

Министерство внутренних дел Российской Федерации  
Омская академия

**Э. А. Джойс**

**СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ (ОБЩАЯ ЧАСТЬ)**

*Учебное наглядное пособие*

Омск  
ОМА МВД России  
2021

УДК 657  
ББК 65.052я73  
Д42

**Рецензенты:**

кандидат юридических наук *Е. А. Клоков*  
(Калининградский филиал Санкт-Петербургского университета МВД России);  
кандидат юридических наук *А. В. Шебалин*  
(Барнаульский юридический институт МВД России)

**Джойс, Э. А.**

Д42 Судебная бухгалтерия : учебное наглядное пособие. — Омск : Омская академия МВД России, 2021. — 132 с.

ISBN 978-5-88651-764-4

Учебное наглядное пособие содержит материал, раскрывающий ключевые вопросы общей части дисциплины «Судебная бухгалтерия», методы, применяемые в расследовании экономических преступлений. Изложены научные основы организации и проведения инвентаризаций, ревизий, судебно-бухгалтерских экспертиз, определен круг вопросов, которые могут быть поставлены перед экспертом и ревизором, указаны критерии оценки актов ревизий и заключений экспертов.

Наглядно представленный материал способствует лучшему усвоению содержания дисциплины, позволяет быстро вспомнить и повторить пройденный курс при подготовке к экзамену.

Предназначено курсантам, слушателям образовательных организаций МВД России.

УДК 657  
ББК 65.052я73

ISBN 978-5-88651-764-4

© Омская академия МВД России, 2021

## ВВЕДЕНИЕ

Судебная бухгалтерия относится к числу специальных дисциплин и занимает важное место в формировании профессиональных знаний и навыков у будущих юристов. Знания, умения и практические навыки, полученные при ее освоении, требуются для раскрытия преступлений с использованием разнообразной учетной бухгалтерской документации. Это обусловлено тем, что сотрудникам правоохранительных органов необходимо сделать правильный вывод о законности и реальности тех или иных хозяйственных операций, выявить подложные документы.

В процессе обучения нередко возникают трудности, связанные со сложностью структурирования материала курса.

В пособии посредством схем, иллюстрированного материала представлены основные понятия дисциплины, противоречия в учетном процессе (от первичной документации до записей в бухгалтерских регистрах и отчетности); простейшие приемы работы с документами и специализированные исследования учетно-экономической информации (ревизия, аудит, экспертиза), наиболее часто применяемые оперуполномоченными и следователями в своей профессиональной деятельности.

Использование настоящего пособия в учебном процессе позволит обучающимся:

— получить представление о содержании судебной бухгалтерии, сущности ее методологии, принципах построения разрабатываемых в ней частных методик и поисковых приемах, особенностях использования этих предметных знаний в профессиональной деятельности сотрудников органов внутренних дел;

— ознакомиться с комплексом специальных знаний, необходимых для выявления и раскрытия экономических преступлений или административных правонарушений с использованием учетно-экономической информации;

— уяснить и закрепить знания об использовании разработанных в судебной бухгалтерии теоретических положений, приемов и методов в предстоящей практической деятельности следователя и дознавателя.

Предложен сокращенный (необходимый) объем содержания тем общей части, который может быть использован для более легкого усвоения при самостоятельном изучении, а также при подготовке к экзаменам.

Кроме того, учебное пособие обеспечивает взаимосвязь учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия» с теорией оперативно-розыскной деятельности, криминалистикой и уголовным процессом.

Материал сгруппирован по темам, соответствующим содержанию типовой программы дисциплины.

## ТЕМА 1. ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ

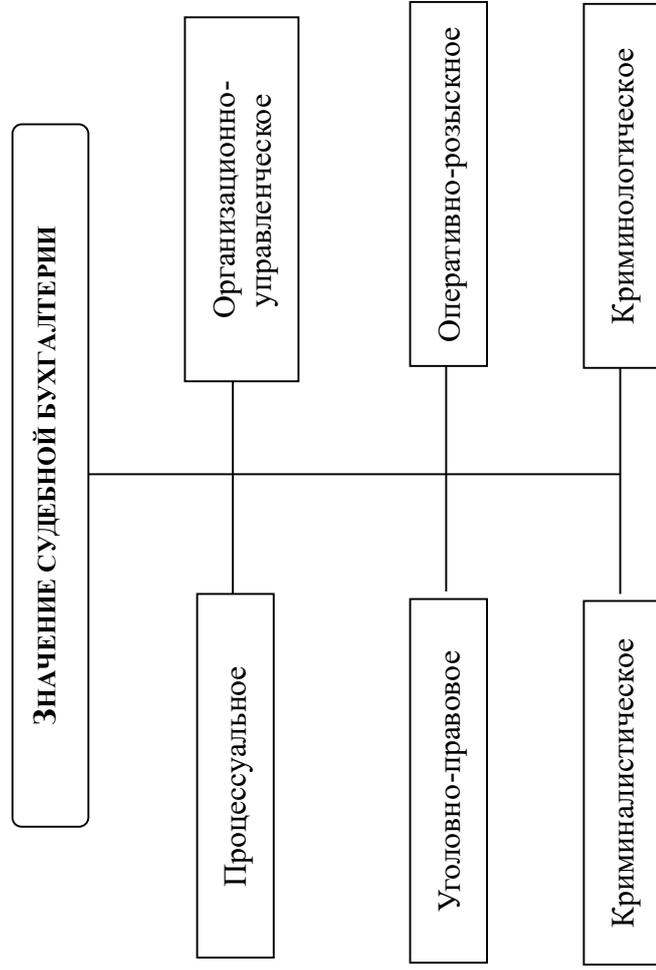
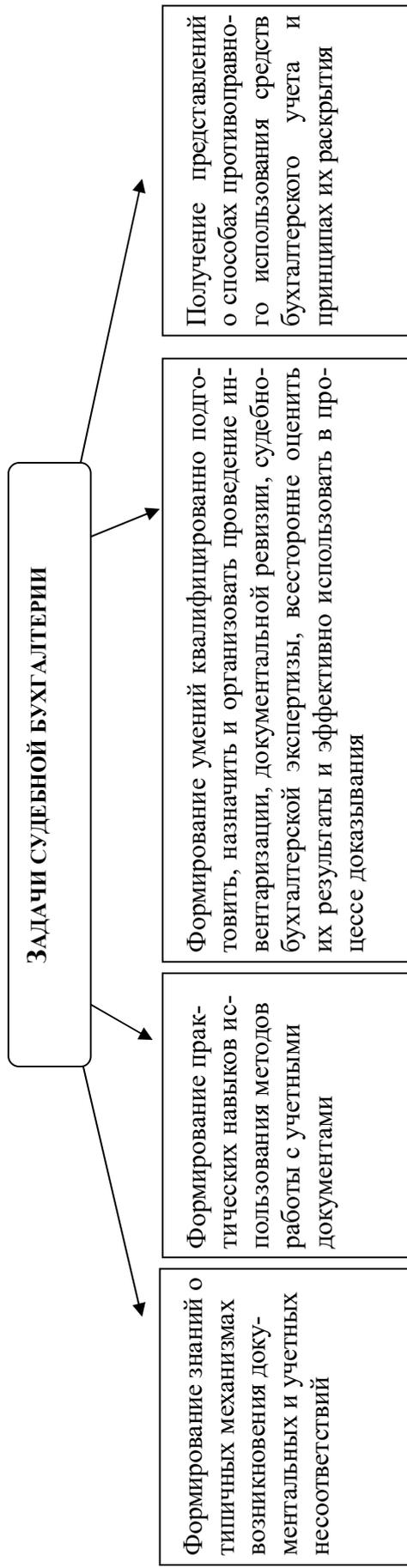
**СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ** — комплексная экономико-правовая дисциплина, в которой интегрированы положения бухгалтерского учета, отраслевого учета, ревизии, судебно-бухгалтерской экспертизы в тесной связи с криминалистикой, уголовным правом и процессом и др.

**СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ** — специальная отрасль бухгалтерии, которая изучает применение бухгалтерского учета в оперативной, следственной и судебной практике

**ПРЕДМЕТ СУДЕБНОЙ БУХГАЛТЕРИИ** — защитные функции бухгалтерского учета, закономерности их использования в практической деятельности по борьбе с экономическими преступлениями, а именно:

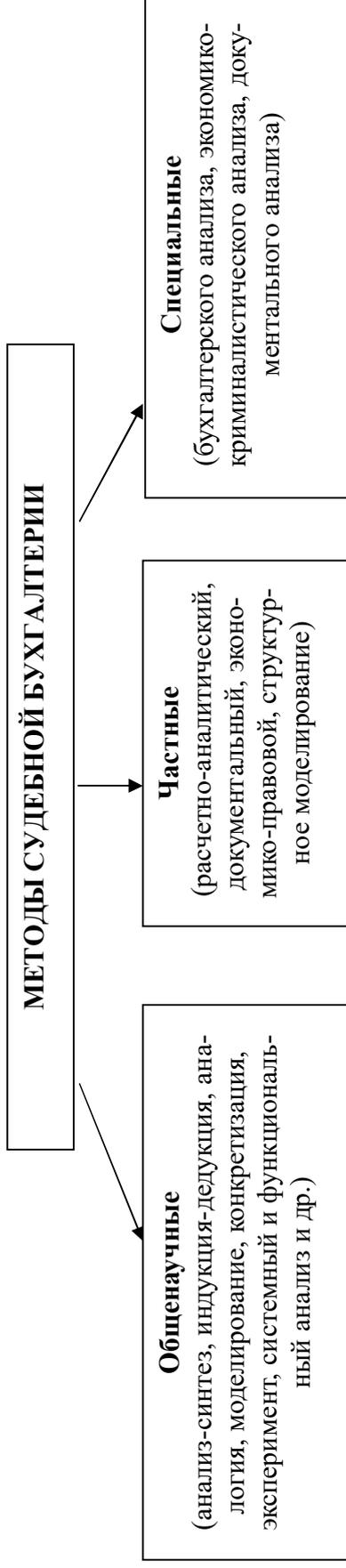
Отраженные в бухгалтерском учете операции, которые стали объектом расследования и по поводу которых ревизор, эксперт или специалист проводит определенное исследование

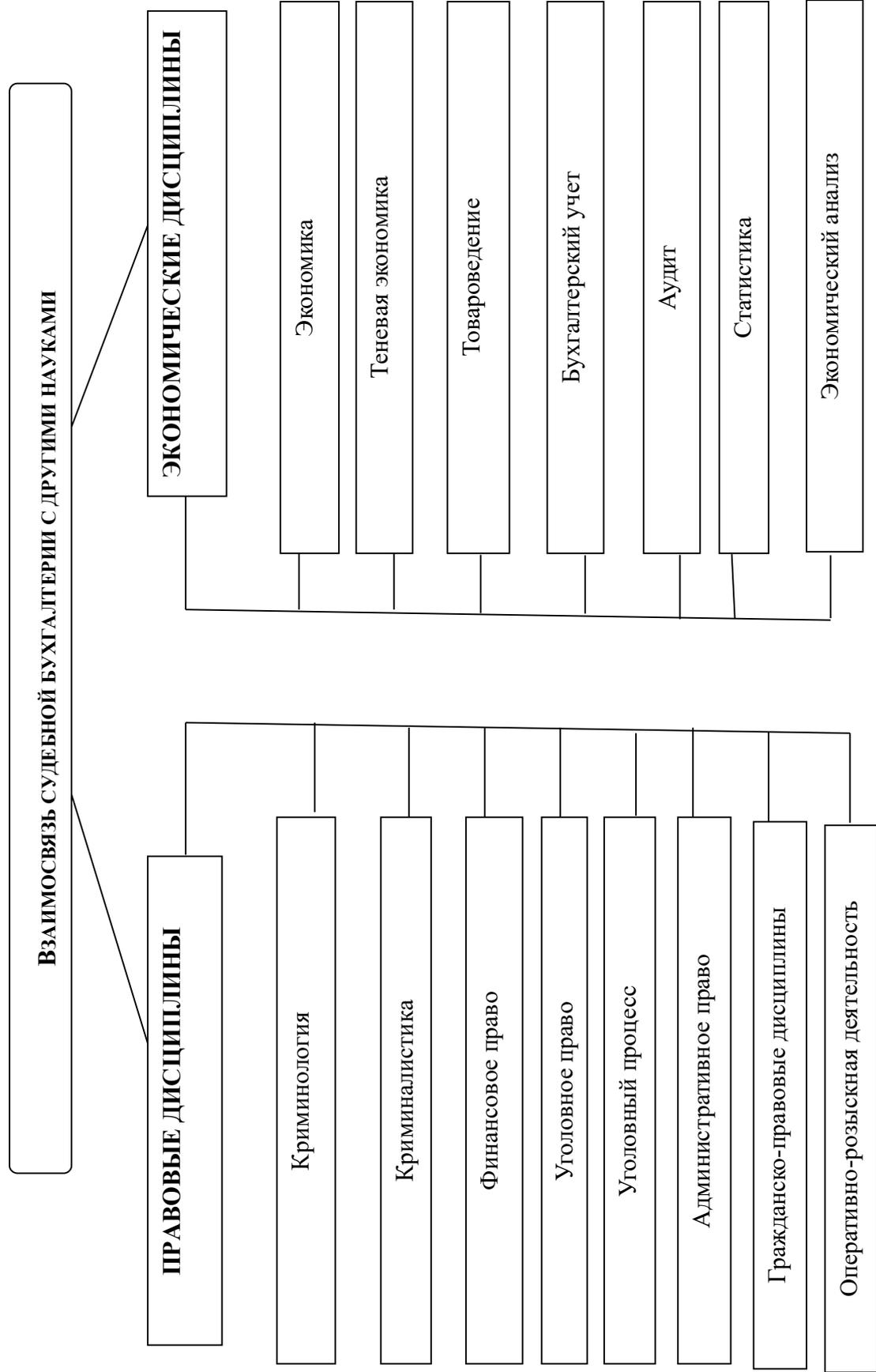
Негативные изменения в системе экономической информации, вызванные различными правонарушениями, а также комплекс специальных бухгалтерских и экономических знаний, используемых при выявлении и расследовании преступлений экономической направленности



