной описи. Таким образом, происходит сличение максимально возможного найденного по документам остатка с остатком, зафиксированным в инвентаризационной описи на конец инвентаризационного периода.

Обратная калькуляция осуществляется путем контрольного пересчета готовых изделий (продуктов, блюд, порций и т. п.) в сырье. Используют данный прием в процессе проверки системы общественного питания. Суть рассматриваемого метода заключается в том, что на предприятиях общественного питания (рестораны, кафе, столовые), где приход каких-либо ценностей указан в продуктах (вес мяса, расход готовых блюд), для восстановления количественного учета применяется пересчет готовых блюд в продукты на основе документов, содержащих цены и нормы расхода, — калькуляционных карточек, технологических карт, рецептурных сборников. При этом ревизором могут дополнительно использоваться и другие документы, фиксирующие расход сырья при приготовлении блюд: план-меню, журнал учета вложений, приходные накладные со склада на производство и др.

На основе имеющихся документов об изготовлении и расходовании (сбыт, реализация) продукции того или иного вида определяется общее количество сырья и материалов, использованных при изготов-

лении всего количества изделий. Данный метод применяется в следующих ситуациях:

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

- хищения связаны с ценообразованием.

С помощью обратной калькуляции могут быть установлены:

- специфичные закономерности в деятельности предприятий, которые используют в качестве поисковых признаков, а иногда и доказательств события преступления;

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

Применение рассматриваемого метода возможно только ревизорами, специализирующимися на проверке объектов общественного питания.

Хронологический анализ проводится путем деления учетного периода на более короткие промежутки времени (месяц делится на декады, декада — на дни и т. п.). В качестве основания периодизации могут использоваться и более длительные периоды. Под учетным периодом понимается отрезок времени, за который материально ответственное лицо составляет свой отчет. Например, экспедитор составляет отчет за каждый день.

Посредством хронологического анализа могут быть установлены:

- необычные закономерности в работе предприятия, которые проявляются в виде вспышек или спадов в осуществлении хозяйственных операций и могут касаться не только количественной, но, что не менее важно, качественной их стороны. Например, может наблюдаться возрастающий объем реализации отдельных видов изделий в период работы конкретных материально ответственных лиц;

- единичные отклонения от нормального оборота, указывающие на возможность подлога в отдельном документе.

Наиболее простым отклонением может быть превышение реализации излишков полученной продукции, т. е. расхода над приходом, на какой-то промежуток времени.

Данный метод прост и вполне доступен любому руководителю хозяйствующего субъекта. Он может осуществляться для сужения круга поиска признаков преступлений и причастных к нему лиц. Проводимый

же ревизором по инициативе правоохранительных органов хронологический анализ предполагает прежде всего выявление сомнительных по своему содержанию документов и информирование об этом инициатора проверки.

Сравнительный анализ заключается в сопоставлении сравниваемой хозяйственной операции с аналогичными в целях выявления возможных, трудно объяснимых обычными причинами, отклонений. Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов однотипных операций: количественные и качественные измерители, даты сопоставления документов и др.

При проведении сравнительного анализа решаются следующие вопросы:

- имеются ли труднообъяснимые с экономической точки зрения значительные отклонения в хозяйственной деятельности по сравнению с аналогичными предприятиями;

- насколько очевидными были найденные несоответствия и какова была реакция на них руководителя предприятия и контролирующих органов.

Названный метод может использоваться как самостоятельно, так и в совокупности с другими аналитическими приемами. Применяется он в основном для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений.

Несмотря на существенные различия, все перечисленные приемы обладают весьма важной чертой, а именно: они базируются на анализе сведений, полученных только из одного источника — из содержания учетных документов и записей.

При осуществлении ревизий и различного рода проверок наряду с документальными используются **методы фактической проверки**, которые имеют самостоятельное значение, но наибольший эффект дают при применении их в комплексе с документальными. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производиться в ходе нее или позднее. Независимо от этого, целью фактической проверки чаще всего является выяснение соответствия содержания документа действительному состоянию хозяйственной операции.

К методам фактической проверки относятся:

1. Инвентаризация, проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в документах и материалах инвентаризации, проверка реального состояния средств хозяйства, отраженного в содержании документа.

2. Контрольные операции (контрольный запуск сырья в производство на промышленном предприятии, контрольные обмеры, выпуск контрольной партии, контрольная закупка и др.).

3. Анализ качества сырья, материалов и готовой продукции (лабораторный анализ, экспертная оценка, кроме экспертизы документов и бухгалтерской экспертизы). Такие исследования проводят обычно по фактам необоснованного списания в расход сырья, продуктов и других материальных ценностей, неполного оприходования производственной продукции. Для анализа качества сырья и готовой продукции назначаются соответствующего вида исследование или экспертиза.

4. Получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ (материально ответственные лица, работники бухгалтерии, сдатчики заготавливаемого сырья и т. п.) или принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций (рабочие, повара, грузчики). Данный метод используется в соответствии с положениями постановления Правительства РФ от 4 февраля 2014 г. № 77 «О федеральной службе финансово-бюджетного надзора»⁷.

5. Получение письменных справок от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов.

Определяя содержание комплекса методов, последовательность их применения, необходимо учитывать особенности хозяйственной деятельности предприятия, а также предполагаемые формы отражения преступлений в учетных данных.

Следует отметить, что некоторые методы документальной и фактической проверок не представляют особой сложности и могут успешно применяться работниками правоохранительных органов в процессе выявления и расследования преступлений. При этом ряд методов требует соответствующей экономической подготовки, знания специфики проверяемой отрасли хозяйства, определенного практического опыта ревизионной работы, поэтому они в полной мере доступны лишь квалифицированным специалистам в соответствующих областях знаний. Различные приемы исследования соответствующих учетных данных могут и должны применяться не только каждый в отдельности, но и в самых разнообразных сочетаниях. Это обеспечивает установление объективной истины в процессе выявления признаков преступлений или расследования уголовного дела и способствует полному раскрытию преступления.

⁷ Собрание законодательства Российской Федерации. 2014. № 6, ст. 591.

ГЛАВА IV. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТЕРИАЛОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В ОПЕРАТИВНО- СЛЕДСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

§ 1. Понятие инвентаризации, ее виды и нормативная регламентация

Одним из наиболее действенных способов выявления экономических преступлений, собирания и закрепления фактических данных, могущих стать доказательством по уголовному делу, является назначение и проведение инвентаризации. Термин «инвентаризация» (лат. *inventarium* — роспись, опись) означает опись имущества (вещественных ценностей и расчетов).

Инвентаризация — это способ проверки фактического наличия остатков ценностей и обязательств, их соответствия данным учета (наличие, состояние и оценка) на одну и ту же дату. Так, инвентаризация имущества — это сверка того, что зафиксировано у бухгалтера в документах, с тем, что находится на складе, в офисе, в обособленном подразделении фирмы. Инвентаризация финансовых обязательств представляет собой сверку задолженностей, которые отражены в бухгалтерском учете, с данными договоров, налоговыми декларациями, актами сдачи-приемки и т. д.

Основными нормативными правовыми актами, регламентирующими порядок и условия инвентаризации, являются: Закон о бухгалтерском учете¹; приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»²; приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации»³.

¹ О бухгалтерском учете : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ : в ред. Федерального закона от 28 декабря 2013 г. № 425-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 50, ст. 7344 ; 2013. № 52, ч. 1, ст. 6990.

² Финансовая газета. 1995. № 28.

³ Бюллетень нормативных актов федеральных органов исполнительной власти. 1998. № 23.

Инвентаризация имущества и финансовых обязательств организации является одной из самых необходимых процедур системы внутреннего контроля. В статье 11 Закона о бухучете определены:

- активы и обязательства, подлежащие инвентаризации;
- процедура сопоставления выявленного при инвентаризации фактического наличия соответствующих объектов с данными регистров бухгалтерского учета;
- порядок регулирования выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета (здесь следует помнить, что выявленные при инвентаризации расхождения подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, к которому относится дата, по состоянию на которую проводилась инвентаризация). Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации. Обязательное проведение инвентаризации устанавливается законодательством Российской Федерации, федеральными и отраслевыми стандартами.

В соответствии с Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств от 13 июня 1995 г. № 49 основными целями инвентаризации являются:

- выявление фактического наличия имущества (как собственного, так и не принадлежащего организации, но числящегося в бухгалтерском учете);
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета (выявление излишков и недостач);
- проверка полноты и правильности отражения в учете имущества и обязательств.

Итак, инвентаризация предполагает проверку наличия и состояния средств предприятия на определенный момент времени путем пересчета, обмера, взвешивания, сверки расчетов с дебиторами и кредиторами, и последующее сопоставление фактического наличия с данными бухгалтерского учета.

Факты несоответствия учетных данных и фактического положения средств и их источников имеют место в случае, когда:

- изменяются физические свойства материальных ценностей;
- учет не в состоянии фиксировать изменения, происходящие в материальных ценностях под влиянием атмосферных, естественных условий;

— имеются злоупотребления или допущены ошибки при приемке и отпуске материальных ценностей;

— имеются ошибки в самих учетных данных.

Для уточнения и дополнения записей по счетам бухгалтерского учета, а также для контроля за сохранностью собственности предприятий и борьбы с возможными злоупотреблениями и служит инвентаризация.

Таким образом, инвентаризация выполняет две функции.

1. Контрольная функция. Инвентаризация является методом фактического контроля деятельности материально ответственного лица и заключается в проверке сохранности товарно-материальных ценностей, качественного состояния сырья, материалов, готовой продукции, правильного ведения складского хозяйства и текущего учета.

2. Учетная функция. Инвентаризация является важнейшим элементом метода бухгалтерского учета. При проведении инвентаризации можно в натуральном измерителе сравнить правильность ведения документации всех хозяйственных организаций.

Различают несколько видов инвентаризации.

По основаниям для проведения инвентаризации делятся на плановые и внеплановые.

Плановые инвентаризации проводятся на предприятии в определенные сроки в течение всего года по календарному графику или плану, заранее разработанному и утвержденному руководителем предприятия. Например, к плановым относятся инвентаризации, проводимые по сроку перед составлением отчетности — 1 раз в год, но не ранее 1 октября отчетного года. Количество инвентаризаций в отчетном году, даты их проведения, перечень имущества и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются предприятием, учреждением, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Внеплановые инвентаризации проводятся вне графика и обязательны:

— при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

— при смене материально ответственных лиц (на день приемки-передачи дел);

— при установлении фактов хищений или злоупотреблений, а также порчи ценностей;

— в случае стихийных бедствий, пожара, аварий или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

— при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса.

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

- при смене руководителя коллектива (бригадира);
- при выходе из коллектива (бригады) более 50% его членов, по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);
- в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации.

По объему охватываемых проверкой материальных ценностей инвентаризации подразделяют на полные и частичные (неполные).

Полные инвентаризации охватывают все виды товарно-материальных ценностей, наличных денежных средств и средств на счетах банковских учреждений, состояние расчетов с кредиторами и дебиторами, а также все права и обязательства предприятия. Такие инвентаризации проводятся, как правило, один раз в год, перед составлением годового отчета. Здесь решается главная задача: обеспечить реальность бухгалтерских балансов на конец года и тем самым — реальность показанных в них финансовых результатов.

Неполные инвентаризации связаны с проверкой отдельных видов хозяйственных средств организации и их источников. Это может быть, например, проверка денежных средств в кассе, или проверка только материалов, или только готовой продукции на складе. Проводится она по мере необходимости.

По полноте охвата наименований проверяемых ценностей инвентаризации подразделяют на сплошные и выборочные.

При проведении сплошных инвентаризаций проверке подвергаются все разновидности наименований товарно-материальных ценностей, средств и расчетов. Например, все виды сырья, готовой продукции и т. д.

Выборочные же инвентаризации охватывают только конкретную разновидность материальных ценностей. Это может быть, например, проверка только определенного артикула готового изделия.