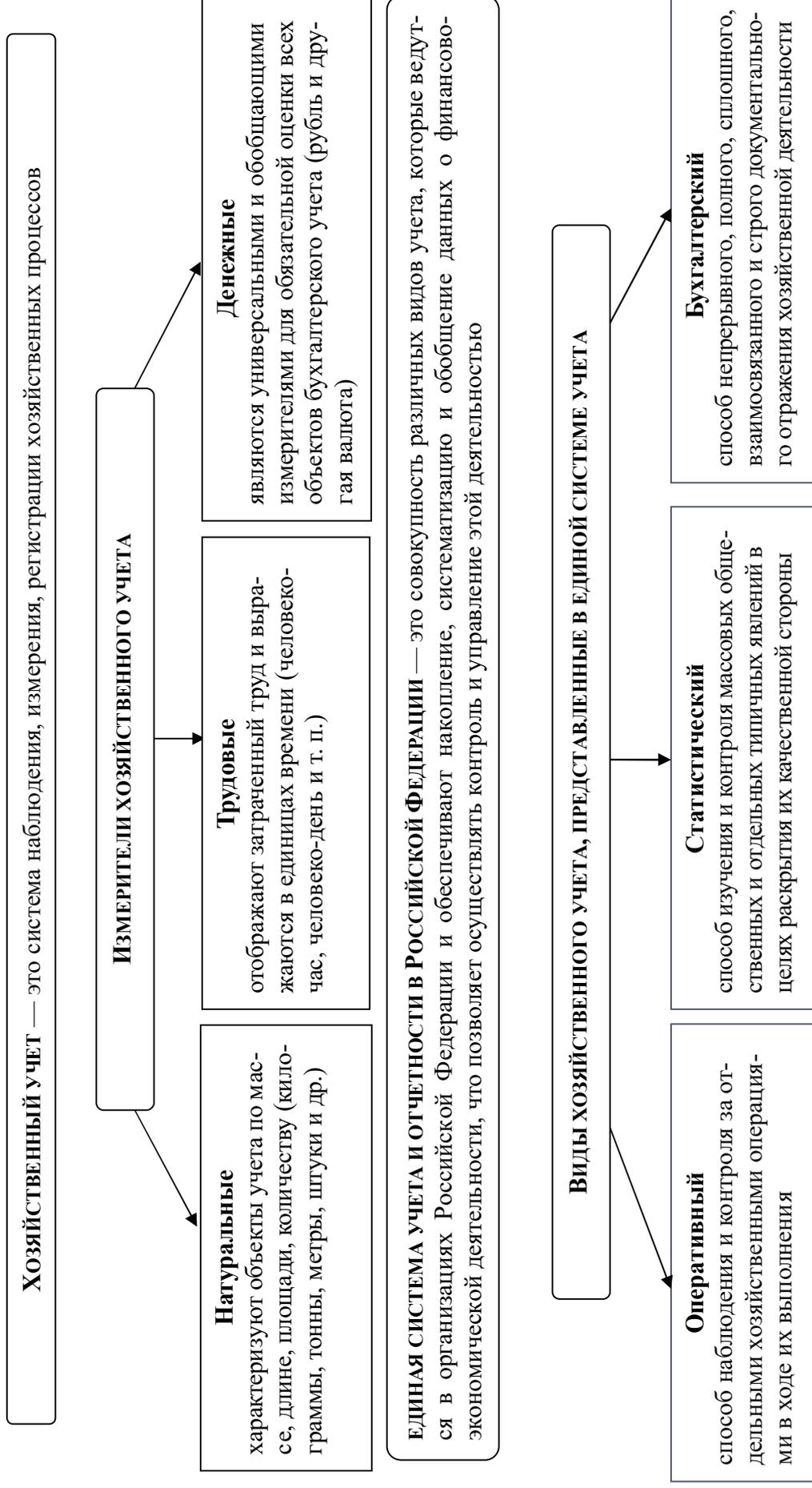
**Методология судебной бухгалтерии** — включает всю систему общетеоретических положений, принципов, методов научного исследования, специальных методов и терминов судебной бухгалтерии

**Метод судебной бухгалтерии** — это совокупность приемов и способов, применяемых для выявления признаков экономических преступлений, отраженных в источниках учетной информации, для их последующего использования в правоприменительной деятельности





## ТЕМА 2. БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ КАК ИСТОЧНИК ЮРИДИЧЕСКИ ЗНАЧИМОЙ ИНФОРМАЦИИ



## Характеристика видов хозяйственного учета

### **Оперативный учет**

регистрирует отдельные факты деятельности организации, предприятия, необходимые для повседневного, оперативного управления хозяйственной и иной деятельностью, не имеет определенной системы документации, осуществляется непосредственно на предприятиях, организациях преимущественно натуральными показателями; характеризуется краткостью и быстротой получения учетных данных

### **Статистический учет**

предназначен для отражения массовых социально-экономических явлений в целях выяснения и установления определенных закономерностей. Является обобщающим и прогнозирующим учетом, дающим возможность предвидеть последствия того или иного действия; в статистике используется своя система документации, а также все измерители

### **Бухгалтерский учет**

базируется на всей информации об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях предприятия, с использованием различных измерителей (основной измеритель — денежный) и разнообразных форм документов; проводится непрерывно по определенной установленной государственными органами методике и ограничивается рамками отдельного предприятия

### **Управленческий учет**

необходим для получения оперативной и достоверной информации о текущем состоянии дел на предприятии для принятия оптимальных управленческих решений; получаемая информация должна быть своевременной, полезной, понятной и ориентированной на будущее (для прогноза и планирования); решение о необходимости ведения учета принимает само предприятие, так как данные учета предназначены внутренним пользователям (руководству, менеджерам)

### **Финансовый учет**

отражает в учете уже совершившиеся операции, содержит наиболее общие показатели деятельности предприятия; ведение учета осуществляется в обязательном порядке в строго регламентированной форме согласно действующему законодательству; данные учета предназначены для внешних пользователей (акционеров, партнеров, кредиторов, налоговых органов и др.)

### **Налоговый учет**

система обобщения информации для определения налоговой базы по налогу на основе данных первичных документов, сгруппированных в соответствии с порядком, установленным Налоговым кодексом РФ; может быть совмещен с бухгалтерским учетом либо вестись параллельно с ним

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ** — упорядоченная система сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об объектах путем сплошного, непрерывного и строго документального учета всех хозяйственных операций

**БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ** — это формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных Федеральным законом «О бухгалтерском учете»<sup>1</sup>, в соответствии с требованиями, установленными данным Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности

**Законодательная база, регламентирующая бухгалтерский учет**

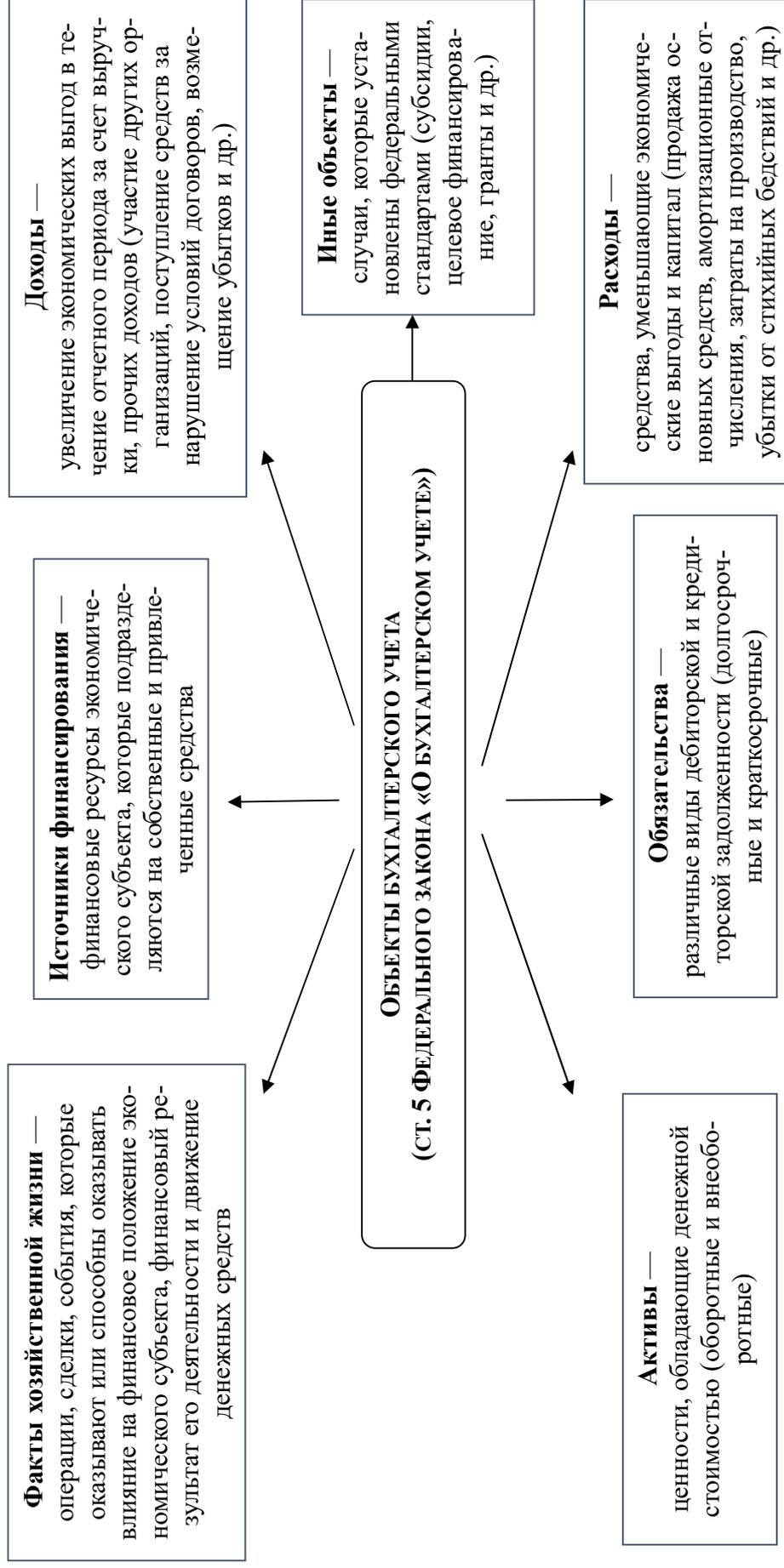
- 1 уровень** — **законодательный** (законы, постановления, указы органов федеральной власти)
- 2 уровень** — **нормативный** (положения по бухгалтерскому учету министерств и ведомств)
- 3 уровень** — **методический** (приказы, инструкции по отраслям и ведомствам)
- 4 уровень** — **уровень хозяйствующего субъекта** (организационно-распорядительные документы руководства предприятия)

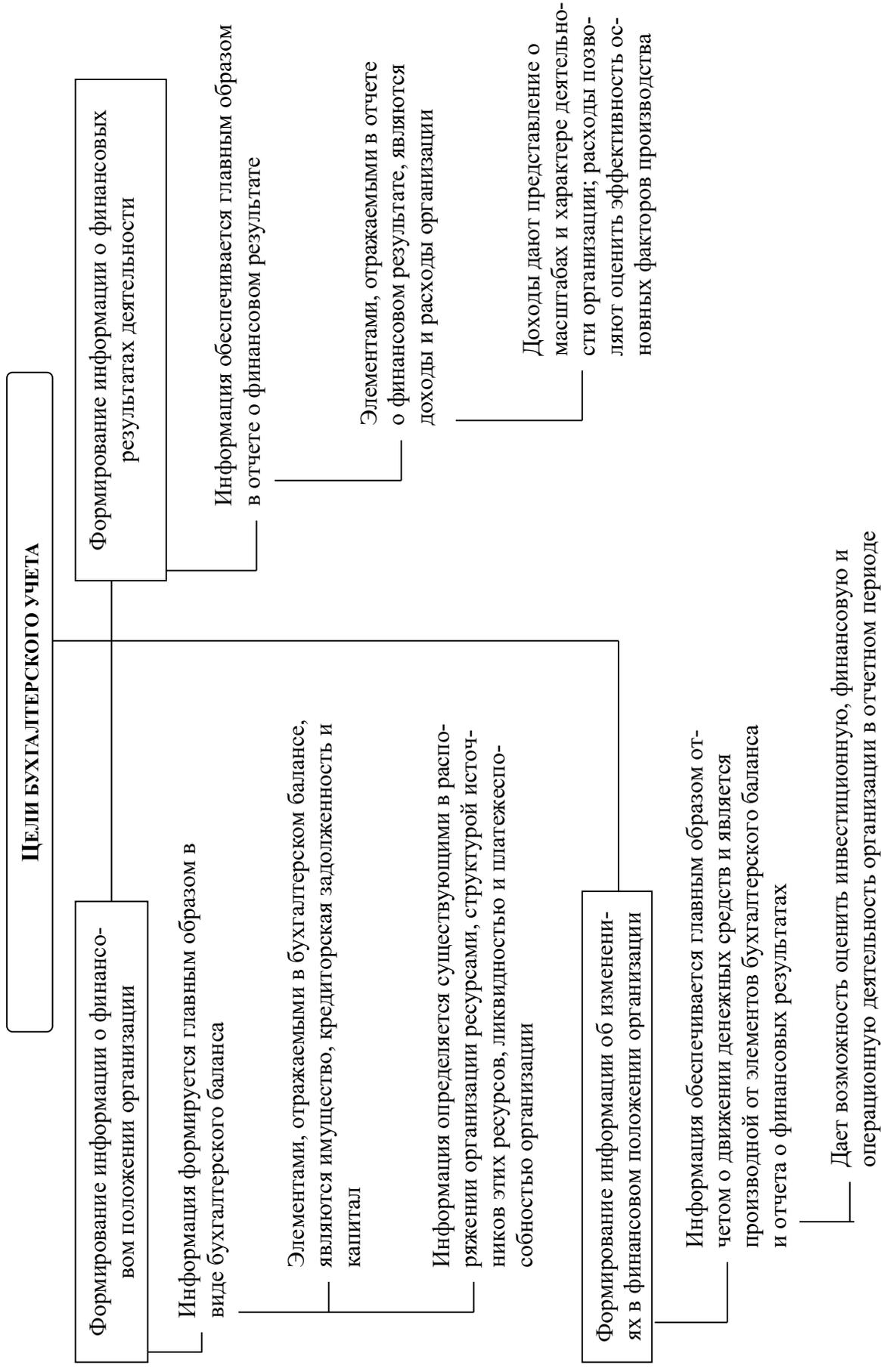
**ПРЕДМЕТ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА** — хозяйственная деятельность организации или совокупность фактов (действительных событий, явлений) хозяйственной жизни, подтверждающих наличие и движение имущества организации по видам, составу, размещению, источникам образования (формирования), целевому назначению и функциональной роли в процессе воспроизводства совокупного общественного продукта