Инвентаризации различаются *по виду охватываемых ими средств*: денежных средств, денежных документов и бланков строгой отчетности; расчетов; основных средств; нематериальных активов, финансовых вложений; товарно-материальных ценностей и т. д. Порядок назначения и проведения инвентаризации по каждому виду указанных средств отра-

жен в разделе 3 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств⁴.

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

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

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

Порядок проведения инвентаризации и оформления ее результатов регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Успешное осуществление любой инвентаризации зависит от соблюдения установленного регламента ее проведения, таким образом можно определить ряд требований, предъявляемых к инвентаризации.

Требование внезапности. Независимо от вида инвентаризации (плановая, внеплановая), она должна быть для проверяемых неожиданной. Если же материально ответственное лицо осведомлено о дате ее проведения, то это может значительно снизить ее эффективность либо привести к полной нерезультативности (при наличии сведений о возможных злоупотреблениях). Практика показывает, что материально ответственные лица, узнав о предстоящей инвентаризационной проверке, стремятся скрыть недостачу и излишки ценностей, а также иные следы злоупотреблений (завышение цен и пр.).

Требование действительности и непрерывности проведения. Комиссия должна непосредственно проверять фактическое наличие ценностей, т. е. подотчет, взвешивание, обмер товарно-материальных ценностей с применением заблаговременно подготовленных и проверенных технических приспособлений с соблюдением соответствующей техники подсчета ценностей, имеющих разные физические свойства. В слу-

⁴ Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 : в ред. приказа Минфина России от 8 ноября 2010 г. № 142н // Финансовая газета. 1995. № 28 ; 2010. 23 дек.

чае перерыва в работе комиссии (обеденный перерыв, ночное время или по другим причинам) помещения, где хранятся ценности, опечатываются комиссионной печатью председателя комиссии, ключ остается у материально ответственного лица; описи хранятся в закрытом помещении, где проводится инвентаризация (в ящике, шкафу, сейфе).

Требование комиссионности. Важное значение имеет правильное определение состава инвентаризационных комиссий, в который включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы (для осуществления подсчетов при инвентаризации) и другие специалисты (инженеры, технологи, экономисты). Могут быть включены представители внутренней службы аудита предприятий и независимых аудиторских организаций. Если инвентаризация проводится одновременно с документальной ревизией, то в состав инвентаризационной комиссии вводится ревизор. Представитель правоохранительного органа, назначивший инвентаризацию, не входит в состав комиссии, не подписывает материалы инвентаризации, но в целях контроля за ходом инвентаризации может присутствовать при ее проведении и осуществлять контроль.

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

При инвентаризации большого объема работ для одновременного охвата всех объектов создается несколько рабочих комиссий и одна центральная, которая руководит всей работой по проведению инвентаризации.

Требование участия материально ответственных лиц, деятельность которых проверяется. Обязательным условием объективности инвентаризации при проверке фактического наличия имущества является участие в ней материально ответственного лица (заведующего складом, заведующего секцией, кассира и т. д.). Они не обладают статусом членов контролирующей их комиссии. В случаях содержания материально ответственного лица в СИЗО, ИВС оно под конвоем доставляется для участия в инвентаризации.

При коллективной материальной ответственности в инвентаризации могут участвовать одно или несколько лиц по поручению коллектива. Материальная ответственность лица представляет собой основанную на нормах трудового права обязанность работника возместить ущерб, причиненный организации, в пределах и в порядке, установленных законодательством.

§ 2. Инвентаризация товарно-материальных ценностей

Предприятия розничной и оптово-розничной торговли, а также склады (базы) разрешается закрывать для проведения инвентаризации основных средств, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов на срок не более трех дней.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей делится на четыре этапа:

- подготовительный;
- установления фактического наличия товарно-материальных ценностей и их оценки;
- сравнительно-аналитический;
- сопоставления данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета и выявления результатов инвентаризаций.

Подготовительный этап включает следующие мероприятия:

- подготовка приказа о проведении мероприятия;
- формирование инвентаризационной комиссии;
- определение сроков проведения и видов инвентаризируемого имущества;
- получение расписок от материально ответственных лиц.

Этот этап предполагает оформление следующих документов: приказ руководителя о проведении инвентаризации, внутренние инструкции, расписка материально ответственного лица о передаче всех документов.

Прежде всего следует оформить приказ руководителя о проведении инвентаризации, зарегистрировать его в журнале (формы № ИНВ-22, № ИНВ-23). В приказе указываются содержание, объем, порядок, сроки проведения, а также персональный состав инвентаризационной комиссии. Приказ о проведении инвентаризации может содержать в качестве приложения план проведения инвентаризации. План определяет сроки окончания инвентаризации, разграничивает обязанности между членами рабочих комиссий. Кроме того, организация на подготовительном этапе может разработать соответствующие внутренние документы⁵.

Перед началом проведения инвентаризации членам комиссии вручается приказ, а председателю комиссии — печать или контрольный пломбир.

⁵ Красноперова О. А. Инвентаризация. Полное практическое руководство. М., 2008. 344 с.

Прибыв на объект проверки, комиссия начинает свои действия с опломбирования складских помещений, подвалов, подсобных помещений и других мест хранения материальных ценностей, имеющих отдельные входы и выходы. Основным условием при этом является то, что ключи от помещений, где хранятся материальные ценности, должны находиться у материально ответственного лица, а печать или контрольный пломбир — у членов инвентаризационной комиссии.

Перед проведением инвентаризации председатель инвентаризационной комиссии истребует у материально ответственного лица все приходные и расходные документы или отчеты о движении материальных ценностей и денежных средств согласно реестру. Получив документы, председатель инвентаризационной комиссии или кто-либо из членов комиссии по его поручению визирует все приходные и расходные документы, с указанием «до инвентаризации на (дата)», чтобы избежать последующей фальсификации. Затем уже все документы передают в бухгалтерию, что должно служить основанием для определения остатков имущества к началу инвентаризации по учетным данным. Далее материально ответственное лицо дает расписку о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество переданы комиссии, и все ценности, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие ценности списаны в расход. Типовая форма расписки имеется в бланках инвентаризационных описей. После этого материально ответственное лицо составляет товарный отчет, где выводит книжный остаток.

На время проведения инвентаризации все операции по приемке и выдаче инвентаризируемых ценностей должны быть прекращены, посторонние лица в помещение, где проводится инвентаризация, не допускаются. Вновь поступающие материальные ценности во время инвентаризации складируются отдельно, на них должна быть составлена опись «Товарно-материальные ценности, поступившие во время инвентаризации». На приходном документе за подписью председателя комиссии (или, по его поручению, члена комиссии) делается отметка «после инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

Некоторые предприятия работают с непрерывным циклом производства. В этих случаях перед проведением инвентаризации требуется провести расчет материальных ценностей, необходимых на период инвентаризации, и до ее начала осуществить отпуск этих ценностей, оформив их соответствующими документами. Отдельные описи составляются на товарно-материальные ценности, находящиеся в пути, отгружен-

ные, не оплаченные в срок покупателями, хранящиеся на складах других организаций. Здесь проверке подвергается обоснованность числящихся сумм на соответствующих счетах бухгалтерского учета, подтвержденные и надлежаще оформленные документами (расчетные документы, платежные поручения и т. д.).

При длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации товарно-материальные ценности могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии. Эти ценности заносятся в отдельную опись под наименованием «Товарно-материальные ценности, отпущенные во время инвентаризации». В расходных документах делается отметка за подписью председателя инвентаризационной комиссии или, по его поручению, члена комиссии.

Перед началом проведения проверки фактического наличия имущества инвентаризационная комиссия должна проверить исправность всех весо-измерительных приборов и соблюдение установленных сроков их клеймения.

Заканчивается подготовительный этап инвентаризации тем, что все ценности, находящиеся на складах, в кладовых, торговых помещениях, цехах питания, а также в других помещениях, в присутствии материально ответственного лица раскладываются по наименованиям, размерам, сортам, и на каждой партии или группе вывешиваются ярлыки с подробными данными, характеризующими эти ценности. Инвентаризационная тара также рассортировывается после распределения материальных ценностей.

Руководитель организации должен обеспечить инвентаризационную комиссию рабочей силой для перевешивания и перемещения грузов, технически исправными весовыми, измерительными и контрольными приборами, мерной тарой.

На *втором этапе* происходит взвешивание, обмеривание, подсчет, выявление и проверка фактического наличия имущества и обязательств, а также составление инвентаризационных описей. Это натуральная и документальная проверка, таксировочный этап. Здесь следует отметить оформление следующих документов: инвентаризационные описи (по натуральной инвентаризации), акты инвентаризации (по документальной инвентаризации), расписка материально ответственного лица о том, что все ценности проверены и претензий к инвентаризационной комиссии нет.

На данном этапе особое внимание уделяется двум основным правилам:

- правилу взвешивания (фактического снятия остатков) материальных ценностей;

- правилу ведения инвентаризационной описи.

Правило взвешивания (фактического снятия остатков) заключается в том, что все инвентаризируемые товарно-материальные ценности должны быть в обязательном порядке извлечены из тары, упаковки, пересчитаны и внесены в инвентаризационную опись. Проверка проводится путем обмера, взвешивания, таксировки, подсчета обычно сплошным методом, упрощенные способы инвентаризации разрешено применять в двух случаях, при этом товар разрешается не извлекать из тары:

- когда товар хранится в неповрежденной таре за пломбой поставщика;

- когда вскрытие тары может привести к порче или нарушению качества товара.

В этих случаях подсчет товара определяется на основании документов и маркировки на таре (чистый вес-нетто). Однако в этих двух случаях, чтобы исключить ошибки и злоупотребления, выборочно вскрываются 1–2 упаковки, и товар проверяется и по количеству, и по качеству.

Если выборочной проверкой будут установлены расхождения между фактическим наличием и данными, указанными в спецификациях, инвентаризационная комиссия обязана провести полную проверку фактического наличия таких материальных ценностей. При инвентаризации большого количества весовых товаров ведомости отвесов визируют раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня или по окончании проверки данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись.

Определение веса (или объема) навалочных и жидких материалов допускается производить на основании обмеров и технических расчетов. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к инвентаризационной описи или акту инвентаризации. Примерные формы описи утверждены Министерством финансов РФ и содержатся в приложениях к Методическим указаниям.

Инвентаризация товарно-материальных ценностей проводится, как правило, в порядке расположения ценностей в данном помещении. При хранении товарно-материальных ценностей в разных изолированных помещениях у одного материально ответственного лица инвентаризация проводится последовательно по местам хранения.

После проверки ценностей вход в помещение не допускается (опечатывается либо пломбируется), комиссия переходит для работы в следующее помещение.

Работа по снятию остатков оформляется инвентаризационной описью, при этом необходимо соблюдать основные правила.

Инвентаризационная опись — это документ, в котором отражают результаты инвентаризации. Для каждого вида имущества оформляют свою форму. Например, при инвентаризации наличных денег заполняют акт по форме № ИНВ-15, товаров или материалов — опись по форме № ИНВ-13 и т. д.

В процессе снятия остатков материальных ценностей необходимо проявлять внимание и бдительность, чтобы не допустить обмана со стороны материально ответственных лиц, которые в ряде случаев могут называть членам инвентаризационной комиссии неправильный вес, размер и другие данные проверяемых товаров, пытаются выдать один товар за другой, предъявляют товар в закрытой таре, в то время как в действительности тара является пустой или заполнена чем-либо иным, ссылаясь на якобы ненарушенную упаковку, и т. д.

Необходимо следить за тем, чтобы одни и те же ценности не были засчитаны дважды или же какая-либо часть ценностей не осталась учтенной. В этих случаях ценности пересчитываются в порядке их расположения в помещении. Данные снятия остатков по каждому виду материальных ценностей заносятся в инвентаризационную опись.

Наименование инвентаризируемых ценностей и объектов, их количество указывается в описях по номенклатуре и в единицах измерения, принятых в учете. Чтобы затруднить искажение результатов инвентаризации, необходимо указывать точное наименование каждого вида ценностей, номенклатурный номер, артикул, сорт, цену.