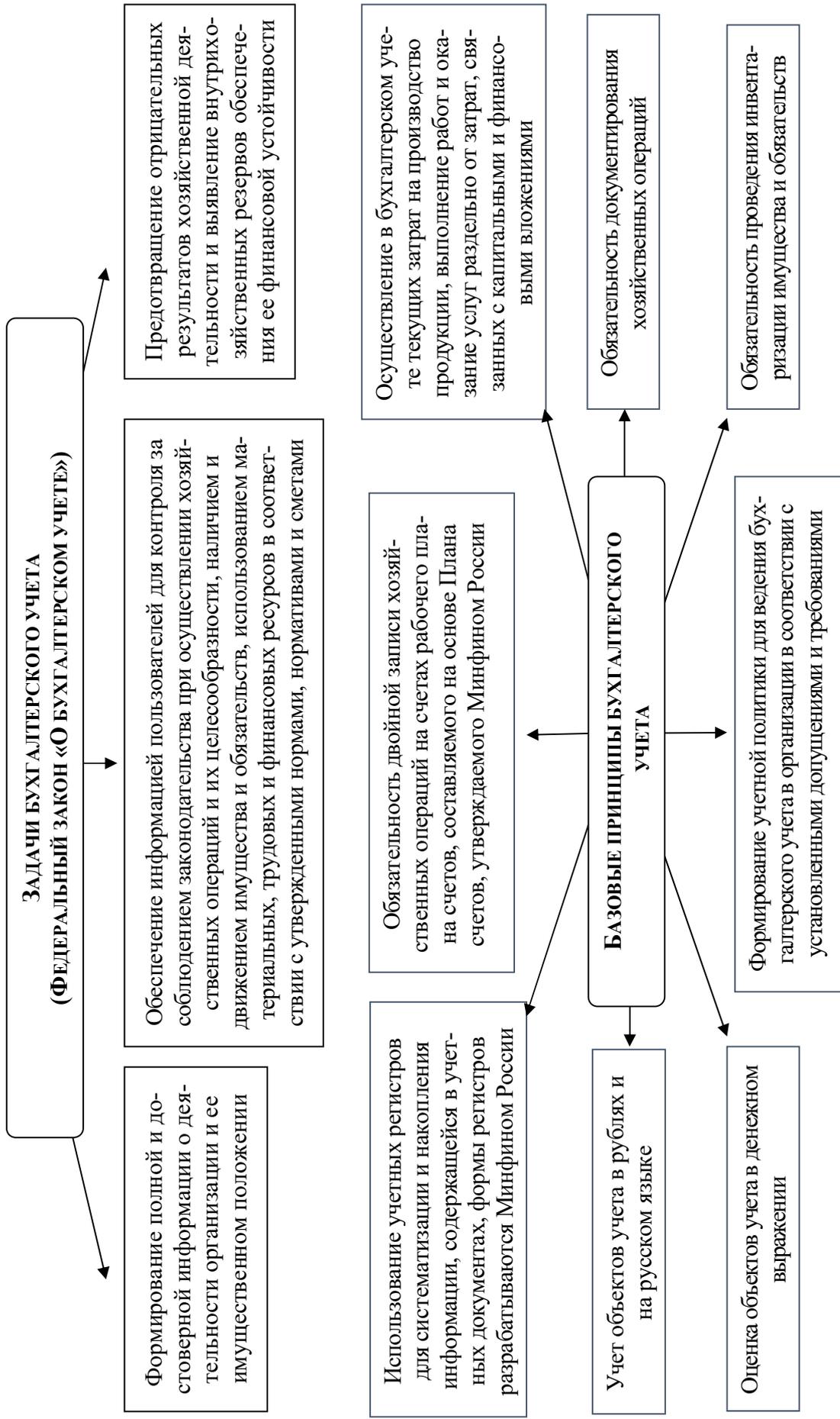
**Хозяйственная деятельность организации включает в себя следующие основные процессы:**

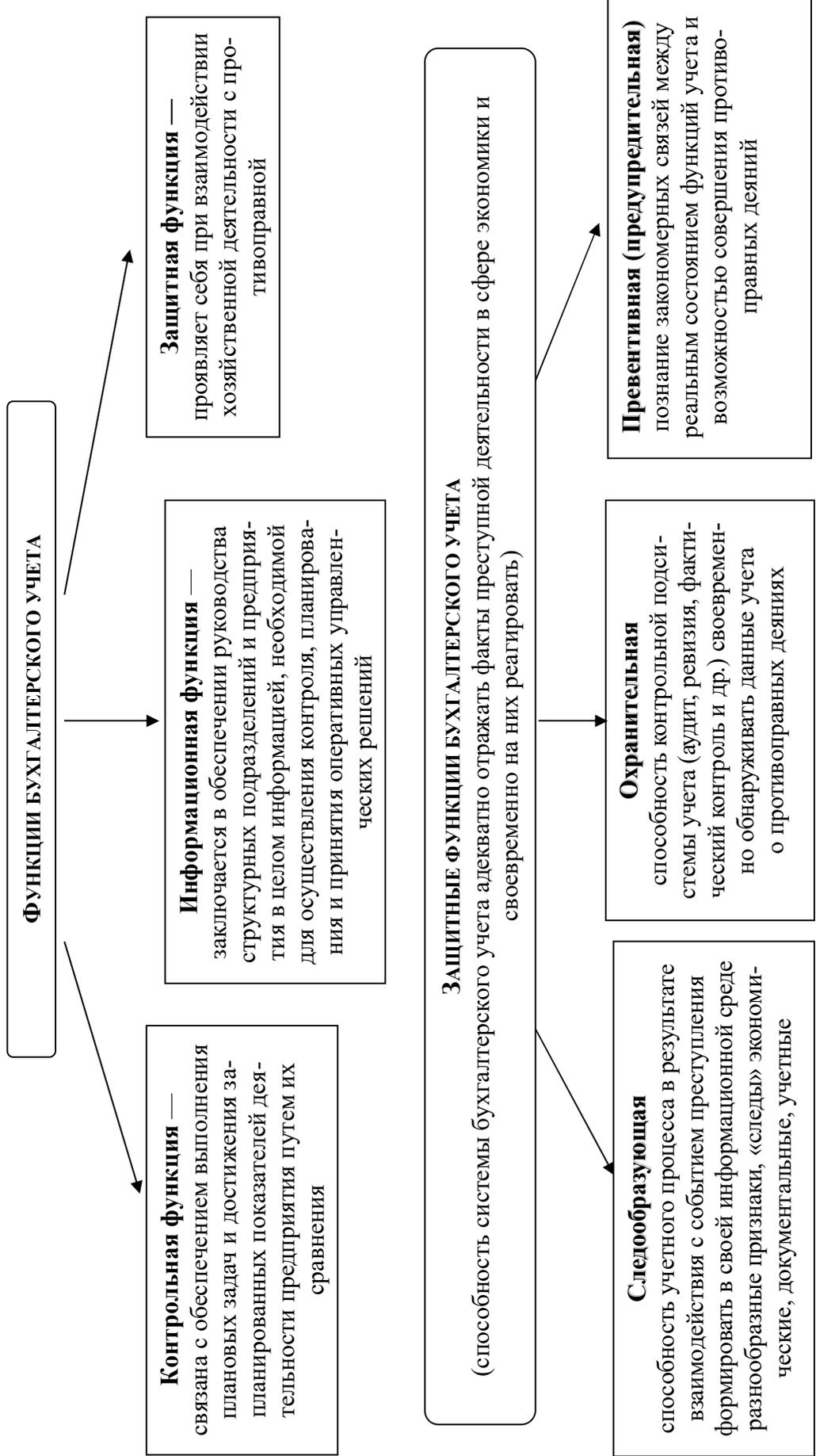
- снабжение (закупка сырья, материалов и т. д.)
- производство готовой продукции (работ, услуг)
- продажу готовой продукции (работ, услуг)

<sup>1</sup> *О бухгалтерском учете* : федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



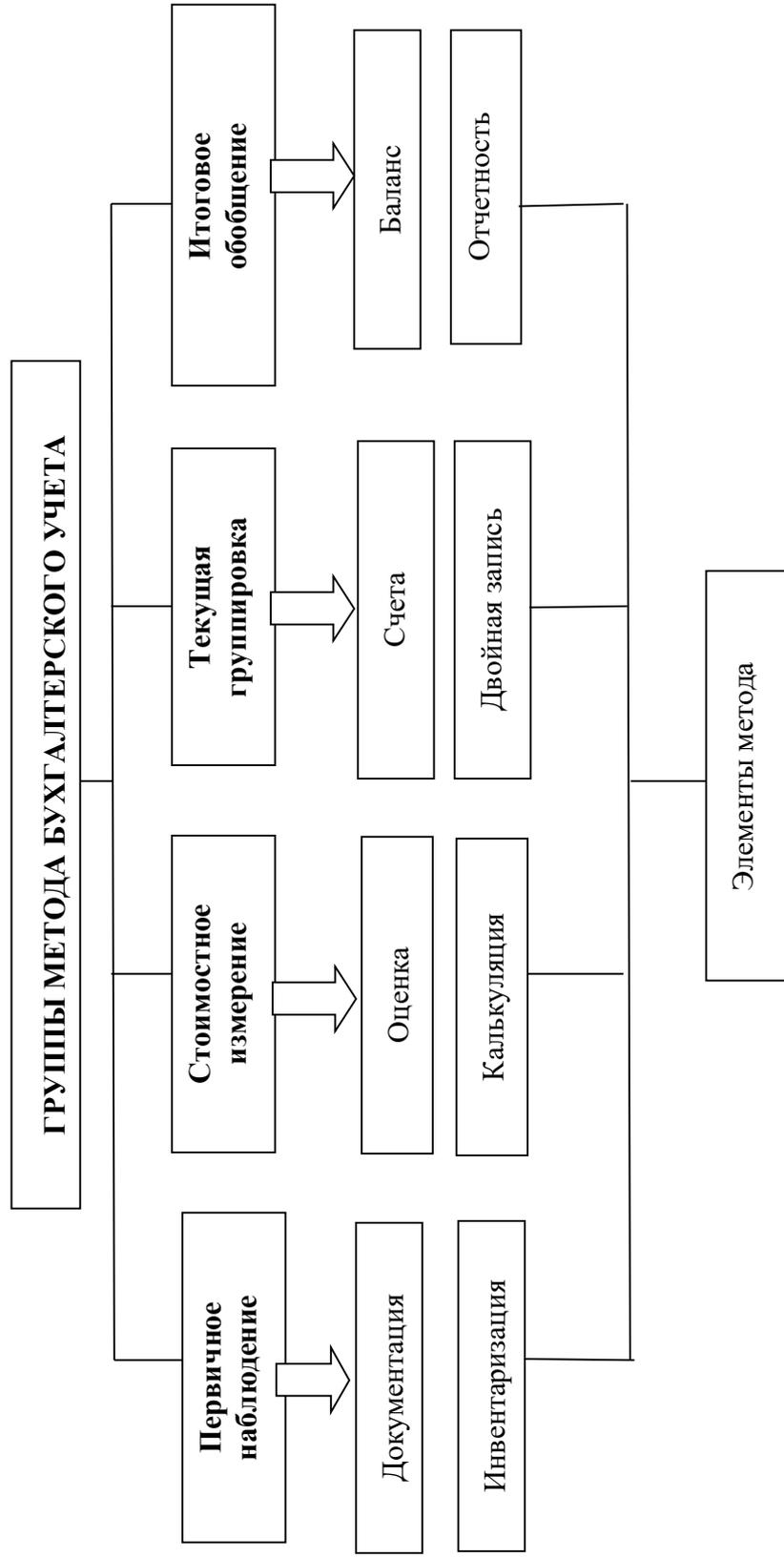




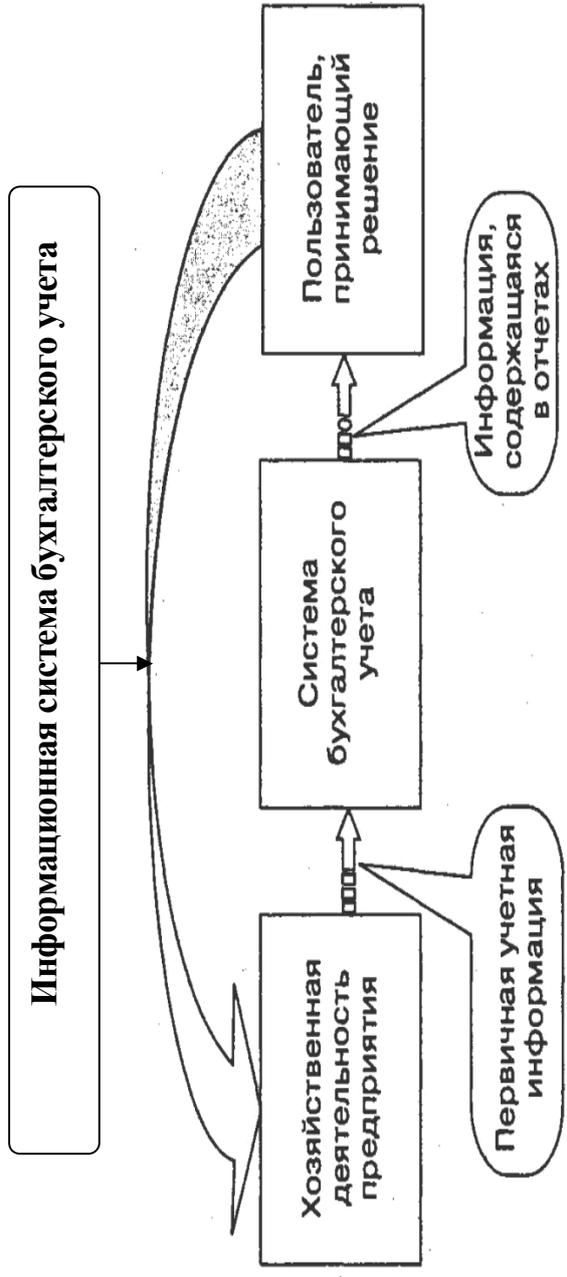


**Методология бухгалтерского учета** — включает всю систему общетеоретических положений, принципов, методов научного исследования, специальных методов и терминов бухгалтерского учета

**Метод бухгалтерского учета** — это совокупность специфических элементов, с помощью которых происходит отражение хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете



<b>МЕТОДЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА</b>	<b>ХАРАКТЕРИСТИКА</b>
<b>Документация</b>	способ юридического оформления хозяйственных операций, письменное свидетельство о со- вершенной хозяйственной операции
<b>Инвентаризация</b>	способ проверки соответствия фактического наличия хозяйственных средств данным бухгал- терского учета
<b>Оценка</b>	способ, с помощью которого хозяйственные средства получают денежное выражение
<b>Калькуляция</b>	способ исчисления затрат на изготовленные единицы изделия
<b>Счета</b>	способ экономической группировки и текущего отражения объектов бухгалтерского учета в целях оперативного контроля за ними
<b>Двойная запись</b>	способ взаимосвязанного отражения операций с использованием счетов бухгалтерского учета
<b>Отчетность</b>	совокупность обобщенных показателей, рассчитанных по данным бухгалтерского учета
<b>Бухгалтерский баланс</b>	способ группировки и обобщенного отражения в денежной оценке хозяйственных средств и источников их формирования, позволяющий получить информацию о состоянии этих объ- ектов на определенную дату



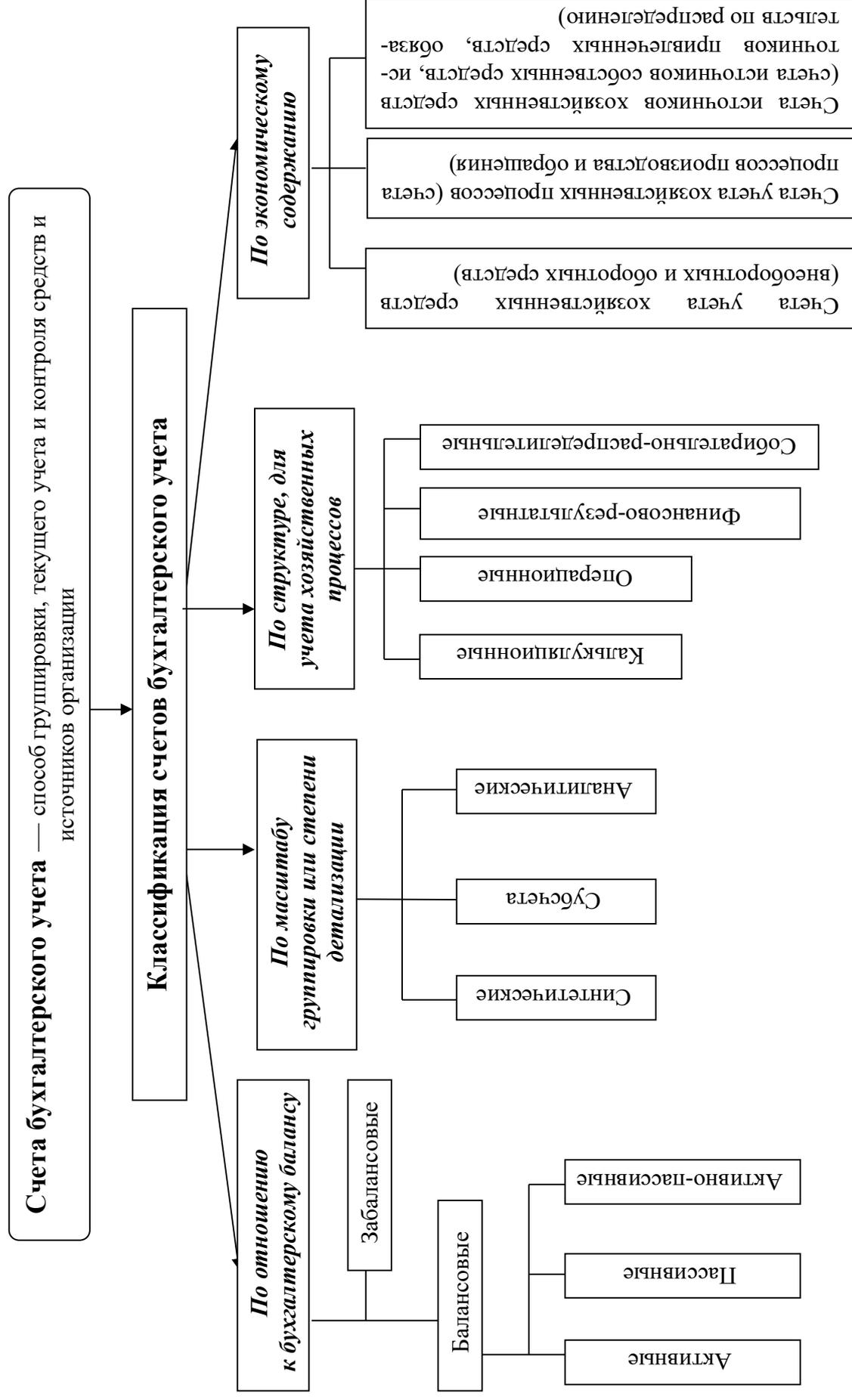
**Пользователи бухгалтерской информации:**

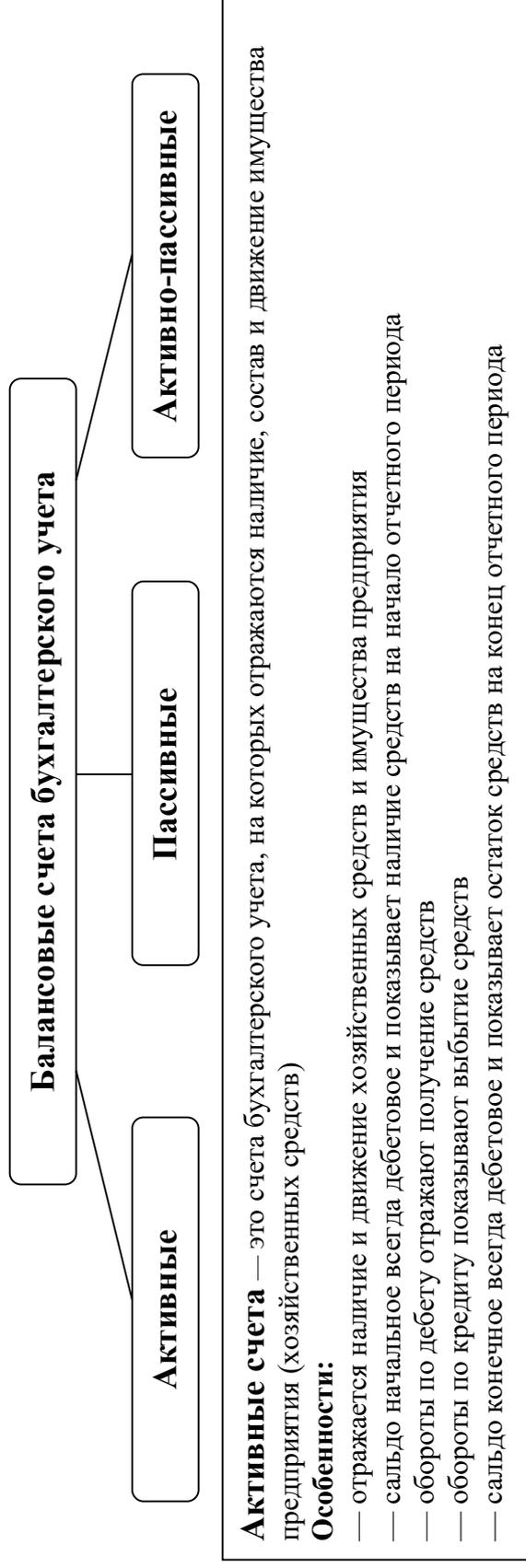
- администрация организации (совет директоров, высший управленческий персонал, менеджеры, руководители и специалисты подразделений)
- сторонние пользователи информации с прямым финансовым интересом (сегодняшние или потенциальные инвесторы, банки, поставщики основных средств и производственных запасов и другие кредиторы)
- сторонние пользователи информации с непрямым (косвенным) финансовым интересом (налоговые органы, казначейство, контрольно-ревизионное отделение, аудиторские фирмы, органы планирования экономики и другие пользователи (фондовые биржи, работники профессиональных союзов, научные консультанты и др.))

**Критерии при определении состава информации для каждого работника администрации:**

- ее соответствие функциям работника
- стоимость информации
- необходимость соблюдения коммерческой тайны

### ТЕМА 3. СЧЕТА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА





### Строение активного счета

Счет (название объекта учета)

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i> <sup>2</sup>
Сальдо начальное (С <sub>н</sub> )	
+ (увеличение средств)	– (уменьшение средств)
Оборот по дебету (О <sub>д</sub> )	Оборот по кредиту (О <sub>к</sub> )
Сальдо конечное (С <sub>к</sub> )	

$$C_k = C_n + O_d - O_k$$

<sup>2</sup> Термины «дебет» (от лат. *debit* — «он должен») и «кредит» (от лат. *credit* — «он верит») в настоящее время не имеют значения и играют чисто техническую роль для обозначения стороны таблицы счета. Дебет — левая сторона счета, кредит — правая сторона счета.

**Пассивные счета** — это счета бухгалтерского учета, на которых отражаются наличие, состав и движение источников формирования имущества, а также обязательств

**Особенности:**

- ведется учет источников образования хозяйственных средств предприятия, т. е. капитала и обязательств (задолженности) предприятия
- сальдо начальное всегда кредитовое и показывает величину капитала или наличие обязательств предприятия на начало отчетного периода
- обороты по дебету показывают уменьшение капитала или обязательств предприятия в течение отчетного периода
- обороты по кредиту показывают увеличение капитала или обязательств предприятия в течение отчетного периода
- сальдо конечное всегда кредитовое и показывает величину капитала или обязательств предприятия на конец отчетного периода

### Строение пассивного счета

Счет (название объекта учета)

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
	Сальдо начальное (С <sub>н</sub> )
- (уменьшение капитала или обязательств)	+ (увеличение капитала или обязательств)
Оборот по дебету (О <sub>д</sub> )	Оборот по кредиту (О <sub>к</sub> )
	Сальдо конечное (С <sub>к</sub> )

$$C_k = C_n + O_k - O_d$$

## Пример строения активного счета

### Счет 10 «Материалы»

Дебет (приход)			Кредит (расход)				
Сальдо на начало 1.02.202 г. – 20 5000							
№ операции	Дата	Основание записи	Сумма	№ операции	Дата	Основание записи	сумма
1	13.02.202_	Поступили материалы от завода «Полет»	1 000	2	09.02.202_	Отпущены материалы в цех № 9	7 000
3	25.02.202_	Поступили материалы от ООО «По-беда»	15 000	4	23.02.202_	Отпущены материалы в цех № 3	11 000
<b>Итого (оборот дебетовый)</b>			<b>16 000</b>	<b>Итого (оборот кредитовый)</b>			<b>18 000</b>
Сальдо на 1.03.202_			<b>18 500</b>				
(20 500+16 000 – 18 000)							

## Пример строения пассивного счета

### Счет 66 «Краткосрочные кредиты банка»

Дебет (расход)			Кредит (поступление)				
Сальдо на начало 1.02.202 г. – 150 000							
№ операции	Дата	Основание записи	Сумма	№ операции	Дата	Основание записи	сумма
9	15.02.202_	Погашен кредит банка	120 000	8	08.02.202_	Получен кредит банка	110 000
				10	24.02.202_	Получен кредит банка	70 000
<b>Итого (оборот дебетовый)</b>			<b>120 000</b>	<b>Итого (оборот кредитовый)</b>			<b>180 000</b>
Сальдо на 1.03.202_							
(150 000+180 000 – 120 000)							

**Активно-пассивные счета** — это счета бухгалтерского учета, у которых сальдо может быть и дебетовым, и кредитовым, и одновременно дебетовым и кредитовым, т. е. это такие счета, на которых одновременно отражаются и имущество предприятия, и источник его формирования

**Особенности:** 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

### Строение активно-пассивного счета

Счет (название объекта учета)

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<b>Сн</b> — остаток дебиторской задолженности на начало месяца	<b>Сн</b> — остаток кредиторской задолженности на начало месяца
+ Увеличение дебиторской задолженности – Погашение кредиторской задолженности	+ Увеличение кредиторской задолженности – Погашение дебиторской задолженности
<b>Обороты по Дебету (Од)</b>	<b>Обороты по Кредиту (Ок)</b>
<b>Сальдо конечное (Ск)</b>	<b>Сальдо конечное (Ск)</b>

Сальдо конечное (СК) на активно-пассивном счете определяется следующим образом:

1. Вычисляется дебетовая сумма:

$$\sum Д = Д_{Сн+До};$$

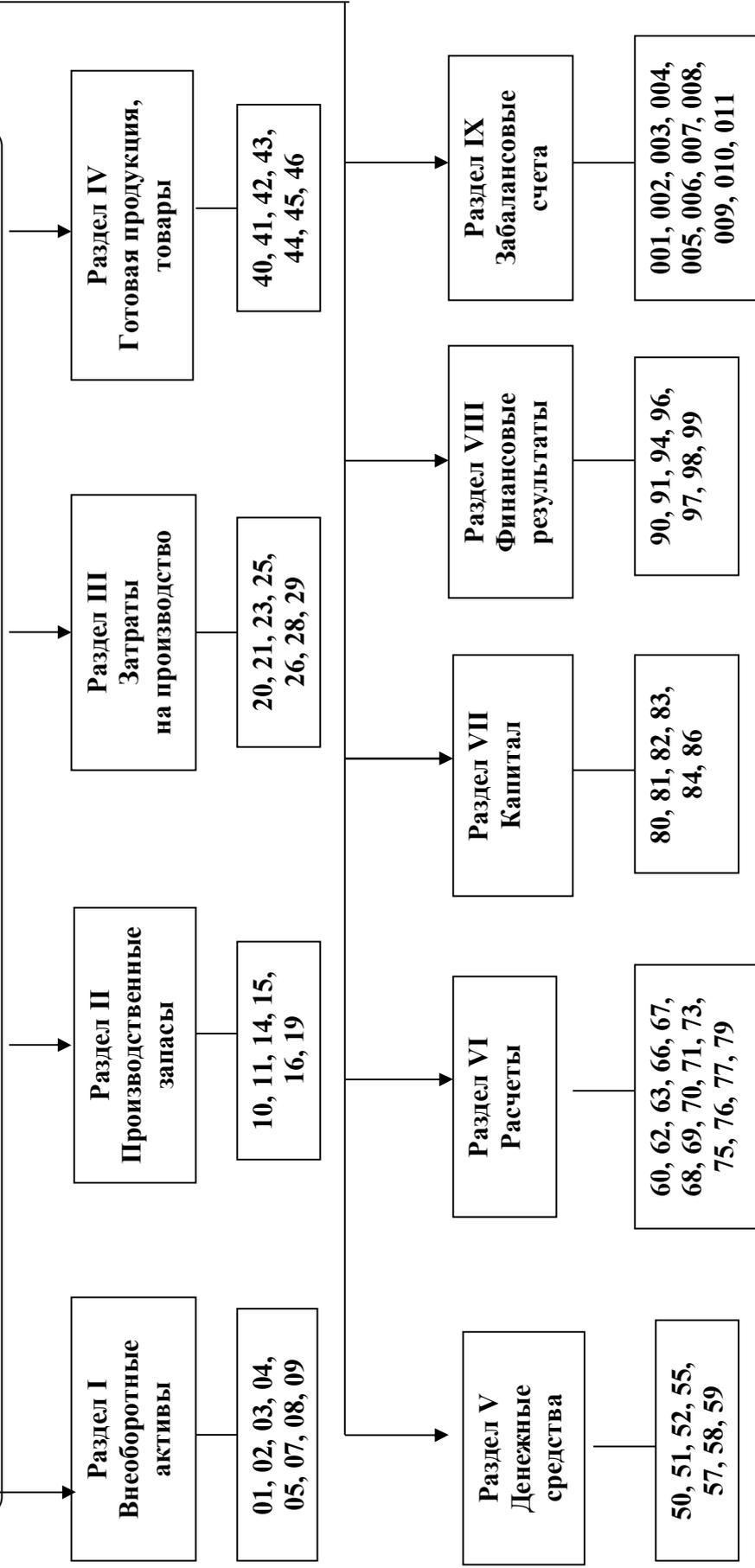
2. Вычисляется кредитовая сумма:

$$\sum К = К_{Сн+Ко}.$$

Если  $\sum Д > \sum К$ , то  $Д_{СК} = \sum Д - \sum К$ .