В ходе фактического снятия товарно-материальных ценностей такие графы в описи, как цена и сумма, не заполняются. Инвентаризационная комиссия проставляет в инвентаризационной описи цены согласно действующим прейскурантам, подсчитывает стоимость материальных ценностей в целом по описи по окончании проверки фактического наличия материальных ценностей.

Инвентаризационные описи могут быть заполнены как с использованием средств вычислительной и другой организационной техники, так и ручным способом. При использовании ручного способа описи заполняются чернилами или шариковой ручкой четко и ясно, без помарок и подчисток.

Этот документ составляется не менее чем в двух экземплярах. В случае необходимости количество экземпляров может быть увеличено. Все экземпляры инвентаризационной описи считаются подлинниками.

Материально ответственное лицо должно вести свой экземпляр инвентаризационной описи. Остальные экземпляры ведет председатель инвентаризационной комиссии (или кто-либо из членов комиссии по его поручению) под копирку. По заполнении каждого листа инвентаризационной описи происходит сверка экземпляров описи, которые ведут члены комиссии и материально ответственное лицо. После сверки, чтобы исключить возможность приписок и различных подлогов, в описи в конце каждой ее страницы комиссия проставляет прописью количество заполненных строк (порядковых номеров), а также общий итог количества натуральных единиц товара по графе «фактически оказалось». Натуральные единицы товарно-материальных ценностей суммируются независимо от того, в каких единицах измерения показаны ценности (допускается сложение килограммов с литрами, штуками и т. д.). Подобным образом заполняются все страницы инвентаризационной описи. Такие же записи комиссия делает в конце описи.

Если в процессе ведения инвентаризационной описи допущены ошибки, то исправление их производится во всех экземплярах описей корректурным способом. Исправления должны быть оговорены и подписаны всеми членами инвентаризационной комиссии и материально ответственными лицами.

В инвентаризационной описи не допускается оставлять незаполненные строки, необходимо их прочеркивать.

Инвентаризируемая тара заносится в описи по видам, целевому назначению и качественному состоянию (новая, бывшая в употреблении, требующая ремонта и т. д.) после внесения в нее всех товарно-материальных ценностей. На тару, пришедшую в негодность, составляется акт на списание с указанием причин порчи. При обнаружении товара, пришедшего в негодность, на него составляется отдельная инвентаризационная опись. В протоколе указываются причины порчи и виновные в этом лица. На имущество, находящееся на ответственном хранении, арендованное или полученное для переработки, составляются отдельные описи.

Инвентаризационная опись должна заполняться в момент проведения инвентаризации. Составление черновиков с последующей перепиской не допускается, чтобы исключить возможность злоупотреблений.

На последней странице описи должна быть сделана отметка о проверке цен, таксировки и подсчета итогов за подписями лиц, производивших эту проверку.

Если материально ответственное лицо обнаружит после инвентаризации ошибки в описях, оно должно немедленно (до открытия магазина, секции, кладовой, склада и т. п.) заявить об этом председателю инвентаризационной комиссии. Последняя должна провести проверку указанных фактов и в случае их подтверждения исправить выявленные ошибки в установленном порядке, если итог не выводился, либо осуществить подсчет заново.

В процессе инвентаризации или сразу после ее окончания могут производиться контрольные проверки правильности проведения инвентаризации (контрольное снятие остатков по отдельным наименованиям ценностей).

Результаты контрольных проверок должны быть оформлены актом, который регистрируется в бухгалтерии в специальной книге учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризаций. Данные проверки бывают полезными для устранения различных ошибок при подсчете, предупреждения злоупотреблений со стороны материально ответственных лиц.

Второй этап инвентаризации завершается тем, что у материально ответственного лица отбирается расписка в том, что все ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи, комиссией проверены в натуре в его присутствии и внесены в опись, материально ответственное лицо претензий к инвентаризационной комиссии не имеет и принимает перечисленное в описи имущество на ответственное хранение.

После оформления инвентаризационной описи первый экземпляр передается в бухгалтерию. С этого момента начинается *третий (сравнительно-аналитический) этап* инвентаризации (выявление результатов), предполагающий сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета (сравнительно-аналитический этап). На этом этапе выявляются расхождения и устанавливаются их причины.

Результаты инвентаризации определяются путем сравнения показателей по данным бухгалтерского учета (книжные остатки) с данными инвентаризационных описей (фактические остатки) работниками бухгалтерии при непосредственном участии материально ответственных лиц.

Расхождения между показателями отражают в:

- актах выведения результатов инвентаризации, составление которых возможно в условиях количественного учета (предприятия розничной торговли). Информация о выявленных недостатках или излишках отражается в обезличенном суммовом выражении;

- сличительных ведомостях, которые составляются только при ведении количественно-сортового учета (оптовые базы, склады и т. д.).

Сличительная ведомость может быть отдельным документом либо может быть совмещена с инвентаризационной описью как единый бланк. Для этих ведомостей предусмотрены типовые формы по каждому виду ценностей (например, в форме № ИНВ-18 указывают результаты инвентаризации основных средств, в форме № ИНВ-19 — товарно-материальных ценностей и т. д.).

В ведомости обязательно отражаются сведения о наименовании ценностей, по которым производится сличение (единица измерения, сорт, цена). Затем следуют учетные (книжные) остатки в натуральном и денежном выражении. Далее указываются фактические остатки (по инвентаризационной описи), данные о пересортице, естественной убыли и результаты инвентаризации.

Результаты инвентаризации могут быть следующими:

- совпадение книжных и фактических остатков;
- превышение книжных остатков над фактическими (недостача);
- превышение фактических остатков над книжными (излишки).

Совпадение книжных и фактических остатков — это положительный результат инвентаризации. Однако следует учитывать, что такое совпадение в ряде случаев может быть вызвано тем, что члены комиссии вместо фактической проверки материальных ценностей заполняли описи на основе книжных остатков или со слов материально ответственного лица.

Недостача или излишки товарно-материальных ценностей могут быть следствием ошибки, допущенной при инвентаризации, в бухгалтерском учете, пересортицы, естественной убыли, различного рода злоупотреблений (обмеры, обвесы, завоз неоприходованного товара и т. п.).

Для выявления окончательного результата инвентаризации, если были обнаружены ошибки в учете, должны быть применены два правила:

- зачет пересортицы;
- нормы естественной убыли.

Пересортица — это такое явление, когда однородный товар одновременно находится и в недостатке и в излишках (например, рис 1-го сорта будет в излишках, а рис 2-го сорта — в недостатке). Пересортица может быть выявлена в ходе инвентаризации лишь в тех организациях, в которых ведется количественно-сортовой учет.

Причинами пересортицы могут быть:

- ошибки материально ответственных лиц при работе с материальными ценностями (приемка, отпуск, хранение);
- ошибочные записи в бухгалтерском учете;
- умышленное внесение неверных записей в первичные документы и бухгалтерский учет с целью запутать сортовой (количественный) учет товаров;
- злоупотребления материально ответственных лиц при приемке и отпуске материальных ценностей.

При выявлении пересортицы от материально ответственного лица берется подробное объяснение.

Взаимный зачет недостач и излишков ценностей в результате пересортицы производится только: в виде исключений; за один и тот же проверяемый период; по подотчету одного и того же материально ответственного лица; по одному и тому же наименованию товарно-материальных ценностей; только в тождественных количествах.

Решение о зачете пересортицы принимает руководитель проверяемого предприятия либо руководитель вышестоящего предприятия по отношению к проверяемому. Оставшиеся после зачета пересортицы излишки должны быть оприходованы по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации.

Если при зачете недостач излишками по пересортице стоимость недостающих ценностей выше стоимости ценностей, оказавшихся в излишках, эта разница в стоимости относится на виновных лиц или рассматривается как недостача сверх норм естественной убыли и списывается на издержки производства либо обращения.

По поводу разницы в стоимости от пересортицы в сторону недостачи, образовавшейся не по вине материально ответственных лиц, в протоколах инвентаризационной комиссии должны быть даны исчерпывающие объяснения о причинах, по которым такая разница не отнесена на виновных лиц.

В случае выявления фактических недостач рассматривается вопрос о применении норм естественной убыли. Под естественной убылью понимается образующееся под воздействием естественных условий

(например, усушки, утряски, испарения и т. д.) изменение веса (объема) товарно-материальных ценностей в связи с изменением их физико-химических свойств. Естественная убыль начисляется не по всем товарам: она не может быть начислена почти по всем промышленным товарам (различные детали, одежда, обувь и т. д.) и по некоторым продовольственным (штучные товары, например консервы).

На естественную убыль устанавливаются специальные нормы (в отдельности на каждый товар) в процентном отношении к среднемесячному остатку товаров, хранящихся на складе, или к среднемесячному объему товара, реализованного предприятием. Нормы естественной убыли указаны в ряде нормативных документов, например, в постановлении Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814 «О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке материально-производственных запасов»⁶, приказе Минпромторга России от 1 марта 2013 г. № 252 «Об утверждении норм естественной убыли продовольственных товаров в сфере торговли и общественного питания»⁷ и т. д.

Нормы естественной убыли применяются только после проведения инвентаризации при наличии и в пределах недостачи. Следует также учитывать, что нормы естественной убыли не могут начисляться по товарам: принимавшимся и отпускавшимся без взвешивания (счетом); списанным по актам вследствие лома, порчи; учтенным, но не хранившимся на складе (в случаях осуществления транзитных операций).

После зачета пересортицы, выявления суммовых разниц и начисления естественной убыли определяются окончательные результаты инвентаризации. По каждому факту выявленных нарушений материально ответственные лица представляют объяснения. Эти объяснения подлежат обязательной проверке.

Четвертый (заключительный) этап — оформление результатов инвентаризации. Включает следующие мероприятия: издается приказ об утверждении результатов инвентаризации; данные бухгалтерского учета приводятся в соответствие с результатами инвентаризации; лица, виновные в неправильном учете имущества, привлекаются к административной ответственности. На этом этапе оформляются необходимые документы — ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, и приказ об утверждении результатов инвентаризации.

⁶ Рос. газета. 2002. 27 нояб.

⁷ Там же. 2013. 24 апр.

По окончании инвентаризации ее материалы рассматриваются на заседании инвентаризационной комиссии, где окончательно выясняются причины и виновники образования недостатков и излишков, вносятся предложения по устранению недостатков и улучшению учета, условий хранения ценностей и т. д. Ход заседания заносится в протокол, который утверждается руководителем предприятия.

Предложения о регулировании выявленных при инвентаризации расхождений фактического наличия запасов и данных бухгалтерского учета представляются на рассмотрение руководителю организации. Окончательное решение о зачете принимает руководитель организации.

По истечении 10 дней после окончания инвентаризации все данные бухгалтерского учета приводятся в соответствие с фактическими данными инвентаризации.

Результаты инвентаризации должны быть отражены в учете и отчетности того месяца, в котором была закончена инвентаризация, а по годовой инвентаризации — в годовой бухгалтерской отчетности.

§ 3. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов

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

В случае проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов руководителем органа дознания направляется мотивированный документ (письмо, сообщение) на имя руководителя организации. Например, при наличии данных, влекущих уголовную или административную ответственность, нарушении законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, органы внутренних дел требуют проведения инвентаризации на основании Федерального закона «О полиции»⁸.

Инвентаризации по требованию правоохранительных органов проводятся в случаях:

— заявления материально ответственных лиц, проходящих по делу, о неправильности ранее проведенной инвентаризации;

⁸ *О полиции* : федеральный закон от 7 февраля 2011 г. № 3-ФЗ // Собрание законодательства Российской Федерации. 2011. № 7, ст. 900.

— необходимости иметь данные о состоянии ценностей, находившихся на ответственном хранении у материально ответственных лиц;

— когда материалы ранее проведенной инвентаризации и полнота ценностей приложенных к ним документов вызывают сомнение у следственных органов и суда.

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

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

— о фактах обмана потребителей (ст. 200 УК РФ). Путем обмана могут скрываться недостатки, которые пытаются покрыть с помощью указанных действий, или создаваться неучтенные излишки, которые впоследствии похищаются. Кроме того, в сфере торговли могут реализовываться товары, списанные по акту вследствие снижения их потребительских свойств, истечения срока годности;

— об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной продукции;

— об умышленном уничтожении имущества (ст. 167 УК РФ). Нередко материально ответственные лица пытаются путем инсценировки случайного возгорания или поджога скрыть совершенные ими присвоение и растрату материальных ценностей;

— о наличии информации об умышленной пересортице, документально не оформленных ценностях, приписках и др.

Успешное проведение инвентаризации возможно лишь при условии тщательной ее подготовки. Для этого необходимо:

— оценить имеющуюся информацию;

— изучить финансово-хозяйственную деятельность проверяемого предприятия;

— предусмотреть внезапность проведения инвентаризации;

— организовать рабочую группу, члены которой будут осуществлять контроль за действиями инвентаризационной комиссии и материально ответственных лиц.

Оценив имеющуюся информацию, сотрудник правоохранительного органа принимает решение о назначении инвентаризации на конкретном объекте. При этом он должен принять меры для обеспечения внезапности и эффективности предстоящей проверки.

Перед началом инвентаризации работник правоохранительных органов осуществляет действия, направленные на:

- прекращение всех кассовых операций (если на проверяемом объекте имеется касса). При этом касса до начала снятия фактических остатков закрывается на ключ, который остается у кассира и опечатывается пломбиром работника правоохранительных органов;

- закрытие организации, предприятия и прекращение торгово-закупочных, расчетных операций. Принимаются все меры к прекращению дальнейшего отпуска и приема материальных ценностей. Если товарно-материальные ценности поступают во время инвентаризации, их складывают в отдельное помещение и на них составляют специальную опись;

- опломбирование места хранения товарно-материальных ценностей, подсобных помещений, подвалов и др., имеющих отдельные входы и выходы. Ключ остается у материально ответственного лица, а контрольный пломбир — у работника правоохранительных органов. При этом в установленном порядке составляется акт опечатывания помещения;

- изъятие в присутствии руководителя организации всех приходно-расходных бухгалтерских документов;

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

Кроме того, он:

- лично предупреждает материально ответственных лиц о том, что в процессе проведения и после окончания инвентаризации от него не будут приниматься никакие документы (отбирается расписка);

- вместе с материально ответственным лицом проверяет состояние весо-измерительных приборов (весы, гири, метры и др.) и кассовых аппаратов.

После подготовительных мероприятий руководителю проверяемой организации вручается письмо-требование либо постановление о назначении инвентаризации.

В процессе инвентаризации сотрудник правоохранительных органов должен присутствовать при осуществлении всех контрольных действий и особенно тщательно следить за соблюдением правил проведения инвентаризации. Оперативный работник и следователь не входят в состав инвентаризационной комиссии и не подписывают инвентаризационные описи, сличительные ведомости и другие документы инвентаризационной проверки. В период инвентаризации им необходимо быть

внимательными, бдительными и корректными, чтобы не допустить фактов провокации со стороны членов комиссии и материально ответственных лиц, которые могут привести к срыву инвентаризации.

Инвентаризация обычно начинается с проверки кассы, а затем уже других средств предприятия.

При выявлении способов сокрытия излишков или сокрытия недостатков сотрудники правоохранительных органов должны выяснить причины подобных нарушений, провести подробный опрос членов инвентаризационной комиссии, выявить соучастников.

В практической деятельности встречаются случаи, когда материально ответственные лица искажают результаты инвентаризации. Например, путем необоснованного начисления норм естественной убыли в целях хищения товарно-материальных ценностей, невключения в описание фактически имевшихся в наличии ценностей, дописки запятых и цифр в графе «количество товаров». При обнаружении подобных случаев сотрудники правоохранительных органов должны в полной мере учитывать признаки таких действий, вести активный поиск источников информации и незамедлительно проводить комплекс основных неотложных действий по документальному закреплению данных фактов.

Сотрудник правоохранительных органов должен проследить, чтобы инвентаризационную опись оформляли не только члены инвентаризационной комиссии, но и материально ответственное лицо. Для предотвращения возможных последующих дописок количества товара в инвентаризационной описи он обязан проконтролировать, чтобы на каждой странице было вручную написано количество порядковых номеров на странице и количество товара, числящегося по графе «фактически оказалось». На всех экземплярах инвентаризационной описи работник правоохранительных органов, когда есть опасность подмены этих документов, можно проставить дату, подпись и сделать надпись «смотрел». Кроме того, работнику правоохранительных органов рекомендуется вести свой экземпляр инвентаризационной описи.

Сотрудник правоохранительных органов в случае необходимости может дополнительно опечатать двери личной печатью. Если имеется опасность вскрытия помещения, где проводится инвентаризация, необходимо обеспечить охрану.

После снятия фактических остатков товарно-материальных ценностей и занесения их в инвентаризационную опись для подсчета окончательных суммовых результатов они передаются в бухгалтерию предприятия. Во избежание фальсификации один экземпляр описи работ-

ник правоохранительных органов может хранить у себя до окончания подсчетов. Затем, после необходимой сверки, заменить его на подготовленный бухгалтерией экземпляр. В некоторых случаях работнику правоохранительных органов рекомендуется присутствовать при определении результатов инвентаризации. В ходе инвентаризации при выявлении любого рода нарушений необходимо сразу же по факту такого нарушения брать у материально ответственного лица пробное объяснение. Такая практика себя вполне оправдывает, так как преступник, не будучи подготовленным к ответу, нередко называет действительные причины выявленных недостатков или излишков.

Сотрудник правоохранительного органа, по инициативе которого назначена инвентаризация, проверяет правильность заполнения инвентаризационной описи (указание всех реквизитов предприятия, времени проведения и окончания инвентаризации, полного наименования материальных ценностей, их сорта, артикула, цены и т. п.), а также наличие подписей членов комиссии, отсутствие неоговоренных исправлений. В ходе инвентаризации можно обнаружить ряд ошибок (табл. 8).

При проведении инвентаризации описи составляются не менее чем в трех экземплярах, как рукописно, так и с использованием средств вычислительной и другой организационной техники. Все экземпляры описи считаются подлинными. Если опись оформлена рукописно, то первый экземпляр передается представителю правоохранительных органов (следователю, оперативному работнику). Это связано с тем, что при возбуждении уголовного дела необходимы оригиналы документов и по описям, заполненным под копирку, крайне затруднительно проводить исследования и экспертизы в случаях умышленной фальсификации записей остатков материальных ценностей. Второй экземпляр направляется в бухгалтерию предприятия, третий остается у материально ответственного лица. При наличии вышестоящей организации может составляться еще один экземпляр.

Заключительная проверка сотрудником правоохранительного органа качества проведенной инвентаризации состоит из двух этапов.

На первом этапе проверяется, правильно ли определены остатки в ходе инвентаризации (фактический остаток): полнота проверки товарно-материальных ценностей в натуре; правильность отражения в инвентаризационной описи товаров, предъявленных комиссии; правильность таксировки и подсчетов в инвентаризационной описи.

Таблица 8. Ошибки, допускаемые при проведении инвентаризаций, и их возможные последствия⁹

№ п/п	Перечень нарушений	Возможные последствия
1	Состав инвентаризационной комиссии не утвержден руководителем организации	Нет основания для проведения инвентаризации
2	Документально подтверждено отсутствие хотя бы одного из членов комиссии во время проведения инвентаризации	Результаты инвентаризации недействительны
3	В приказе не указаны сроки инвентаризации	Нет основания для начала проведения инвентаризации
4	Во время перерыва в работе инвентаризационной комиссии не закрыт доступ посторонним к помещению, где хранятся инвентаризационные описи и материальные ценности	Внесение исправлений, искажающих результаты инвентаризации
5	При невозможности остановки хозяйственной деятельности приходно-расходные документы не завизированы председателем инвентаризационной комиссии	Неправомерное оформление ранее не выписанных приходно-расходных документов
6	У материально ответственных лиц не взяты расписки в том, что все приходные и расходные документы сданы в бухгалтерию	При выявлении нарушений могут быть предъявлены приходно-расходные документы, оформленные в период проведения инвентаризации
7	Проводится сопоставление данных бухгалтерского учета и фактического наличия, а не наоборот	Искажение фактических данных, которые вносят не по факту, а по бухгалтерским данным об остатках ТМЦ
8	Ошибки и исправления не подписаны и не заверены членами инвентаризационной комиссии	Исправления считаются недействительными
9	Инвентаризационная опись после утверждения результатов содержит незаполненные строки, и они не прочеркнуты	Вносятся неправомерно дополнительные данные
10	На последней странице инвентаризационной описи нет подписи материально ответственного лица об отсутствии у него претензий к членам комиссии и подтверждения о том, что он принимает указанное имущество на ответственное хранение	Отсутствие оснований для предъявления претензий к материально ответственному лицу при выявлении недостатков

На втором этапе проверяются вопросы, связанные с определением остатка по учетным данным бухгалтерии (книжного остатка): правильно ли бухгалтерией учтен остаток на начало межинвентаризационного периода; учтены ли бухгалтерией все приходные и расходные документы; полностью ли учтены нормы естественной убыли; полнота зачетов недостач и излишков, образовавшихся вследствие пересортицы.

⁹ Шатунова Г. А. Контроль и ревизия : учебник. М., 2011. 464 с.

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

ГЛАВА V. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ РЕВИЗИИ ПО ИНИЦИАТИВЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

§ 1. Понятие и виды документальной ревизии

Наиболее глубокое и полное обследование всех сторон хозяйственной деятельности и всех учетных операций предприятий, организаций, учреждений в целях проверки ее законности, правильности и целесообразности возможно только при использовании комбинированного, последующего финансового контроля, к которому и относится ревизия (от лат. *revisio* — пересмотр).

Документальной ревизией называется система обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершенных в ревизуемый период хозяйственных и финансовых операций, 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.

Ревизия основана на специальных методах и приемах выявления отрицательных и обобщения положительных сторон деятельности организации, изучения, сбора и фиксации хозяйственных нарушений в целях установления эффективности и законности деятельности организации.

При ревизии изучают только уже совершенные хозяйственные операции на базе зафиксированной информации

Суть ревизии — проверка (путем применения специальных знаний) по документированной учетно-экономической информации ряда вопросов, контролируемых в обязательном порядке руководством, собственниками хозяйствующего субъекта или вышестоящим органом.

Цель ревизии состоит в изучении специальными методами документального и фактического контроля экономической эффективности

финансово-хозяйственной деятельности, законности, достоверности и целесообразности хозяйственных и финансовых операций.

Основной задачей ревизии является проверка финансово-хозяйственной деятельности организации по следующим направлениям:

- проверка сохранности имущества и эффективности его использования в хозяйственной деятельности организации;
- выявление злоупотреблений, условий их возникновения и разработка мероприятий по предупреждению злоупотреблений;
- проверка исполнительской дисциплины и оценка эффективности деятельности управленческого персонала организации;
- исследование службы внутреннего контроля, выявление ее узких мест и повышение эффективности ее функционирования.

Органы, уполномоченные проводить документальную ревизию, весьма многочисленны. В настоящее время наиболее часто ревизии проводят:

- а) контрольно-ревизионные отделы (управления) Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор)¹;
- б) органы внутриведомственного финансового контроля (ревизионные комиссии);
- в) Контрольно-ревизионное управление Минфина РФ;
- г) ревизионные комиссии общественных кооперативных предприятий и организаций, акционерных обществ;
- д) контрольно-ревизионное управление (отдел) налоговой службы;
- е) отдел документальных проверок и ревизий Управления экономической безопасности и противодействия коррупции МВД России, а также специалисты, ревизоры подразделений ОВД по экономическим преступлениям².