Если  $\sum Д < \sum К$ , то  $К_{СК} = \sum К - \sum Д$ .

**План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкция по его применению (приказ Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н)**



**План счетов бухгалтерского учета** — перечень синтетических счетов, отражающий систематизированную группировку необходимой информации о всесторонней хозяйственной деятельности экономического субъекта

## ТЕМА 4. ДВОЙНАЯ ЗАПИСЬ И КОРРЕСПОНДЕНЦИЯ СЧЕТОВ

**Двойная запись** — это способ отражения хозяйственных операций в счетах бухгалтерского учета, при этом:

- одновременно не менее чем в двух взаимосвязанных счетах
- обязательно по дебету одного и по кредиту другого счета
- в обоих счетах в одинаковой сумме

**Корреспонденция счетов** — взаимосвязь между дебетом одного и кредитом другого взаимосвязанных счетов, возникающая в результате двойной записи хозяйственной операции.

**Корреспондирующие счета** — взаимосвязанные между собой счета под влиянием одной хозяйственной операции

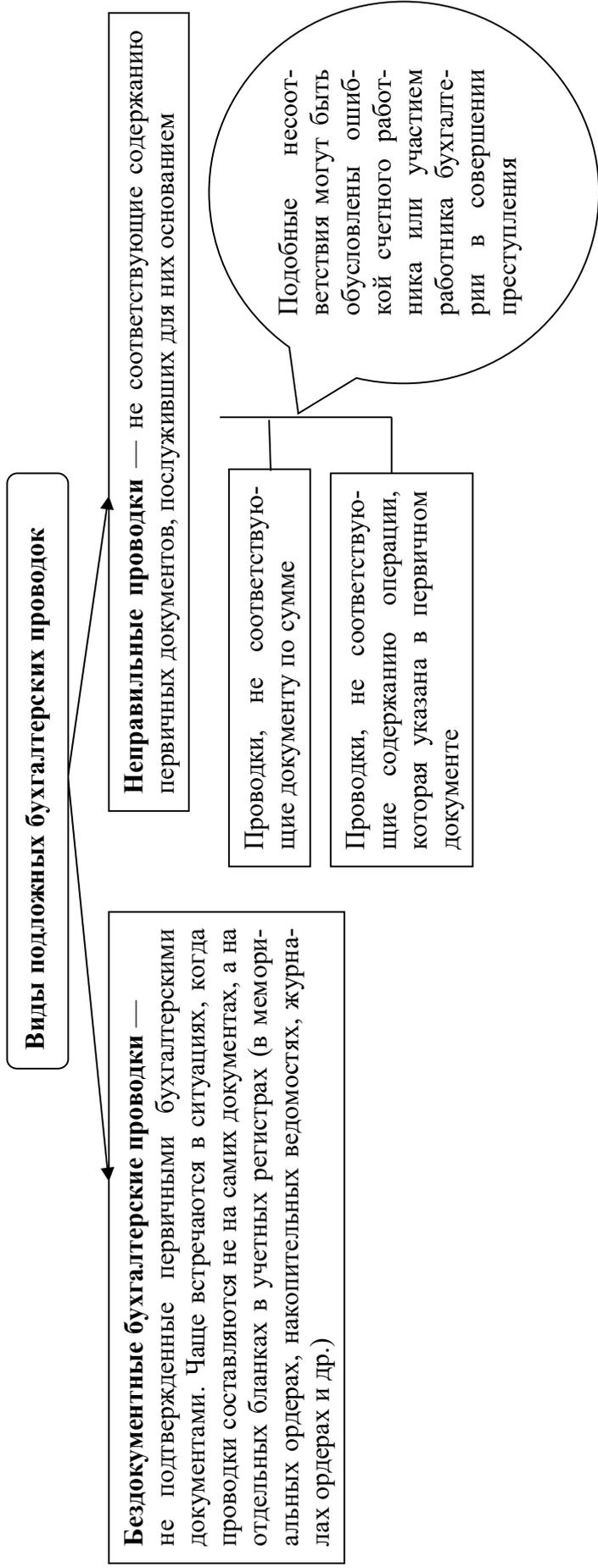
**Бухгалтерская проводка** — обозначение корреспонденции счетов, т. е. наименование дебетуемых и кредитуемых счетов с указанием суммы операции

**Простая проводка** — принимают участие два бухгалтерских счета, один из которых дебетуется, а другой кредитуется (пример: Д50 К51 – 50 000)

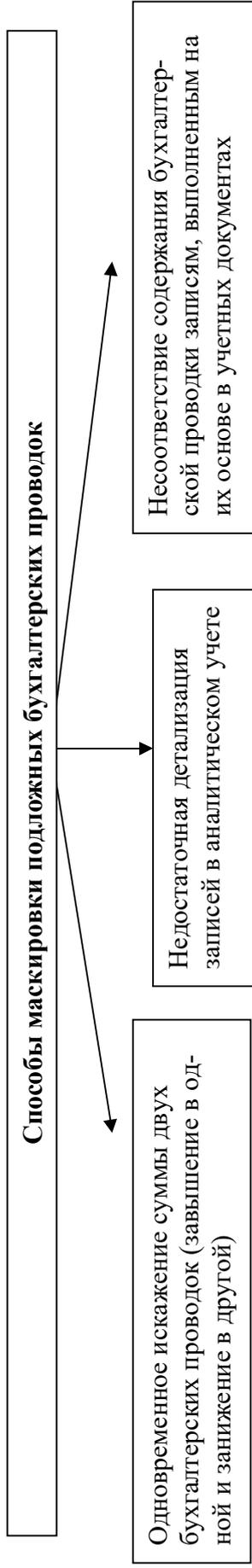
**Сложная проводка** — принимают участие больше двух бухгалтерских счетов

Один счет кредитуется,  
а два и больше дебетуются  
(пример: Д20 Д10 К71 – 3500)

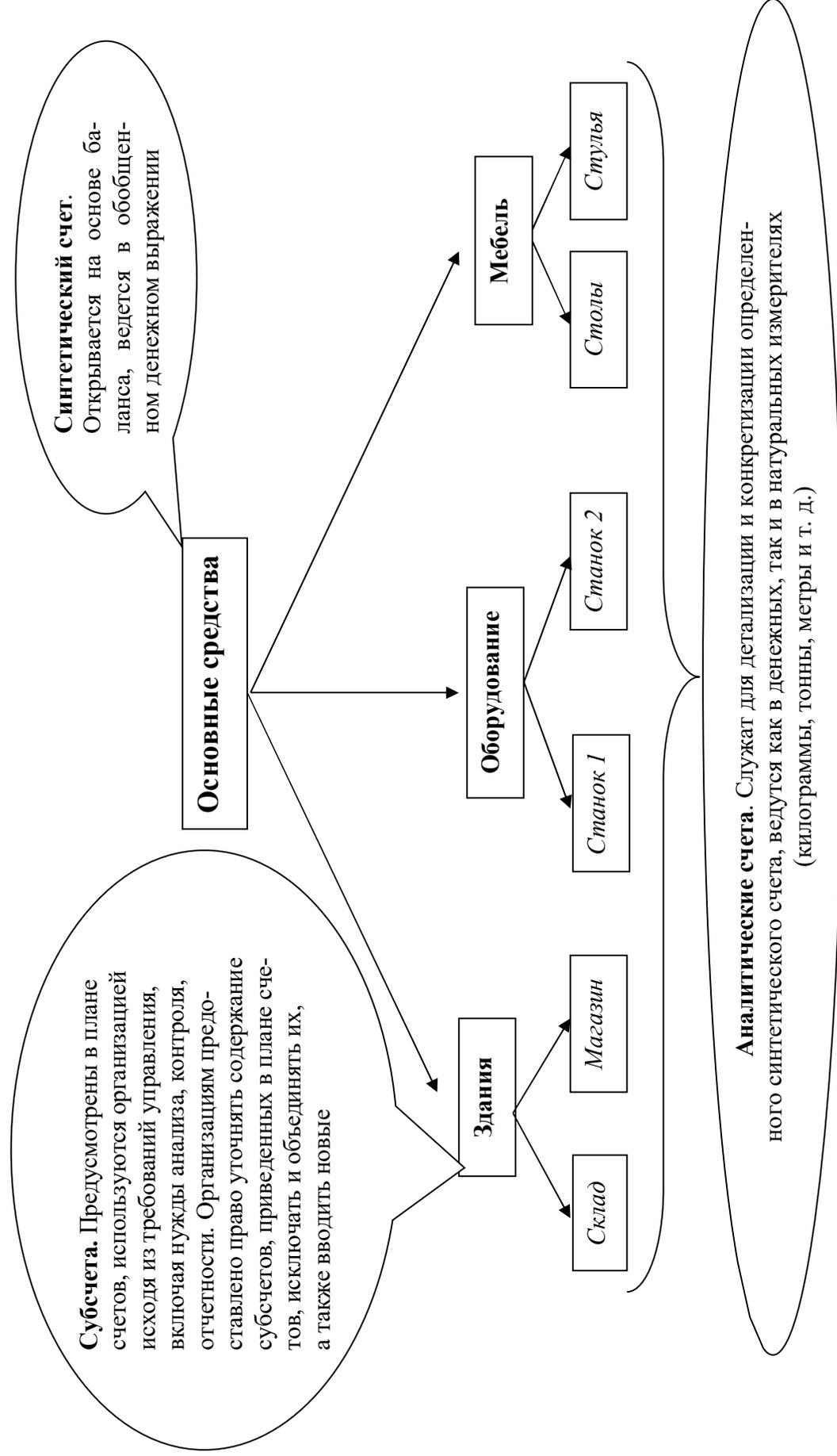
Один счет дебетуется,  
а два и больше кредитуется  
(пример: Д50, К90, К91 – 5000)



**Метод аналогий** способствует разграничению ошибочных и заведомо подложных записей. Признаком подлога можно считать неоднократное применение неправильных корреспондентий счетов, но только относительно определенной части аналогичных хозяйственных операций



## ТЕМА 5. ВЗАИМОСВЯЗЬ СИНТЕТИЧЕСКОГО И АНАЛИТИЧЕСКОГО УЧЕТА



**Пример взаимосвязи между синтетическим счетом и открытыми к нему аналитическими счетами**

Аналитические счета, открытые к синтетическому счету 10 «Материалы»:

**Счет «Медь» (тон.)**

№ операции	Дебет (приход)			Кредит (расход)			
	Количество	Цена	Сумма	№ операции	Количество	Цена	Сумма
СН	6	600	3 600				
3	3	600	1800	2	4	600	2400
6	13	600	7 800	4	4	600	2400
ДО	16	600	9 600	КО	8	600	4800
СК	14	600	8400				

**Счет «Сталь круглая» (тон.)**

№ операции	Дебет (приход)			Кредит (расход)			
	Количество	Цена	Сумма	№ операции	Количество	Цена	Сумма
СН	3	800	2 400				
1	3,75	800	3000	2	2	800	1600
3	4	800	3200	4	4,5	800	3 600
				5	2,5	800	2 000
ДО	7,75	800	6 200	КО	9	800	7200
СК	1,75	800	1400				

<b>Счет 10 «Материалы»</b>	
(субсчет 1. Сырье и материалы)	
Дебет	Кредит
СН 6 000	2) 4 000
1) 3 000	4) 6 000
3) 5 000	5) 2 000
6) 7 800	
ДО 15 800	КО 12 000
СК 9 800	

## **Взаимосвязь между синтетическими и аналитическими счетами**

1. Аналитические счета ведутся для детализации синтетических счетов

2. Операция, записанная по синтетическому счету, должна быть обязательно отражена на соответствующих аналитических счетах, открытых к данному синтетическому счету

3. 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

4. Сумма начальных остатков (сальдо) аналитических счетов должна быть равна начальному остатку (сальдо) синтетического счета, в развитие и для расшифровки которого открыты данные аналитические счета

5. Сумма дебетовых и кредитовых оборотов счетов аналитического учета соответственно должна быть равна дебетовому и кредитовому оборотам синтетического счета, в развитие которого открыты данные аналитические счета

6. Сумма конечных остатков (сальдо) аналитических счетов должна быть равна конечному остатку (сальдо) синтетического счета, к которому открыты данные аналитические счета

**Оборотная ведомость** — это свод сальдо и оборотов по всем счетам, составляется как по синтетическим, так и по аналитическим счетам для

обобщения и проверки правильности записей на счетах

составления нового баланса ежемесячно

### Оборотная ведомость по счетам синтетического учета (пример)

Наименование счета	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц		Сальдо на конец месяца	
	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит	Дебет	Кредит
Итого						

**Оборотные ведомости по счетам аналитического учета** представляют собой итоги оборотов и сальдо по всем счетам аналитического учета, объединяемые одним синтетическим, и предназначены для проверки правильности учетных записей по этим счетам, а также для наблюдения за состоянием и движением отдельных видов средств

### Оборотная ведомость по счетам аналитического учета материалов (пример)

№ п/п	Наименование строительных материалов	Ед. изм.	Цена, тыс. руб	Сальдо на начало месяца		Обороты за месяц				Сальдо на конец месяца		
				кол-во	сумма	приход	расход	кол-во	сумма	кол-во	сумма	
												кол-во