¹ *Об утверждении* Административного регламента исполнения Федеральной службой финансово-бюджетного надзора государственной функции по контролю в финансово-бюджетной сфере : приказ Минфина России от 20 марта 2014 г. № 18н. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² *Об утверждении* Инструкции о порядке проведения сотрудниками органов внутренних дел Российской Федерации гласного оперативно-розыскного мероприятия обследования помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств и Перечня должностных лиц органов внутренних дел Российской Федерации, уполномоченных издавать распоряжения о проведении гласного оперативно-розыскного мероприятия, обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств : приказ МВД России от 1 апреля 2014 г. № 199. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

В настоящее время не существует единого нормативного документа, регламентирующего проведение ревизий. Правила планирования, проведения ревизий и оформления их результатов предусматривают нормативные документы различных органов государственного финансового контроля.

Являясь одной из форм последующего финансово-хозяйственного контроля, ревизия сохраняет одно, общее для всех видов контроля основание своей собственной классификации. Как и в финансово-хозяйственном контроле, в зависимости от инициатора проведения, ревизии подразделяются на ведомственные, вневедомственные и внутрихозяйственные.

Ведомственные ревизии проводятся вышестоящими организациями по отношению к проверяемой. Наибольшее распространение они получили в головных организациях крупных промышленных корпораций, федеральных и муниципальных органах власти, отраслевых министерствах и ведомствах. Следует отметить недостатки: отсутствие внезапности при их проведении; слишком обширные программы документальных ревизий; проведение ревизии одним и тем же ревизором, состоящим в штате ведомства; ведомственная заинтересованность ревизоров и т. д.

Вневедомственные ревизии, направленные в основном на защиту интересов государства (полноту взносов в бюджет платежей из прибыли предприятия, правильность использования бюджетных ассигнований и т. п.), проводятся органами государственной налоговой службы и аппаратом Департамента государственного финансового контроля и аудита.

Внутрихозяйственные ревизии проводятся в тех организациях, которые имеют в составе центральной бухгалтерии штатную единицу ревизора, контролирующего работу отдельных структурных подразделений данного предприятия, чаще осуществляется по инициативе самого хозяйствующего субъекта.

По основаниям назначения (организационный признак) различают плановые и внеплановые ревизии

Плановые ревизии проводятся в соответствии с заранее установленными планами, графиками ревизионной работы в течение определенного срока (1 раз в течение одного или двух лет). План утверждается руководителем организации и оглашению не подлежит. При назначении плановой ревизии руководитель исходит из хозяйственной целесообразности, а также из стремления оказать помощь ревизуемой организации. Основанием плановых ревизий служит закрепленная в законе обязан-

ность контролирующих органов осуществлять регулярные проверки хозяйственной деятельности подведомственных предприятий (например, ст. 85 Федерального закона от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ «Об акционерных обществах»³).

Следует отметить, что плановые ревизии отличаются низкой эффективностью, они редко выявляют серьезные злоупотребления в проверяемой организации и в основном ограничиваются констатацией незначительных недостатков. Это объясняется тем, что осуществляется совместная работа ревизора и ревизуемых лиц, хозяйственными связями и т. д.

Внеплановые ревизии осуществляются внезапно и обычно проводятся контрольно-ревизионными органами при наличии фактов злоупотребления и нарушения финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при чрезвычайных обстоятельствах.

По объему операций ревизии бывают полными и частичными.

Полные охватывают все стороны хозяйственной деятельности и все виды хозяйственных операций проверяемого предприятия.

Частичные (неполные) ревизии охватывают какую-либо одну или несколько сторон деятельности предприятия. Например, только кассовые или кредитные операции, только склад и т. д.

По объему проверяемых документов ревизии подразделяют на сплошные, выборочные и комбинированные.

Применяя сплошной метод, ревизор проверяет каждый документ, относящийся к данному виду хозяйственных операций, и все документы, относящиеся к проверяемому объекту. Это исключает возможность пропуска сомнительных документов.

При выборочном методе проверяются не все документы, а выборочно. При этом выборка часто носит случайный характер (например, наиболее важные документы или за какой-либо период). Выводы подобной ревизии распространяются на весь проверяемый период.

На практике наиболее часто проводят комбинированные ревизии. Это ревизии, где по одним видам операций документы проверяются сплошным методом, а по другим — выборочно. Например, плановые ревизии по объему проверяемых операций обычно бывают полными, а по способу отбора контролируемых документов — комбинированными. При полной ревизии большая часть хозяйственных операций проверяется выборочно, а кассовые операции — сплошным методом. Однако, если в ходе выборочной проверки будут обнаружены подлоги в ряде докумен-

³ Рос. газета. 1995. 29 дек.

тов, ревизор обязан перейти к сплошной проверке всех документов, отражающих данную сторону финансово-хозяйственной деятельности.

По составу ревизионной группы или содержанию программы проверки ревизии могут быть бухгалтерскими и комплексными.

Бухгалтерские ревизии проводятся обычно бухгалтерами-ревизорами, и хозяйственная деятельность проверяется в основном по данным бухгалтерской документации, учетных регистров и отчетности. Бухгалтерские ревизии проводятся в основном в бюджетных организациях.

При назначении комплексной ревизии в состав ревизионной группы включаются различные специалисты (технологи, инженеры, товароведы и т. п.), в зависимости от задач, поставленных перед ревизией при данной проверке. Цель таких ревизий — объективная, полная и правильная оценка работы анализируемой системы, разработка технически и экономически обоснованных предложений по ее совершенствованию и обеспечению успешного выполнения экономических показателей деятельности организации.

По признаку повторяемости контрольных действий (очередность исследования одних и тех же вопросов) ревизии подразделяются на первичные, дополнительные и повторные.

Первичная ревизия проводится по отдельной программе, по первоначальному заданию, а также в тех случаях, когда соответствующие документы проверяются впервые.

Повторная ревизия назначается при необходимости проверить обоснованность выводов первичной ревизии, если первоначальная ревизия была проведена поверхностно, халатно, не дала ответов на те вопросы, которые были перед ней поставлены, т. е. когда первичная проверка была признана недоброкачественной. Повторная ревизия проводится другим ревизором и используется для усиления контроля за качеством ревизионной работы.

Дополнительная ревизия назначается в тех случаях, когда необходимо дополнить выводы первичных или повторных ревизий или выявить новые обстоятельства дела, не вскрытые предшествующими ревизиями.

§ 2. Порядок проведения ревизий.

Права и обязанности ревизора

Документальная ревизия назначается руководителем предприятия, организации или руководителем вышестоящей организации по отношению к проверяемой либо государственными органами.

Процесс документальной ревизии можно разделить на четыре основных этапа:

Первый этап — подготовка к проведению ревизии.

Подготовка к проведению ревизии для ревизора обычно совпадает с изданием приказа о назначении ревизии. Приказ или распоряжение издается за 3–5 дней до начала ревизии, а доводится до членов ревизионной бригады за 2–3 дня до выезда на объект ревизии. На их основании выписываются командировочные удостоверения, если ревизируемая организация находится в другом населенном пункте.

В приказе о производстве документальной ревизии указывается:

- место проведения ревизии;
- состав ревизионной группы;
- какой период деятельности предприятия подвергается проверке;
- сроки ревизии.

Перед проведением ревизии ревизору дается письменное задание, в котором указаны вопросы, подлежащие обязательной проверке, объем ревизии и порядок проведения ревизионных действий.

Содержание работы ревизора определяется задачами ревизии. Ревизионная практика выработала основные задачи, которые должна решать ревизия. К ним относятся:

- проверка законности и экономической целесообразности хозяйственных операций, произведенных данным учреждением или хозяйственной организацией, и соблюдения финансовой, сметной, штатной дисциплины;
- выявление фактов ущерба организации от незаконного расходования средств и материалов;
- проверка правильности постановки бухгалтерского учета, доброкачественности документов, которыми оформляются отдельные хозяйственные операции, и правильности ведения бухгалтерских записей;
- проверка правильности учета материалов на складах, условий хранения материальных ценностей, правильности документального оформления хозяйственных операций по поступлению и отпуску материальных ценностей.

Получив задание на проведение ревизии, ревизор, прежде чем приступить к проверке, обязательно должен подготовиться к ее проведению. На этом этапе ревизоры, а также участники ревизии обязаны изучить необходимые законодательные и другие нормативные правовые акты, статистические данные, ознакомиться с актами предыдущих проверок, материалами отчетности предприятия, характеризующими финансово-

хозяйственную деятельность проверяемой организации. При ознакомлении с материалом выявляются недостатки в производственной и финансово-хозяйственной деятельности. При подготовке к проведению ревизии ревизор может снимать копии отчетных документов, которые может брать с собой, так как возможна их подмена (нередки случаи, когда в вышестоящую инстанцию организации представляют один вариант отчетности, а ревизору дают другой).

На основе изученных материалов ревизор составляет программу (план) предстоящей ревизии, которую должно утвердить лицо, назначившее ревизию. В утвержденной программе определяется конкретный перечень основных вопросов, по которым проводятся контрольные действия. В ней следует указать участки работы и вопросы, которые проверяются в ревизуемый период.

Руководитель ревизионной группы до начала ревизии знакомит ее участников с содержанием программы ревизии и распределяет вопросы и участки работы между ее исполнителями. В ходе проведения ревизии ее программа с учетом изучения необходимых документов, отчетных и статистических данных, других материалов, характеризующих ревизуемую организацию, может быть изменена и дополнена. Каждый член ревизионной группы имеет рабочий план проведения проверок порученных ему участков деятельности ревизуемой организации, утвержденный руководителем ревизионной группы.

На проведение каждой ревизии участвующим в ней работникам выдается специальное удостоверение, которое подписывается руководителем контрольно-ревизионного органа, назначившего ревизию, или лицом, им уполномоченным, и заверяется печатью указанного органа. Работники контрольно-ревизионного органа должны также иметь постоянные служебные удостоверения установленного образца. Если они постоянно проживают и осуществляют свои служебные обязанности вне места нахождения этого органа, в исключительных случаях (значительная удаленность, неблагоприятные погодные условия и др.) по согласованию с органом, обратившимся с просьбой провести ревизию, допускается ее проведение по их служебным удостоверениям с последующим оформлением в установленном порядке.

При проведении ревизии ревизор руководствуется законодательством, постановлениями правительства, а также приказами, инструкциями и иными нормативными актами, действующими в системе соответствующего ведомства.

Второй этап — непосредственное начало проведения ревизии, момент прибытия ревизионной группы в организацию.

На данном этапе осуществляем неотложные ревизионные действия, соблюдая принцип внезапности. Руководитель ревизионной группы (контролер-ревизор) должен предъявить руководителю ревизуемой организации удостоверение, дающее право на проведение ревизии, ознакомить его с программой ревизии (основными задачами), представить участников ревизионной группы, решить организационно-технические вопросы.

Одновременно ревизор пломбирует своей печатью места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения и немедленно организует производство инвентаризации. На данном этапе осуществляются следующие мероприятия: снятие денежных остатков в кассе с последующим составлением акта проверки денежной наличности; остановка работы складских помещений с составлением материально ответственным лицом последнего товарного отчета на момент инвентаризации, опечатывание сейфов, мест хранения товарно-материальных ценностей, документов.

После проведения инвентаризации денежных средств и материальных ценностей необходимо приступить к проверке хозяйственной деятельности предприятия. Путем анализа счетов синтетического и аналитического учета ревизор изучает данные последнего бухгалтерского баланса. При этом широко применяются методы экономического анализа. Следует подвергнуть анализу общую сводную документацию предприятия (главная книга, журналы-ордера, ведомости, отчетная документация), отчетность отдельных структурных подразделений проверяемого объекта. Необходимо оценить реальное состояние учета и внутреннего контроля, конкретизировать программу проверок, т. е. уточняются границы сплошной и выборочной проверки документов и определяются те виды операций, которые требуют особенно глубокого изучения.

Затем следует ознакомиться с первичными документами. Ревизор проверяет их доброкачественность как по форме, так и по существу отраженных в них операций в целях выявления сомнительных операций. Предусмотрено использование ряда способов и приемов, таких как: нормативная проверка, формальная проверка, логическая проверка, арифметическая проверка, встречная проверка, взаимный контроль, анализ ежедневного или пооперационного изменения остатков товарно-материальных ценностей и денежных средств, восстановление количественно-суммового учета, исследование неофициальных материалов (изучаются черновые запи-

си кассиров и других материально ответственных лиц, анонимные письма, неофициальные заявления работников) и т. д.

Далее ревизор проверяет правильность отражения первичных документов на счетах бухгалтерского учета, обобщения их в оборотных ведомостях и балансах.

Правильность бухгалтерских записей исследуется путем анализа документов (методом документального контроля) и проверки материальных ценностей в натуре (фактического контроля). Ревизор обязан выяснить, какие меры бухгалтерия предприятия предпринимает для обеспечения сохранности активов предприятия.

Объективность проверочных действий в процессе ревизии обеспечивается путем предоставления проверяемым лицам возможности:

- давать объяснения по ходу ревизии и представлять необходимые документы;
- просить о дополнительной проверке обстоятельств, имеющих отношение к делу;
- принимать участие в проведении ревизии;
- знакомиться с актом ревизии и давать по нему соответствующие объяснения.

При отсутствии или запущенности бухгалтерского учета в ревизуемой организации руководителем ревизионной группы (контролером-ревизором) составляется об этом соответствующий акт и докладывается руководителю контрольно-ревизионного органа. Последний направляет руководителю ревизуемой организации и (или) в вышестоящую организацию либо органу, осуществляющему общее руководство деятельностью ревизуемой организации, письменное предписание о восстановлении бухгалтерского учета в проверяемой организации. Дальнейшее проведение ревизии возможно только после восстановления в ревизуемой организации бухгалтерского учета.

Момент окончания ревизии условен, так как контрольные действия постепенно переходят в третий этап ревизионного процесса.

Третий этап — подготовка материалов ревизии, подразумевает составление акта документальной ревизии, справок, ведомостей, получение объяснений и т. д.

По общему правилу, продолжительность ревизии составляет один месяц, в редких случаях — более короткие сроки. В исключительных случаях допускается продление срока ревизии с разрешения руководителя организации, назначившего ревизию, но не более чем до 45 ка-

лендарных дней. Продление первоначально установленного срока ревизии осуществляется руководителем контрольно-ревизионного органа по мотивированному представлению руководителя ревизионной группы (контролера-ревизора).

Могут проводиться допроверка и уточнение отдельных фактов. Этот этап ревизии завершается подписанием акта и приложений к нему.

Четвертый этап — применение материалов ревизии. Он предполагает осуществление контроля за разработкой мер по устранению выявленных недостатков, нарушений и мероприятий по работе с кадрами и совершенствованию контрольной деятельности.

Руководитель контрольно-ревизионного органа по предоставлению материалов ревизии в срок не более 10 календарных дней определяет порядок их реализации.

По результатам ревизии проверенной организации направляется представление для принятия мер по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

Организация контроля за выполнением представления по результатам ревизии, проводимой в рамках финансового контроля, — не только заключительный этап проверочных мероприятий, но и важный участок контрольно-ревизионной работы, который способствует своевременному устранению выявленных недостатков и способствует эффективности хозяйственной деятельности.

Работа ревизора требует добросовестности, точности, аккуратности и профессиональной компетентности. Основной служебной обязанностью ревизора является качественное и своевременное проведение ревизий и проверок. При выполнении служебных функций он обязан не только выявлять факты нарушений, но и оказывать всемерную помощь проверяемой организации в устранении вскрытых недостатков и нарушений.

В процессе проведения ревизии ревизор не должен давать оценку действиям соответствующих должностных лиц, а тем более угрожать им наказанием. Кроме того, ревизор не должен допускать неделовых отношений с сотрудниками проверяемой организации.

При осуществлении своих функций ревизор может привлекать актив и общественность данного предприятия. Наряду с обязанностями ревизор наделен широкими правами, которые обычно оговаривают в уставе организации:

1. Осматривать все помещения, склады, хранилища, в которых находятся денежные, имущественные, товарно-материальные и другие

ценности ревизуемой организации, а также проводить инвентаризации товарно-материальных ценностей и денежных средств и применять все другие методы фактического контроля.

2. В случаях обнаружения хищений и злоупотреблений по согласованию с руководителем ревизуемой организации опечатывать помещения.

3. Требовать от ревизуемых организаций представления первичной бухгалтерской документации, составления необходимых справок и расчетов, а также брать письменные и устные объяснения от работников проверяемого предприятия по вопросам, вытекающим из проводимой проверки.

4. Ревизор имеет право опечатывать места хранения документов ревизуемой организации, а также изымать документы, содержащие подтверждение выявленных фактов нарушений и злоупотреблений, оформляя изъятие двухсторонним актом, подписанным главным бухгалтером и ревизором, оставляя в делах предприятия копии изъятых документов.

5. Знакомиться с подлинниками документов, находящихся в других организациях, связанных с ревизуемой, а также запрашивать из смежных организаций заверенные копии необходимых документов.

6. Запрашивать различные учреждения по вопросам, возникающим в ходе проведения ревизии.

7. Принимать в процессе ревизий и проверок совместно с руководителями ревизуемых организаций меры по устранению выявленных нарушений финансовой деятельности и неэффективного использования средств, а также давать обязательные указания об устранении этих нарушений, о возмещении причиненного ущерба и привлечении к ответственности виновных лиц.

8. Привлекать в установленном порядке для участия в проведении ревизий и проверок специалистов других организаций.

9. Направлять предложения об ограничении, приостановлении или прекращении финансирования ревизуемых организаций при выявлении нецелевого использования бюджетных средств, а также в случае непредставления ими бухгалтерских и финансовых документов, связанных с использованием этих средств.

10. Вносить по результатам ревизии и проверки предложения о взыскании с организаций бюджетных средств, израсходованных не по целевому назначению, и доходов от их использования.

11. В случаях выявления нарушений законодательства, фактов хищения денежных средств и материальных ценностей, а также злоупотреблений ставить вопрос об отстранении от работы должностных лиц, ви-

новых в этих нарушениях, передавать материалы ревизий и проверок в правоохранительные органы.

12. Информировать вышестоящие органы ревизуемых организаций о выявленных в ходе ревизий и проверок нарушениях и ставить вопрос о принятии мер по устранению этих нарушений и их последствий, а также наказанию виновных лиц.

13. Применять все доступные ему методы исследования учетных документов.

Ревизорам не предоставлены административные права. Они не могут давать обязательных распоряжений работникам ревизуемых организаций, требовать наказания за их неправильные действия. Они обязаны указывать на необходимость устранения выявленных нарушений законности, а также возмещения материального ущерба.

В процессе проведения ревизии и после ее окончания ревизор может нести как дисциплинарную, так и уголовную ответственность. Дисциплинарную ответственность — за полноту и качество ревизии и инвентаризации, проведение их в установленные сроки, правильность и объективность изложенных в актах ревизии фактов и обоснованность выводов ревизии. Уголовную ответственность за сокрытие в процессе ревизии фактов хищения имущества и денежных средств путем внесения в акт ревизии ложных сведений или исправлений, искажающих содержание документов (например, ст. 292 УК РФ — служебный подлог и др.).

§ 3. Особенности проведения документальных ревизий по инициативе правоохранительных органов

Документальная ревизия широко используется правоохранительными органами в целях выявления и раскрытия преступлений. Это связано с характером способов совершения экономических преступлений. Большинство из них маскируется в бухгалтерских документах и записях учетного характера.

Поскольку в процессе ревизии собираются материалы, в которых отражена преступная деятельность, и при этом устанавливаются данные, могущие иметь значение доказательств, проведение ревизии по требованию правоохранительных органов можно считать одним из способов собирания доказательств.

Материалы ревизии являются одним из распространенных поводов, по которому возбуждаются уголовные дела о преступлениях, совершенных в сфере производственной и финансово-хозяйственной деятельно-

сти. Как и другие сообщения о преступлениях, они рассматриваются в соответствии со ст. ст. 140–149 УПК.

1. Поводом для проведения ревизии до возбуждения уголовного дела является письмо (требование) оперативного работника за подписью начальника территориального органа внутренних дел, в котором излагается перечень вопросов, подлежащих выяснению при документальной ревизии.

Назначение первичной ревизии до возбуждения уголовного дела возможно в следующих ситуациях:

- при необходимости проверки заявлений и писем граждан о преступлении;

- в связи с поступлением в правоохранительные органы сообщений должностных лиц о крупных хищениях, недостачах и излишках, сокрытии доходов, выявленных, например, в результате инвентаризации или налоговой проверки. До принятия решения о возбуждении уголовного дела здесь требуется организовать проведение документальной ревизии;

- когда непосредственно органом дознания, следователем, прокурором или судом обнаружены такие документальные и фактические несоответствия, которые могут быть установлены методами документальной ревизии и которые в последующем будут выступать как доказательства.

2. Правовым основанием назначения документальной ревизии по возбужденному уголовному делу являются ст. 38, ч. 3 ст. 86 УПК РФ. Поводом для проведения ревизии в этом случае является мотивированное постановление следователя в соответствии со ст. 140 УПК РФ, которое должно быть направлено руководителю соответствующего контрольно-ревизионного управления Министерства финансов РФ.

Подробно вопросы организации и проведения документальных ревизий по инициативе правоохранительных органов регулируются совместным приказом Минфина России, МВД России, ФСБ России от 7 декабря 1999 г. № 89н/1033/717 «Об утверждении Положения о порядке взаимодействия контрольно-ревизионных органов Министерства финансов Российской Федерации с Генеральной прокуратурой Российской Федерации, Министерством внутренних дел Российской Федерации, Федеральной службой безопасности Российской Федерации при назначении и проведении ревизий (проверок)»⁴.

⁴ Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

Требование о производстве ревизии по инициативе правоохранительных органов составляется на имя руководителя ревизирующей организации и содержит обоснование необходимости производства ревизии.

Постановление следователя, в том числе о назначении документальной ревизии, является обязательным для исполнения всеми организациями, учреждениями, должностными лицами, гражданами. В постановлении или письме должно быть указано, в какой организации, за какой период требуется провести документальную ревизию, какие виды хозяйственных операций должны быть проверены. В постановлениях также указываются задачи ревизии.

В тексте постановления выделяются описательная и резолютивная части. В описательной части приводится мотивировка требования. Она должна быть сравнительно краткой, без излишних подробностей, но вместе с тем содержать необходимые обоснования. Основную часть постановления (его резолютивную часть) составляет задание, которое следователь считает необходимым дать ревизору. Оно должно вытекать из конкретных обстоятельств уголовного дела и быть направлено на выяснение определенных вопросов, имеющих значение для этого дела.

В действующем УПК РФ нет отдельной статьи, дающей право прокурору, суду, следователю требовать назначения ревизии, однако правоприменитель может потребовать проведения этого контрольного действия в целях собирания доказательств. Порядок назначения и проведения ревизии в деятельности правоохранительных органов подробно регламентирован указанным положением.

Фактическими основаниями для назначения следователем и проведения первичной ревизии после возбуждения уголовного дела являются:

- выявление по делу отдельных фактов преступлений, из которых вытекает необходимость проверки по первичным документам всей деятельности определенной организации или определенных должностных лиц, если за этот период плановая ревизия не проводилась;

- обоснованное ходатайство обвиняемого о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение или возникшее подозрение, путем исследования документов и записей в бухгалтерском учете (в частности, ходатайство обвиняемого о проверке его возражений против выводов инвентаризации);

- необходимость проверки по документам признательных показаний обвиняемого о совершении преступных действий с использованием бухгалтерских документов. Одним из наиболее достоверных доказательств, подтверждающих признание обвиняемого в совершении пре-

ступления, связанного с использованием бухгалтерских документов, может быть акт документальной ревизии;

- обнаружение преступных связей проверяемого объекта с другими организациями, включенными в сферу расследования;

- установление факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности;

- составление бухгалтером-экспертом письменного сообщения о невозможности дать заключение без проведения ревизии.

При назначении первичной документальной ревизии следователь должен располагать: обоснованной версией о способе совершения преступления; достаточно полными и достоверными данными о том, что расследуемое преступление оставило определенные следы в бухгалтерских документах.