**Основная цель составления оборотных ведомостей —**

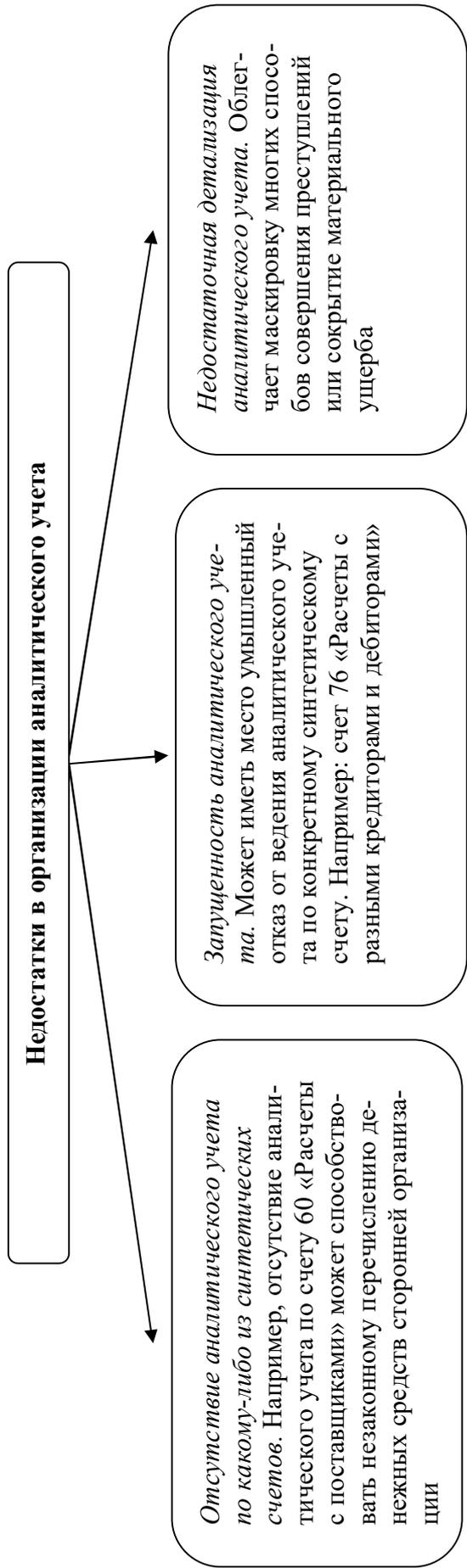
проверка полноты и правильности записей на счетах синтетического и аналитического учета и получение данных для составления нового баланса на конец месяца

**Правильность записей в оборотной ведомости по синтетическим счетам проверяется с помощью трех итоговых равенств**

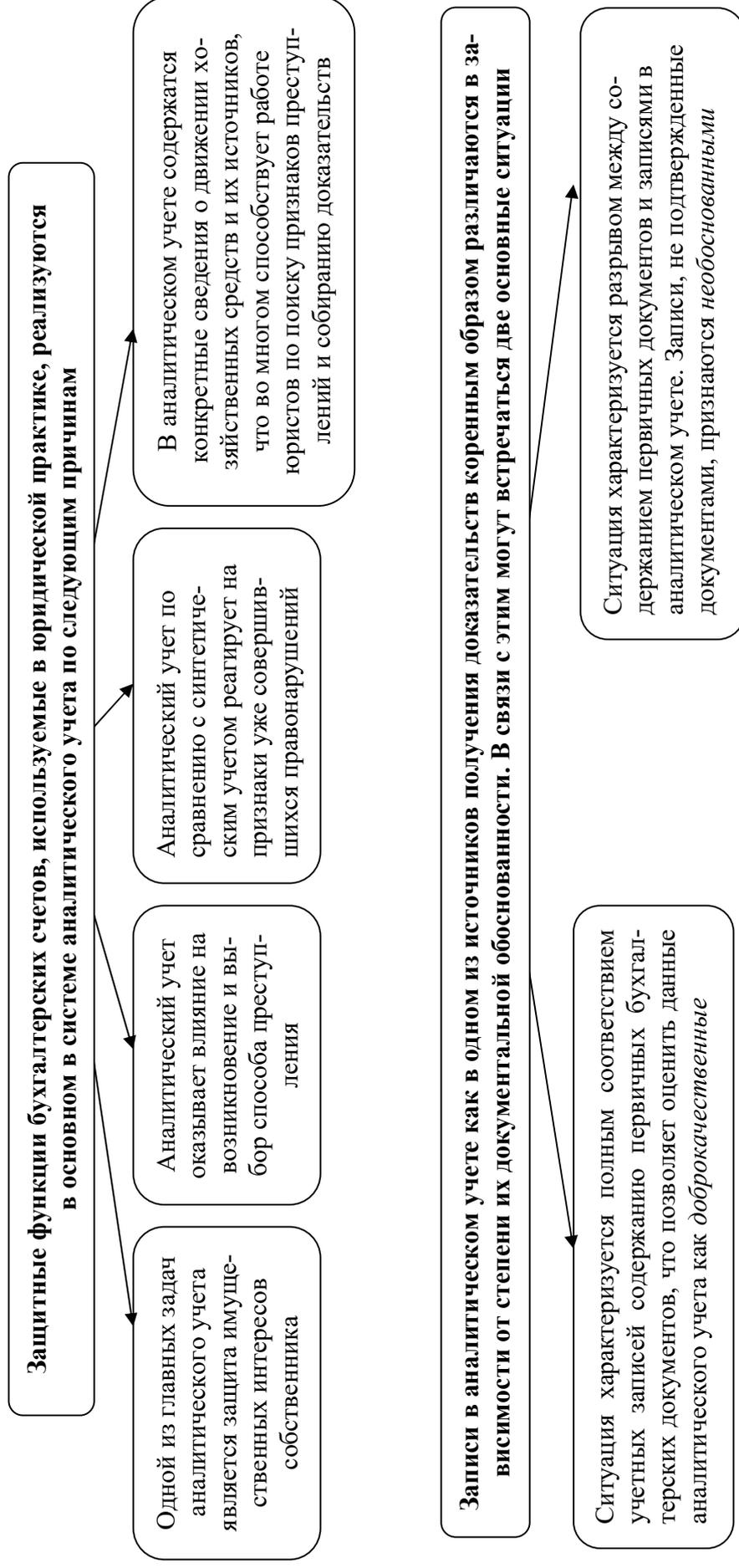
**Начальный остаток по дебету и кредиту** — это равенство обусловлено тем, что совокупность счетов, имеющих дебетовый остаток, составляет актив баланса, а совокупность счетов, имеющих кредитный остаток, — его пассив. Итоги актива и пассива баланса равны между собой

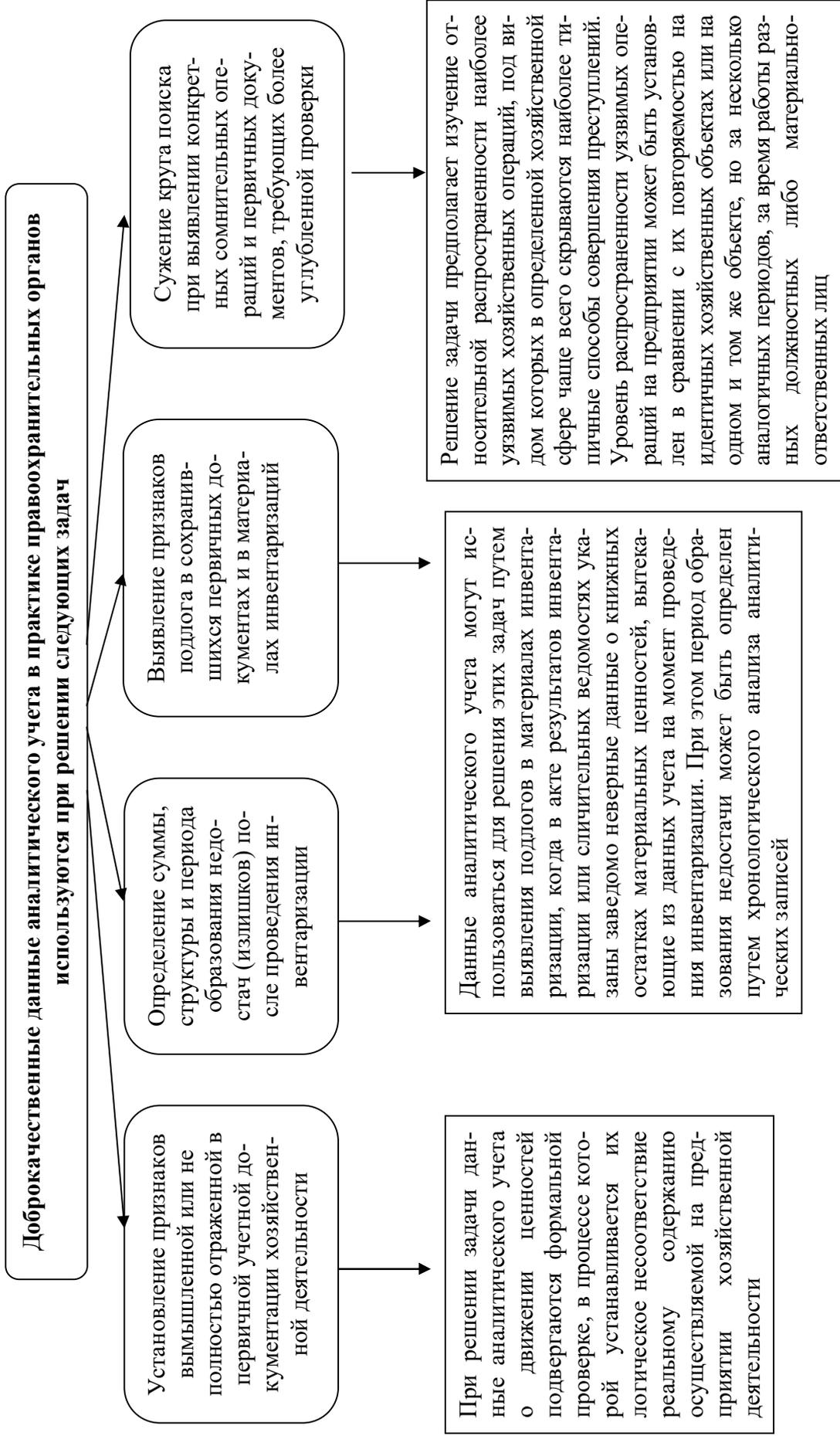
**Конечный остаток по дебету и кредиту** — это равенство есть следствие равенства итогов актива и пассива баланса на конец месяца. На основании этих данных составляется новый баланс на конец отчетного периода

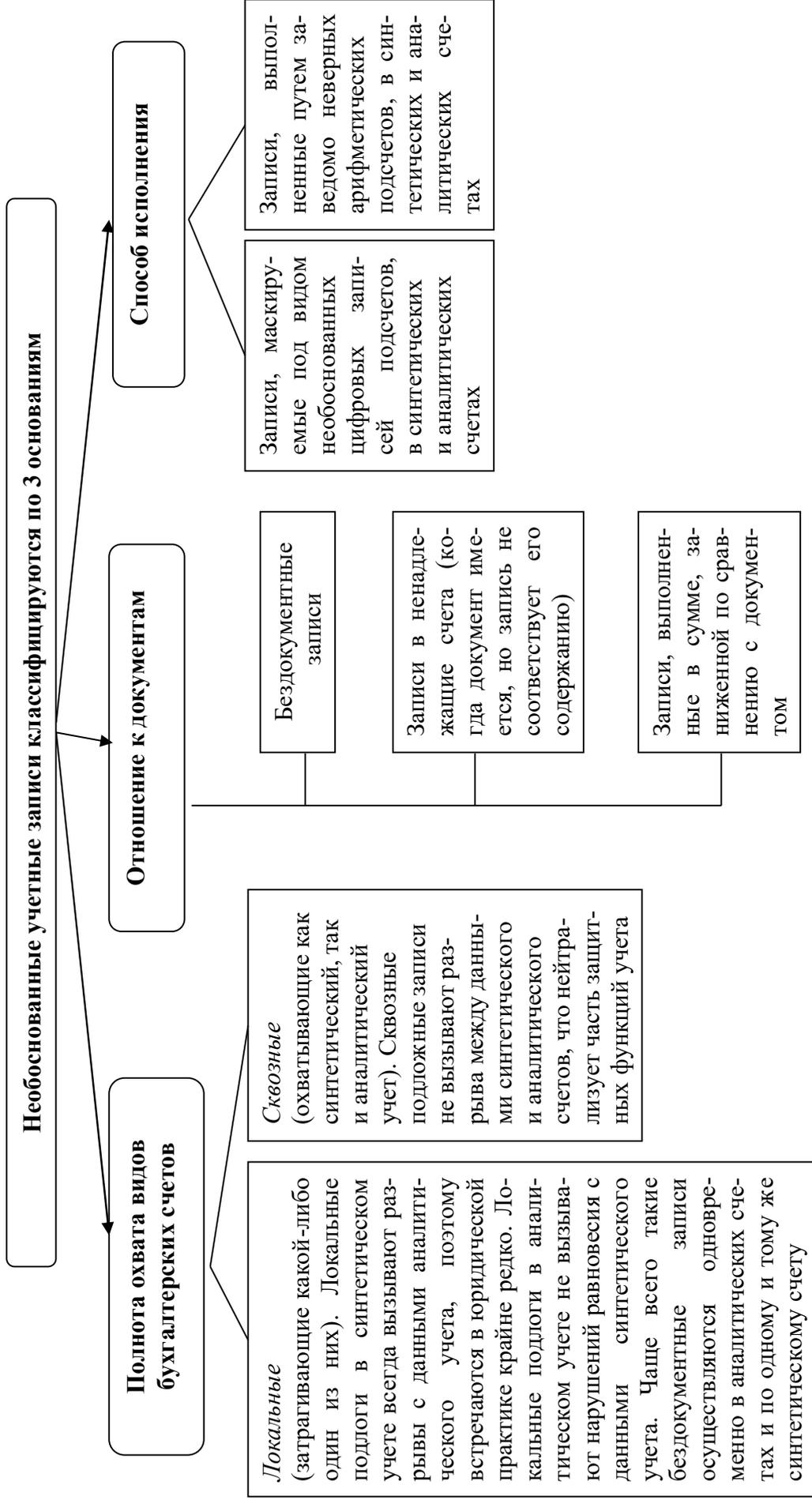
**Обороты по дебету и кредиту** — это равенство обусловлено применением метода двойной записи, так как каждая хозяйственная операция отражается одновременно и по дебету, и по кредиту в одной и той же сумме, следовательно, сумма дебета всех счетов должна быть равна сумме кредита всех счетов