Придя к выводу о необходимости проведения ревизии, следователь должен тщательно подготовиться к ее проведению. Доказательственная ценность материалов ревизии во многом зависит от своевременности и полноты осуществления организационных и оперативных мероприятий как до назначения ревизии, так и в период ее проведения. Поэтому следователь должен:

1. Принять меры к обеспечению сохранности тех документов, которые могут быть уничтожены заинтересованными лицами.

2. Изучить хозяйственную деятельность предприятия, в котором будет проводиться ревизия.

3. Изучить материалы проведенных ранее инвентаризаций и документальных ревизий в целях установления наиболее типичных, характерных для данного предприятия нарушений и связанных с ними материально ответственных и должностных лиц.

4. Определить заранее:

- какие обстоятельства подлежат выяснению с помощью ревизии;

- какой должна быть ревизия (полной или частичной);

- какой период деятельности предприятия необходимо охватить проверкой;

- какие приемы исследования необходимо применить в процессе ревизии (инвентаризация, контрольный запуск сырья в производство и т. п.);

- какой участок работы и деятельность каких лиц необходимо подвергнуть документальной проверке.

5. Предусмотреть, чтобы ревизор по поставленному заданию не выходил за рамки своей компетенции. Если вопросы, интересующие сле-

дователя, выходят за пределы этой компетенции, ревизия должна быть комплексной или может быть заменена другим исследовательским действием (например, экспертизой);

Перед началом ревизии следователь совместно с ревизором решает:

— какие специалисты должны войти в состав ревизионной группы;

— кто из материально ответственных лиц будет принимать участие в ревизионных действиях;

— какие методы документальной и фактической проверок следует использовать для большей эффективности ревизии и на каком участке.

После назначения ревизора необходимо также убедиться в его личной незаинтересованности в исходе проводимой ревизии. Если имеются данные о причастности его к злоупотреблениям или иной личной заинтересованности, которая может отразиться на объективности проверки, оперативный работник (следователь) должен принять меры к тому, чтобы этот ревизор был отстранен, а производство ревизии поручено другим лицам.

После подготовки следователю необходимо разработать задание ревизору, которое должно:

— вытекать из материалов дела;

— быть выполнено такими средствами, которыми располагает ревизор;

— быть конкретным.

При формулировании задач для ревизора необходимо ориентировать его на предоставление документально обоснованных ответов на следующие вопросы:

— что нарушено (инструкция, приказ, постановление и т. д., с указанием конкретного пункта);

— кто нарушил (с указанием должностных лиц);

— время нарушения;

— способ нарушения;

— причины и условия, способствовавшие нарушениям;

— размер причиненных убытков или недостатки.

Круг вопросов зависит как от полноты собранных проверочных материалов, так и от материалов уголовного дела. От того, насколько точно сформулированы поставленные перед ревизором вопросы, от их конкретизации, целенаправленности зависят правильность решения вопроса по проверочному материалу и успех дальнейшего расследования. Вопросы должны быть сформулированы кратко, четко, чтобы ревизор однозначно уяснил, что именно требуется документально проверить. Для

максимального использования возможностей документальной ревизии необходимо ставить перед ревизором перечень вопросов, который охватывал бы все обстоятельства, подлежащие документальной проверке, с учетом способа совершения преступных действий.

Сразу же после назначения ревизии следователю необходимо находиться в постоянной связи с ревизором и глубоко вникать в его работу, интересоваться, какими методами он проводит проверку документов, рекомендовать ему наиболее целесообразные методы. Он может сам в процессе ревизии участвовать в проверке отдельных операций.

Работа следователя с документами необходима еще и потому, что он имеет гораздо больший, чем ревизор, опыт обнаружения формальных несоответствий в документе, таких как подчистки, подделки, пометки на полях и на обороте документов и т. д.

Для более плодотворной работы ревизору можно ознакомиться с частью материалов уголовного дела, имеющих отношение к предмету ревизии. При этом ревизор должен быть предупрежден о недопустимости разглашения данных предварительного следствия. Нужно обеспечить постоянный обмен вновь получаемой информацией между ревизором, оперативным работником и следователем.

Если возникает необходимость расширить или изменить задание ревизору, следователь выносит дополнительное постановление.

При проведении документальных ревизий по инициативе правоохранительных органов большое значение имеет обязательное участие во всех контрольных мероприятиях, проводимых ревизором, должностных и материально ответственных лиц, заинтересованных в ее исходе. Необходимо добиться, чтобы их участие было постоянным, а не эпизодическим. По ходу ревизии, еще до составления акта, материально ответственным и должностным лицам должна быть предоставлена возможность дать свои пояснения ревизорам.

Все объяснения, полученные ревизором в ходе проведения ревизии, обязательно прилагаются к акту документальной ревизии.

Исходя из вышеизложенного, к числу особенностей ревизии, проводимой по инициативе правоохранительных органов, можно отнести следующее:

1. Основанием ревизии по инициативе правоохранительных органов являются фактические данные, установленные оперативно-розыскным, процессуальным и иным путем, для проверки которых необходимы соответствующие процедуры реализации специальных бухгалтерских и иных познаний компетентными лицами.

2. Ревизия, проводимая по инициативе правоохранительных органов, ограничена решением юридических задач, вытекающих из материалов уголовного дела, и в связи с этим носит целенаправленный характер.

3. При проведении ревизии методы как фактической, так и документальной проверки могут быть рекомендованы в задании, которое дается ревизору, что не ущемляет полномочия ревизора в подобной ситуации. Однако данные методы проверки применяются только по согласованию с ревизором.

4. При решении вопроса о времени начала ревизии работник правоохранительных органов должен исходить из обстоятельств дела и объема предстоящей ревизионной проверки. Здесь также может быть полезна консультация специалиста. В необходимых случаях следует требовать выделения такого количества ревизоров, которое обеспечило бы окончание ревизии в требуемый срок.

5. Аналогично должен решаться и вопрос о периоде деятельности организаций или отдельных должностных лиц, охватываемом ревизионной проверкой. Следует подвергать ревизии лишь тот период, на который указывают имеющиеся данные о злоупотреблениях либо с которыми связаны возникшие у сотрудника правоохранительного органа обоснованные предположения о возможном совершении в течение этого периода преступлений.

6. Ревизия, проводимая по инициативе правоохранительных органов, имеет целенаправленный характер. В данном случае работник правоохранительных органов при проведении ревизии должен спрогнозировать и решить организационно-технические и организационно-тактические вопросы.

7. Для проведения ревизии по инициативе правоохранительных органов, кроме приказа руководителя о назначении ревизии, необходимо либо постановление следователя о производстве ревизии, либо письменное требование органа дознания за подписью начальника подразделения системы МВД России, которые содержат обоснование необходимости производства ревизии.

8. Материалы ревизии, производимой по инициативе правоохранительных органов, используются для принятия соответствующих юридических решений⁵.

⁵ Шадрин В. В., Шадрин К. В., Мусин Э. Ф. Ревизия по требованию правоохранительных органов при расследовании уголовных дел. М., 2004. 136 с.

Контрольно-ревизионный орган при необходимости и по согласованию с правоохранительным органом в рамках своей компетенции проводит встречные проверки в предприятиях и организациях, осуществляющих взаимные расчеты с ревизуемой организацией. В случае, когда такие проверки выходят за рамки постановлений (требований), правоохранительным органом выносится новое постановление. В процессе проверки правоохранительные органы оказывают содействие проверяющим, при необходимости обеспечивают их транспортом.

При наличии оснований следователь вправе обратиться в контрольно-ревизионный орган с просьбой о замене ревизоров, участвующих в проверке. Руководитель КРУ сообщает о принятом решении не позднее 10 дней с момента поступления просьбы.

Право следвателя истребовать производство ревизии порождает процессуальные взаимоотношения между следователем и лицом, правомочным назначить ревизию, т. е. руководителем организации. Причем должностное лицо обязано не только назначить ревизию, но и обеспечить ее проведение и предоставить следователю соответствующий документ — акт документальной ревизии. Само же производство ревизии регламентировано нормами административного права. При наличии требования следователя непосредственным основанием для производства ревизии является приказ соответствующего должностного лица, а ревизор, таким образом, выполняет должностное поручение. Права и обязанности ревизора основаны на нормах административного права и осуществляются вне уголовного процесса.

В результате производства ревизии следователь получает акт документальной ревизии с приложенными к нему документами и другими материалами.

Согласно классификации, принятой уголовно-процессуальным законом (ст. 74 УПК РФ), акт документальной ревизии в качестве источников доказательств относится к разряду иных документов. С его помощью следователь устанавливает фактические данные, имеющие значение для дела, и использует их для доказывания отдельных определенных обстоятельств, которые собирает ревизор. Содержащиеся в акте документальной ревизии фактические данные в совокупности с другими материалами уголовного дела выступают в качестве доказательств. Фактическим основанием для назначения ревизии по инициативе правоохранительных органов являются фактические данные, установленные оперативно-розыскным, процессуальным или иным путем, для провер-

ки которых необходимы соответствующие процедуры реализации специальных познаний компетентным лицом.

Следователь может требовать производства не только первичной ревизии, но также повторной и дополнительной.

Дополнительные ревизии назначаются в тех случаях, когда предшествующей ревизией проверена лишь часть хозяйственных операций, при которых могли совершаться преступления. Повторные документальные ревизии чаще всего назначаются, когда установлены низкий методический уровень первичной ревизии или недобросовестность ревизора.

Фактическими основаниями для проведения дополнительной ревизии являются следующие случаи:

- когда во время первичной ревизии были охвачены проверкой лишь отдельные виды операций (например, кассовые), однако позднее выяснилось, что требуется проверить и другие операции (например, банковские, кредитно-расчетные операции);

- когда ревизором не были применены те методы и приемы исследования данных бухгалтерского учета, которые должны были применяться (например, при проверке банковских расчетов применялся лишь метод взаимного контроля, а впоследствии установлено, что подложность платежных поручений можно выявить, применив метод встречной проверки).

Фактическими основаниями для проведения повторной ревизии являются следующие случаи:

- противоречие между выводами акта первичной документальной ревизии и другими материалами дела, подтверждающими преступную деятельность;

- проведение первичной ревизии в отсутствие заинтересованного лица, за исключением тех случаев, когда установлено, что оно преднамеренно уклонялось от участия в ней;

- поверхностность проведения первичной ревизии (когда первичная ревизия проводилась по вторичной документации без проверки первичных учетных документов);

- наличие сведений о недобросовестности ревизора, проводившего первичную ревизию;

- неприменение ревизором тех приемов и методов исследования данных бухгалтерского учета, которые могут способствовать выявлению следов преступной деятельности;

- проведение первоначальной ревизии выборочным методом, а не сплошным;

- необоснованность и неполнота выводов ревизии (следователь установил, что выводы ревизора не подтверждаются другими материалами);
- проведение первичной ревизии без участия в ней специалистов по вопросам, требующим проведения комплексной ревизии;
- неполнота ревизии (в процессе предварительного следствия было установлено, что предыдущей ревизией проверены не все направления деятельности предприятия, при осуществлении которых совершались преступные действия);
- наличие обоснованных возражений по существу выводов ревизии со стороны заинтересованных лиц;
- сообщение эксперта-бухгалтера о необходимости дать заключение без предварительного проведения повторной или дополнительной ревизии.

Следственная практика показывает, что следователи и органы дознания вынуждены требовать проведения повторных и дополнительных ревизий по большинству уголовных дел о хозяйственно-должностных преступлениях, когда материалы предшествующей ревизии служили лишь основанием для возбуждения уголовного дела.

§ 4. Акт документальной ревизии, проверка и оценка его следователем

Результаты своей деятельности ревизор оформляет актом документальной ревизии, который является важнейшим документом. В нем излагаются факты, обнаруженные при проведении ревизии.

Акт документальной ревизии составляется по определенной форме и состоит из трех частей: вводной, описательной и итоговой.

Во вводной (общей) части акта указывается: кем проводилась документальная ревизия; основания ее проведения; наименование ревизуемой организации с указанием адреса ее местонахождения и данных проверяемых должностных и материально ответственных лиц; даты начала и окончания ревизии; содержание задания ревизору; какие документы были подвергнуты проверке ревизионным путем, каким методом проводилась проверка (сплошным, выборочным); данные о результатах предыдущей ревизии и результаты реализации ее выводов, дата подписания акта ревизии.

Основная (описательная) часть акта документальной ревизии комплексно отражает все существенные обстоятельства, имеющие отношение к выявленным фактам нарушения: сущность нарушения законодательства; способ его совершения; период финансово-хозяйственной де-

тельности (либо хозяйственная операция), к которому (к которой) данное нарушение относится; ссылки на документы и иные обстоятельства, достоверно подтверждающие наличие факта нарушения, с указанием нормативных правовых актов, требования которых нарушены; факты непредставления каких-либо документов.

Итак, в данной части содержится систематизированное изложение выявленных ревизором в ходе документальной проверки несоответствий в хозяйственной деятельности. Причины образовавшихся несоответствий должны быть конкретно указаны. Акт не должен содержать субъективных предположений ревизора и юридической квалификации действий должностных лиц («хищение», «вина», «присвоение», «мошенничество», «злоупотребление служебным положением», «умысел» и т. д.). Ревизор может ограничиться только следующими оценками — «недостача», «излишки», «экономический ущерб» с указанием его размера.

Описательная часть акта должна соответствовать следующим требованиям:

1. Объективность и обоснованность. Отраженные в акте факты должны являться результатом тщательной проверки, исключать возможные ошибки и неточности.

2. Полнота и комплексность отражения в акте всех существенных обстоятельств, имеющих отношение к негативной деятельности проверяемого предприятия или конкретного должностного лица. В акте не должно быть подробного описания нарушений некриминального характера, которые не относятся к заданию следователя. Обязательно указываются использованные ревизором приемы, методы и средства исследования учетно-бухгалтерской документации.

3. Четкость, лаконичность и доступность изложения. Не должны излагаться факты, не имеющие отношения к выявленным нарушениям.

4. Системность изложения. Выявленные в процессе проверки нарушения должны быть сгруппированы в соответствии с характером выявленных нарушений.

Кроме вышеперечисленного в акте документальной ревизии дается краткая характеристика результатов хозяйственной деятельности и устанавливаются причины вскрытых недостатков в работе предприятия, а также могут отражаться и положительные факты и достижения в работе проверяемой организации.

Итоговая часть акта документальной ревизии отражает выводы о результатах ревизии. Выводы должны обосновываться только прове-

ренными фактами. Ревизору не следует упускать отдельные виды нарушений, не дав им соответствующую оценку и, наоборот, незначительные отклонения нецелесообразно характеризовать с криминальных позиций.

Не допускается включение в акт сведений из следственных материалов, например, ссылок на показания подозреваемых (обвиняемых), данных ими следственным органам, а также на иные сведения, полученные из правоохранительных органов.

Акт документальной ревизии составляется в 3 экземплярах, при этом один экземпляр направляется в вышестоящую организацию, второй — в ревизуемую организацию, третий передается непосредственно в правоохранительные органы.

После составления и написания акта документальной ревизии с ним должны ознакомиться (в течение 5 дней) все лица, деятельность которых проверялась, а также руководитель и главный бухгалтер проверяемого предприятия. После составления и ознакомления с актом его должны подписать ревизор (или члены ревизионной комиссии), руководитель и главный бухгалтер предприятия, а также лица, деятельность которых проверялась.

Если у проверяемых лиц имеются возражения против выводов ревизора, то эти возражения ими излагаются в письменной форме перед своей подписью в акте ревизии. Не позднее чем по истечении пяти дней со дня подписания акта проверяемые лица представляют письменные объяснения. По оспариваемым фактам ревизор обязан провести проверки и дать заключение.

К акту документальной ревизии должны прилагаться следующие документы:

- а) инвентаризационные описи проводимых в ходе ревизии инвентаризаций;
- б) сличительные ведомости по выведению результатов инвентаризаций;
- в) объяснения должностных и материально ответственных лиц, полученные ревизором в ходе ревизионной проверки;
- г) документы, обосновывающие выводы ревизора;
- д) заключение ревизора по объяснениям;
- е) перечень массовых нарушений, схемы, расчеты, динамические таблицы;
- ж) договоры об имущественной ответственности лиц, по вине которых нанесен ущерб;

- з) приказы о назначении их на должность и увольнении;
- и) справки об их анкетных данных;
- к) выписки из приказов, инструкций, распоряжений и других нормативных документов, на которые ссылается ревизор в своих выводах.

В обоснование своих выводов ревизор имеет право ссылаться только на подлинные документы.

Кроме того, в конце ревизионной проверки ревизор обязан сделать предложения по улучшению работы проверяемого предприятия и устранению выявленных недостатков. Эти предложения делаются ревизором не в акте ревизии, а на отдельных листках, которые прикладываются к акту ревизии в виде приложений. Опись всех приложений к акту документальной ревизии делается в конце акта. Акт документальной ревизии и сделанные к нему приложения носят название материалов документальной проверки.

Не позднее чем через 20 дней после окончания ревизии руководителем проверяемого предприятия издается приказ о результатах данной ревизии, о принятых решениях по привлечению к ответственности лиц, виновных в нарушениях.

После получения материалов документальной проверки (акт ревизии и приложения к нему) следователь обязан ознакомиться с поступившими материалами, проанализировать и правильно оценить их с учетом других материалов дела, а затем наметить план действий, вытекающих из произведенного анализа. Оценивая акт ревизии, следователь должен провести проверку по следующим направлениям: правильность оформления, полнота исследования, обоснованность выводов. Учитывая эти направления, работник правоохранительных органов должен выяснить:

1) все ли необходимые документы и материалы исследовал ревизор при выполнении порученного задания;

2) в полном ли объеме выполнено поставленное перед ревизией задание и проведена ли проверка по всем заданным вопросам. Если задание в какой-либо части не выполнено, то чем это мотивировано в акте ревизии, основательны ли приведенные ревизором мотивы;

3) насколько полно произведена проверка по каждому из вопросов, поставленных в задании, применены ли ревизором все необходимые методы проверки;

4) привлекались ли к участию в ревизии ревизуемые лица, учтены ли ревизорами их объяснения. Неучастие в ревизии ревизуемых лиц является серьезным процессуальным нарушением, ущемляющим их права;

5) правильно ли произведены отдельные ревизионные действия (например, инвентаризация, обмер выполненных работ и др.), имеются ли акты, составленные на производство этих действий;

6) обоснованны ли выводы ревизора о наличии выявленных им фактов, подтверждаются ли эти выводы документами и объяснениями, приложенными к акту ревизии, не содержит ли акт противоречий;

7) все ли необходимые документы приложены к акту;

8) подписан ли акт ревизии надлежащими лицами;

9) сделаны ли на основе акта ревизии общие выводы и предложения, направленные на устранение обнаруженных нарушений и недостатков и наказание виновных лиц, реализованы ли эти предложения;

10) какие факты злоупотреблений (противоправные деяния) вскрыты ревизией, известны ли они были ранее, не противоречат ли они материалам уголовного дела (или предварительной проверки);

11) достаточно ли установлены и подтверждены факты, указанные в акте ревизии, какие из них требуют дополнительной проверки и каким путем;

12) есть ли основания и целесообразно ли требовать проведения дополнительной или повторной ревизии, не могут ли быть восполнены недочеты акта ревизии допросом ревизора или получением от него дополнительного заключения;

13) есть ли основания для назначения бухгалтерской или иной судебной экспертизы;

14) какие другие следственные действия и организационные мероприятия следует провести в целях проверки фактов, выявленных ревизией.

После изучения акта первичной ревизии следователь может принять следующие решения:

— признать проведенную ревизию доброкачественной и ее материалы приобщить к делу;

— при наличии существенных недостатков в материалах ревизии возратить их органу, проводившему ревизию, для доработки;

— признать первичную ревизию (по различным мотивам) недостаточной, потребовать ее повторного производства.

При необходимости дополнения материалов ревизии путем более детального исследования по прежнему заданию или проведения дополнительной ревизии по новому заданию следователь выносит постановление и вновь направляет его руководителю вышестоящей (контролирующей) организации. В постановлении следует подробно мотивировать необходимость дополнительной ревизии с изложением конкретных при-

чин (поверхностное исследование отдельных документов, неприменение конкретных приемов, методов и т. д.).

При изучении и анализе материалов документальной ревизии у работника правоохранительных органов может возникнуть необходимость в разъяснении ему некоторых положений и выводов не только ревизором, но и иным специалистом, приглашенным в качестве консультанта.

Источником доказательств является описательная часть акта. Выводы ревизора являются ориентиром для следователя и не должны восприниматься как бесспорное доказательство. Следователь может пополнить материалы ревизии путем допроса ревизора в качестве свидетеля. Это происходит в случаях:

— когда по акту имеются существенные возражения, связанные с сообщением фактов, которые по документам не могут быть проверены, но о них осведомлен или мог быть осведомлен ревизор в процессе проверки;

— когда у следователя возникает вопрос о существенных для дела обстоятельствах, которые не могли быть изложены в акте ревизии или которые стали известны ревизору как частному лицу.

Если выводы ревизии противоречат материалам дела, оспариваются подозреваемыми, обвиняемыми и другими лицами-участниками процесса, то в этих случаях для получения доказательственной информации необходимо назначение по делу судебно-бухгалтерской или иной экономической экспертизы.

ОГЛАВЛЕНИЕ

Введение	3
ГЛАВА I. МЕТОДОЛОГИЧЕСКИЕ АСПЕКТЫ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ	
§ 1. Предмет, метод и задачи судебной бухгалтерии.....	5
§ 2. Структура судебной бухгалтерии и ее взаимосвязь с другими дисциплинами.....	9
§ 3. Правовая основа судебной бухгалтерии.....	12
ГЛАВА II. ОБЩАЯ ХАРАКТЕРИСТИКА УЧЕТНОГО ПРОЦЕССА	
§ 1. Понятие о хозяйственном учете. Существующие виды учета.....	21
§ 2. Бухгалтерский баланс и его структура.....	25
§ 3. Понятие о счетах бухгалтерского учета, их строение и содержание. Сущность и значение приема двойной записи	30
ГЛАВА III. ПРИЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ СЛЕДОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ И НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ	
§ 1. Понятие о бухгалтерских документах, их юридическое значение. Правила заполнения бухгалтерских документов	37
§ 2. Классификация бухгалтерских документов.....	44
§ 3. Приемы исследования бухгалтерских документов.....	47
ГЛАВА IV. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТЕРИАЛОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В ОПЕРАТИВНО-СЛЕДСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ	58
§ 1. Понятие инвентаризации, ее виды и нормативная регламентация....	58
§ 2. Инвентаризация товарно-материальных ценностей.....	64
§ 3. Особенности организации и проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов	74
ГЛАВА V. ОСОБЕННОСТИ ОРГАНИЗАЦИИ И ПРОВЕДЕНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ РЕВИЗИИ ПО ИНИЦИАТИВЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ	
§ 1. Понятие и виды документальной ревизии.....	81
§ 2. Порядок проведения ревизий. Права и обязанности ревизора	85
§ 3. Особенности проведения документальных ревизий по инициативе правоохранительных органов.....	92
§ 4. Акт документальной ревизии, проверка и оценка его следователем....	101

Учебное издание

Джойс Элла Александровна
СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Редактор О. В. Арефьева

Корректор Л. И. Замулло

Технический редактор Л. А. Янцен

ИД № 03160 от 02 ноября 2000 г.

Подписано в печать 21.12.2016. Формат 60х84/16. Бумага офсетная № 1. Усл. печ. л. 6,2.
Уч.-изд. л. 5,4. Тираж 150 экз. Заказ № 721.

Редакционно-издательский отдел

Группа полиграфической и оперативной печати

644092, г. Омск, пр-т Комарова, д. 7