## ТЕМА 6. ПОДЛОЖНЫЕ ЗАПИСИ В УЧЕТЕ И ПРИНЦИПЫ ИХ ОБНАРУЖЕНИЯ

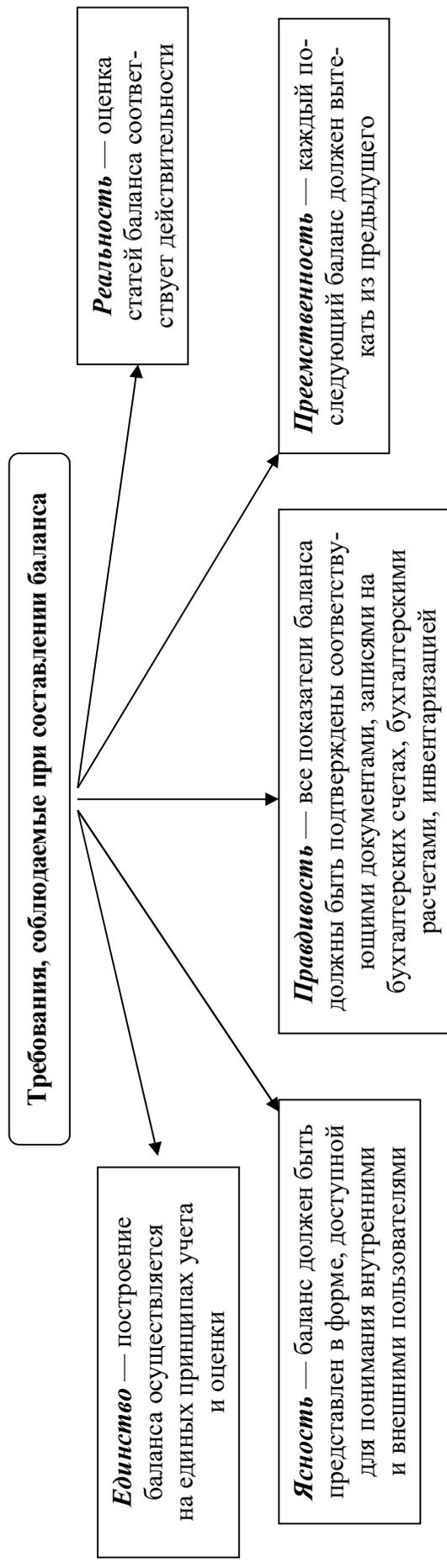






## ТЕМА 7. БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС КАК ОСНОВНОЙ ЭЛЕМЕНТ МЕТОДА БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Бухгалтерский баланс** — элемент метода бухгалтерского учета, представляет собой способ экономической группировки, обобщения в денежной форме имущества предприятия по его составу, размещению и источникам его формирования на первое число, следующее за отчетным периодом



## Структура бухгалтерского баланса

(за исключением кредитных организаций и организаций государственного сектора)

АКТИВ		ПАССИВ	
Разделы	Статьи баланса	Разделы	Статьи баланса
<b>1</b>	<b>Раздел I.</b> Внеоборотные активы Нематериальные активы Основные средства Долгосрочные финансовые вложения Незавершенное строительство	<b>1</b>	<b>Раздел III.</b> Капитал и резервы (источники собственных средств)
<b>2</b>	Сырье и материалы Готовая продукция и товары для перепродажи Товары отгруженные Затраты в незавершенном производстве Покупатели и заказчики Краткосрочные финансовые вложения Денежные средства	<b>2</b>	<b>Раздел IV.</b> Долгосрочные обязательства (привлеченные средства)
		<b>3</b>	<b>Раздел V.</b> Краткосрочные обязательства (привлеченные средства)
<b>Итого</b>	<b>Итого</b>	<b>Итого</b>	<b>Итого</b>

Валюта  
баланса

=

Валюта  
баланса

### Типы изменений в бухгалтерском балансе

№	Формула	Изменения	Валюта баланса	Пример хозяйственных операций
1	Актив + Сумма – Сумма = Пассив	Внутри актива	Без изменений	Получено с расчетного счета в банке в кассу для выдачи заработной платы рабочим и служащим 10 000 руб. В результате денежные средства в кассе увеличились на 10 000 руб., а на расчетном счете — уменьшились на 10 000 руб.
2	Актив = Пассив + Сумма – Сумма	Внутри пассива	Без изменений	В соответствии с решением собрания акционеров часть не распределенной прибыли в сумме 50 000 руб. направлена на увеличение уставного капитала, т. е. статья «Прибыль» уменьшается на 50 000 руб., а статья «Уставный капитал» увеличивается на эту же сумму. Обе статьи отражены в пассиве баланса
3	Актив + Сумма = Пассив + Сумма	В активе и пассиве в сторону увеличения	Увеличение	От поставщиков поступили основные материалы на сумму 20 000 руб. В результате запасы материалов увеличиваются на 20 000 руб. Одновременно повышается задолженность перед поставщиками, так как с ними за поступившие материалы еще не рассчитались. Операция затрагивает одновременно и актив, и пассив баланса: в активе происходит увеличение на 20 000 руб. по статье «Материалы»; а в пассиве — на ту же сумму увеличение по статье «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»
4	Актив – Сумма = Пассив – Сумма	В активе и пассиве в сторону уменьшения	Уменьшение	Выдана из кассы заработная плата рабочим и служащим в размере 10 000 руб. В результате средства в кассе уменьшаются на 10 000 руб. и одновременно уменьшается (погашается) задолженность по заработной плате перед рабочими и служащими. Операция вызывает уменьшение и актива (по статье «Касса»), и пассива баланса (по статье «Расчеты с персоналом по оплате труда») на равную сумму — 10 000 руб.

## Классификация бухгалтерских балансов

### По источникам:

- инвентарный баланс (составляется на основе данных инвентаризационной описи)
- книжный баланс (составляется на основе данных счетов Главной книги)
- актуарный баланс (составляется на основе статистических данных)

### По срокам:

- вступительный баланс (составляется после регистрации устава фирмы и внесения в уставный фонд активов)
- промежуточный (периодический) баланс (составляется на заданный отрезок времени)
- ликвидационный баланс (составляется при ликвидации фирмы ликвидационной комиссией)
- разделительный баланс (составляется в момент разделения крупного предприятия на более мелкие или при выделении отдельных структурных единиц)
- объединительный баланс (составляется при объединении или слиянии одной или нескольких структурных единиц)

### По объему:

- самостоятельный баланс (баланс предприятия, обладающего правами юридического лица)
- отдельный баланс (баланс хозяйствующего субъекта, функционирующего в составе юридического лица)
- сводный баланс (баланс, составляемый управленческим органом на основе самостоятельных балансов юридических лиц, подчиняющихся ему в административном порядке)
- консолидированный баланс (баланс финансовой группы, объединяющий полностью самостоятельные балансы дочерних фирм)
- единственный баланс (баланс, характеризующий деятельность только одного предприятия)

### По полноте:

- баланс-нетто (баланс предприятия, в котором регулирующие статьи уменьшают валюту баланса)
- баланс-брутто (баланс предприятия, в котором регулирующие статьи увеличивает валюту баланса)

## Классификация бухгалтерских балансов (окончание)

### По форме:

- вертикальный баланс (при составлении используется балансовая формула Активы – Обязательства = Капитал)
- горизонтальный баланс (при составлении используется балансовая формула Активы = Капитал + Обязательства)

### По реформированию:

- реформированный баланс (прибыль, полученная за данный отчетный период, уже распределена и в балансе отдельной статьей не показывается)
- перереформированный баланс (прибыль, полученная за данный отчетный период, еще не распределена и показывается в балансе отдельной статьей)

### По содержанию:

- пробный баланс (опись дебетовых и кредитовых оборотов по счетам)
- оборотный баланс (оборотная ведомость — опись дебетовых и кредитовых оборотов и сальдо по счетам)
- сальдовый баланс (опись сальдо по счетам)

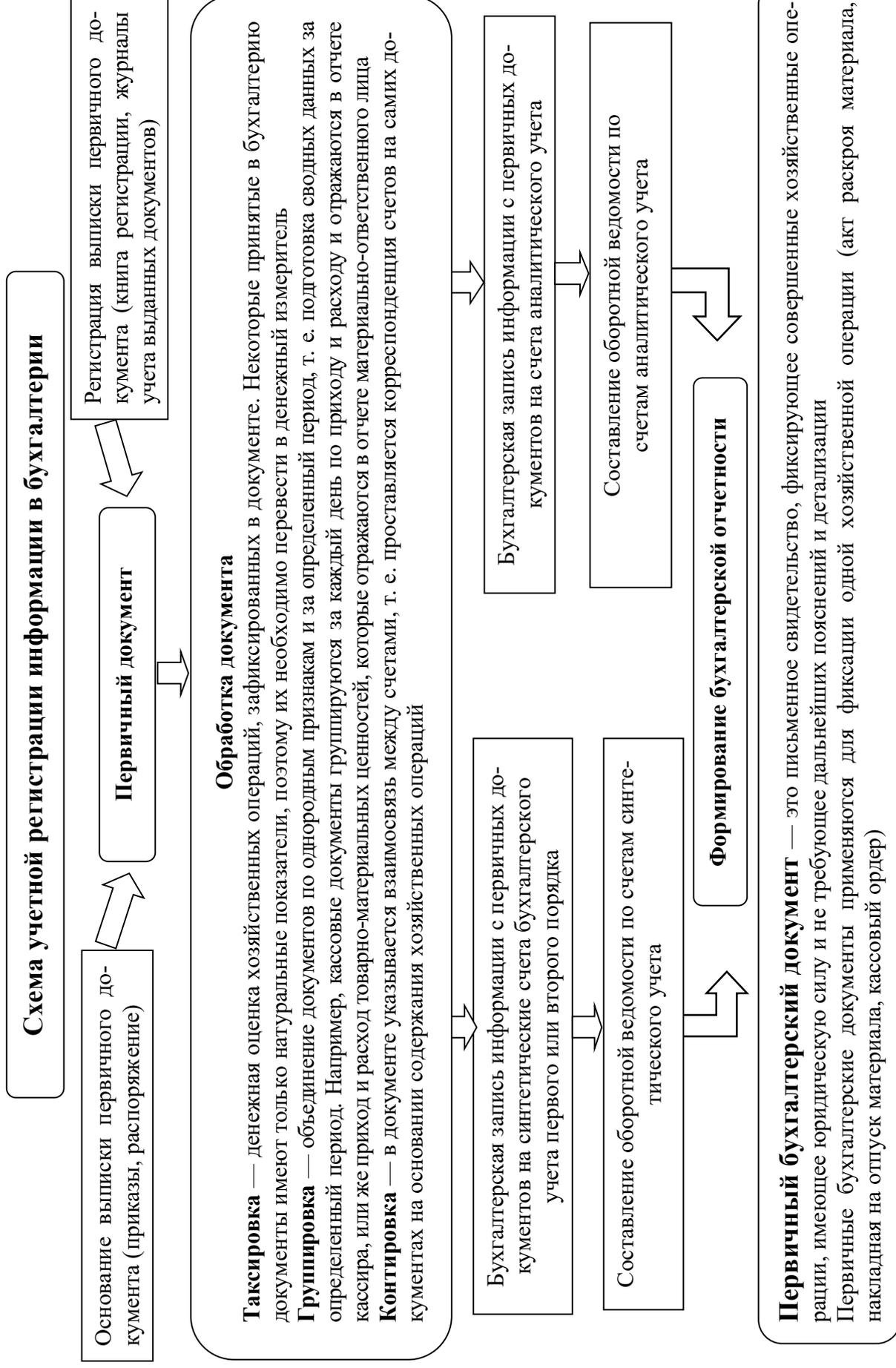
### По видам:

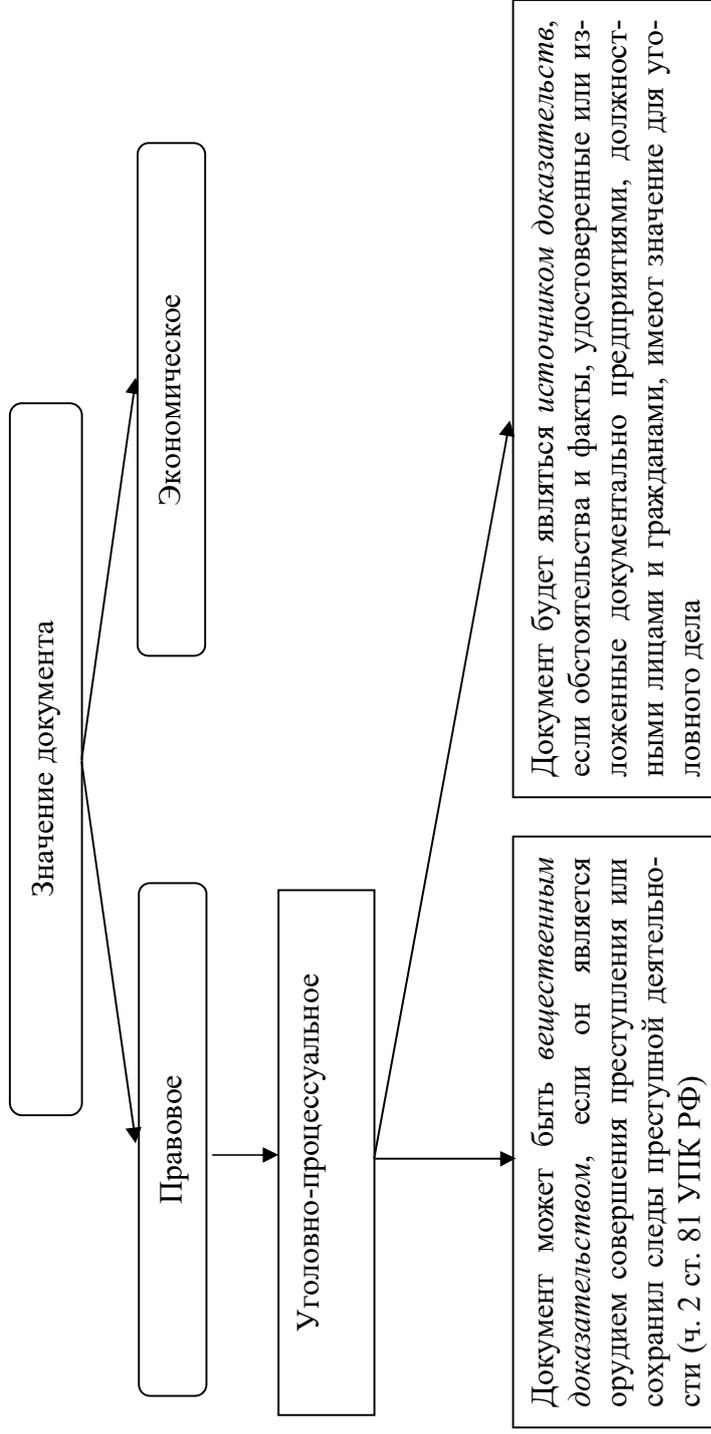
- статический баланс (сальдовый) — формируется на основе моментальных показателей, рассчитанных на определенную дату
- динамический баланс (оборотный) — отражает данные об имуществе предприятия и источниках его формирования не только по моментальным показателям, но и в виде интервальных показателей (оборотов за отчетный период)

### По времени:

- провизорный баланс (составляется в конце месяца с использованием прогнозных данных)
- перспективный баланс (баланс на будущие периоды, показатели которого исчисляются с использованием статистических методов)
- директивный баланс (показывает оптимальную структуру использования ресурсов фирмы)

## ТЕМА 8. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ





**Реквизиты первичных учетных документов** — это установленная нормативными актами совокупность элементов, обеспечивающая необходимую информацию и юридически доказательную силу

**Обязательные реквизиты первичных учетных документов**

- наименование и номер документа
- дата составления документа
- наименование и адрес организации, где был составлен документ
- содержание хозяйственной операции
- показатели хозяйственной операции в натуральных единицах измерения и денежном выражении
- наименование сторон, участников осуществления хозяйственных операций
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственных операций и их оформление
- дата совершения хозяйственных операций
- личные подписи указанных лиц

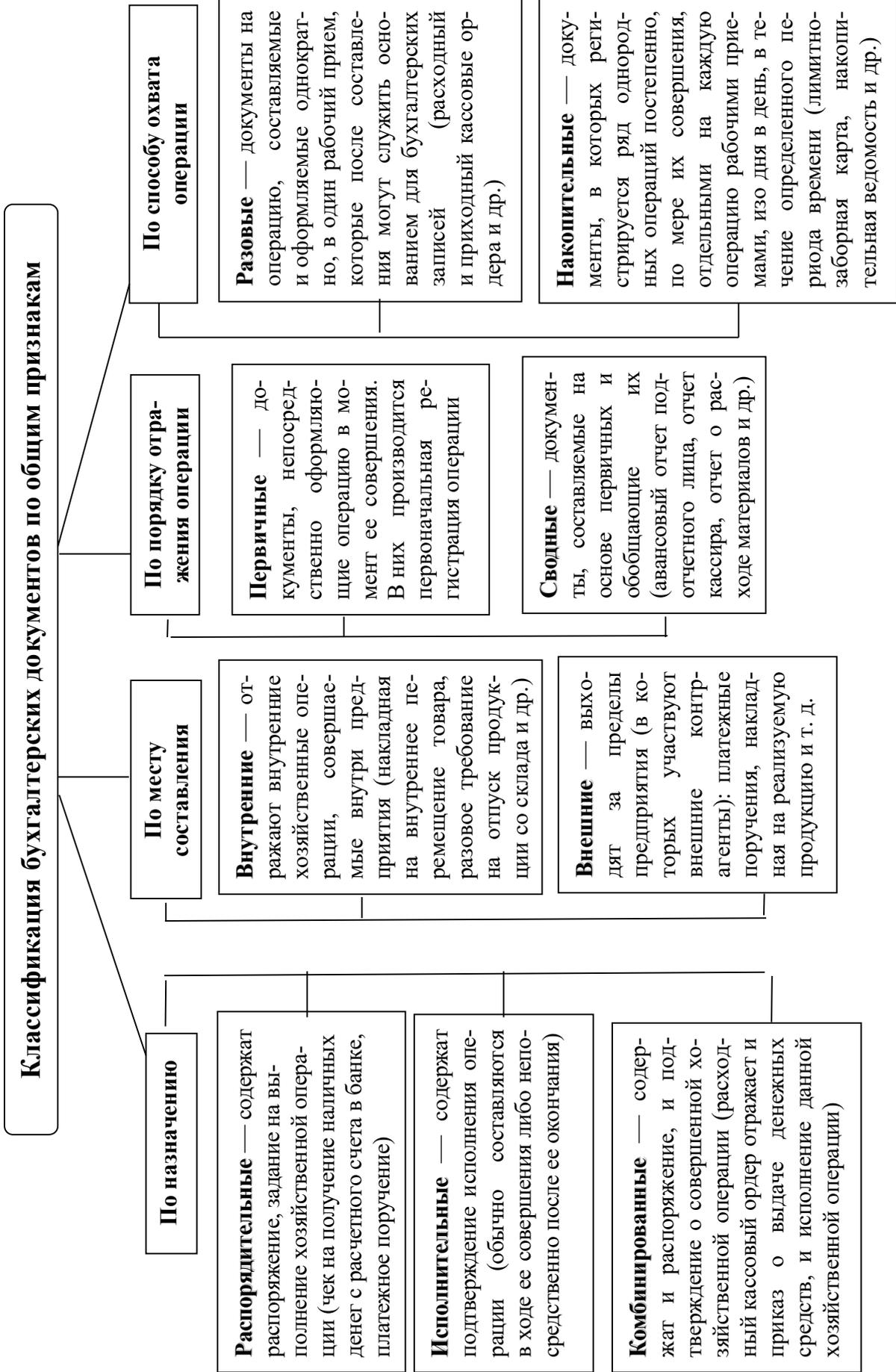
**Требования к порядку оформления документов:**

1. Заполнить документ на бланке (а при отсутствии бланка на чистом листе бумаги) чернилами или пастой либо на компьютере или пишущей машинке, поставив на нем угловую штамп и круглую печать организации с соответствующими подписями
2. Строго соблюдать установленную форму и реквизиты документа
3. Точно и ясно излагать содержание документа
4. Четко и разборчиво писать текст и цифры
5. Незаполненные пробелы в бланке документа прочеркнуть
6. Сумму в денежных документах указать цифрами и прописью
7. Снабжать документ необходимыми, разборчиво сделанными подписями, с указанием должности подписавшегося

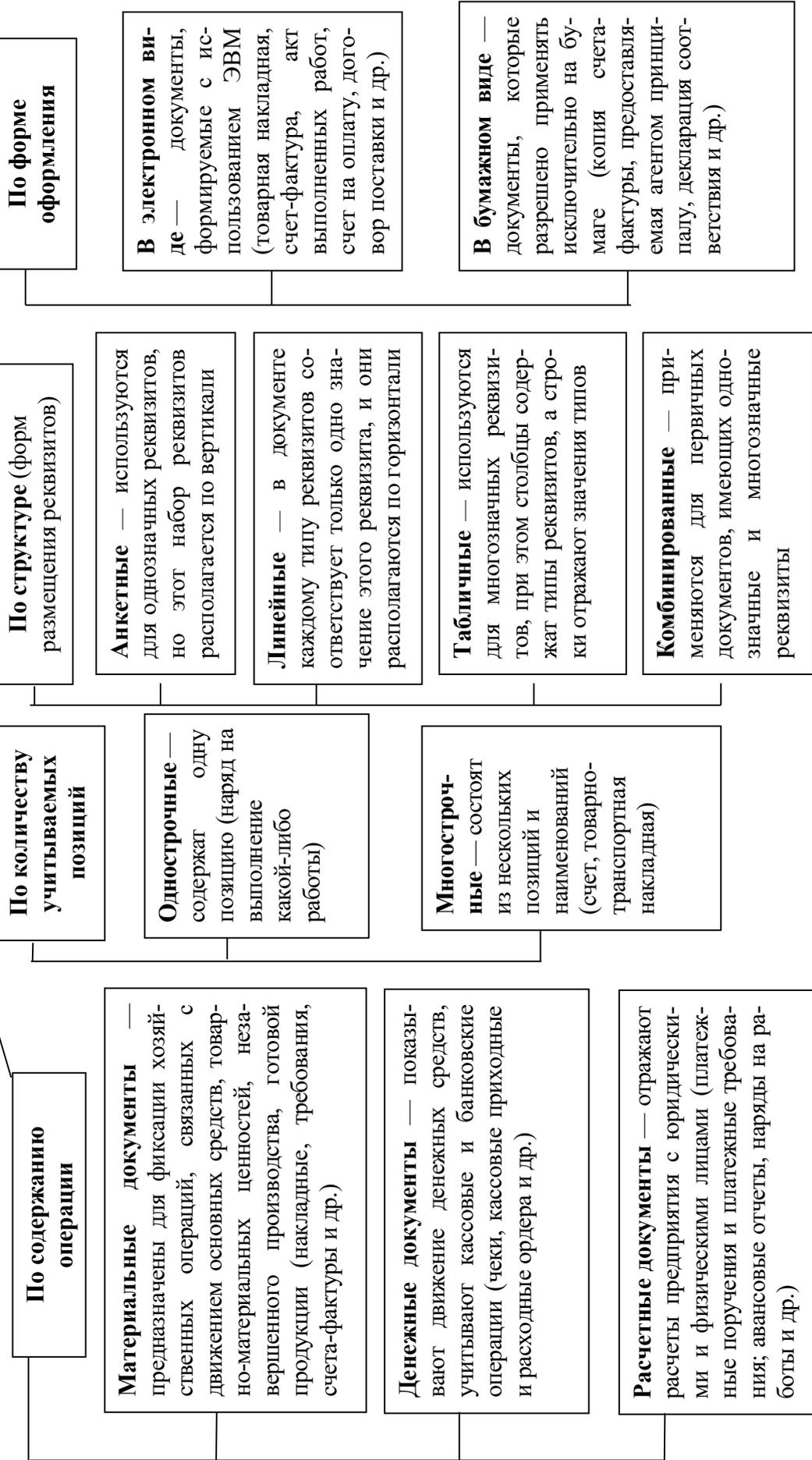
**Требование последовательности заполнения реквизитов**

**Инверсия реквизитов** — нарушение последовательности, например: проставление даты операции после заполнения остальных реквизитов конкретного учетного документа (обратная последовательность заполнения реквизитов)

**Инверсия документов** — нарушение последовательности составления взаимосвязанных документов, т. е. оформление в обратной последовательности, например: сначала оформляется накладная на отпуск продукции покупателю, а затем — накладная на ее внутреннее перемещение из производства на склад готовой продукции



## Классификация бухгалтерских документов по общим признакам (окончание)



## Классификация бухгалтерских документов по качественным признакам

**Полноценные** документы должны отвечать следующим требованиям:

- формальности
- законности
- своевременности
- действительности

**Неправильно оформленные (не соответствуют требованию к порядку оформления):**

- документы, в которых отсутствуют необходимые, имеются лишние или неадекватные реквизиты
- документы, в которых имеются противоречивые реквизиты
- документы, составленные на бланках нестандартной формы
- документы, в которых имеется логическое несоответствие в содержании хозяйственной операции

**Неполноценные** документы, не отвечающие хотя бы одному из требований, предъявляемых к первичным документам (не должны приниматься к бухгалтерскому учету)

**Отражающие незаконные по содержанию операции,**

составленные с нарушением действующих законов, подзаконных нормативно-правовых актов, норм и расценок. Например: расходный кассовый ордер на выдачу нового аванса лицу, которое не отчиталось в израсходованных при проведенных под отчет денежных средств; акт на списание израсходованных при проведении капитального ремонта материалов по завышенным нормам расхода, наряд, в котором завышены фактические расценки, и др.

**Отражающие операции, которые:**

- в действительности не были совершены (фиктивные операции)
- выполнялись не в полном объеме
- выполнялись частично в отношении отдельных сторон операции

**Подложный документ**

- фальсифицированный документ (материальный подлог)
- реально существующий документ, но содержащий заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог — бестоварные, безденежные документы)

**Фиктивный документ** — документ, который реально не существует, но на него дана ссылка в сводном документе (бездокументная учетная запись)

**Документы, содержащие случайные ошибки**

**Неофициальная учетная документация** — это документы и записи, ведение которых не регламентировано нормативными актами. Они выполняются материально-ответственными лицами по собственной инициативе, в целях взаимопроверки, нахождения вне бухгалтерского, налогового и иных видов контроля. Наряду с официальными документами неофициальные документы могут быть изъяты правоохранительными органами, и их содержание исследовано в ходе судебно-экономических экспертиз

### ***Характеристика использования неофициальной учетной документации***

- используется для осуществления дополнительного контроля за работой подчиненных лиц в случаях, когда разветвленная система товарно-денежных отношений вообще не предусматривает оформления операций первичными документами или ведения оперативно-технического учета руководителем
- возможно использование для фиксации противоправных хозяйственных операций, которые не находят отражения в официальном бухгалтерском учете
- ведется в журналах, на отдельных листах и обрывках бумаги, в записных книжках, на листах перекидного календаря в целях неофициального контроля за ходом хозяйственной операции

Своевременное изъятие документов неофициального учета (если они велись и не были уничтожены преступниками) расширяет возможности взаимного контроля, позволяет в ряде случаев устанавливать подлог в первичных бухгалтерских документах. По-прежнему возможно применять метод восстановления количества учета на складе (подсобном помещении) магазина или его секции. В этом случае в качестве приходных рассматриваются документы поставщиков, приложенные товарным отчетом, а сам расход определяют на основе неофициальных записей о поступлении товаров со склада. Своевременное изъятие этих документов значительно расширяет возможности методов контрольного сличения остатков

## Разновидности неофициальных учетных документов

**Книги черновых отвесов неучтенной продукции, направленной сообщникам, неофициальные карточки и двусторонние записи товарных и денежных средств** (черновая бухгалтерия или двойная бухгалтерия). Применяется в сфере торговой деятельности для фиксации сложных многоэпизодных учетных действий при совершении преступлений экономической направленности, а также для сокрытия прибыли от налогообложения. При выявлении злоупотреблений на торговых базах и складах такими документами являются так называемые черновые отвесы, где по мере взвешивания на товарных весах весовщики или материально-ответственные лица фиксируют количество тары под товаром, вес брутто, затем по данным маркировки определяют вес тары и вес нетто каждой партии груза. Поскольку взвешивание предшествует оформлению приемных актов, а также и выписке любой расходной накладной на поступление и отпуск продольственных товаров, то сличение черновых записей и бухгалтерских документов иногда может дать ложительные результаты

**Акты неофициального снятия остатков.** Более разнообразные документы неофициального учета, встречающиеся на предприятии розничной торговли. Подразделяют на 2 группы:

1. Документы по учету операций, не подлежащих отражению в бухгалтерском учете, т. е. документы внутри магазинного учета. Например: самоучеты, в том числе при передаче смен между членами одной и той же бригады; материалы неофициальных инвентаризаций
2. Неофициальные записи, фиксирующие операции, которые должны получить адекватное отражение в первичных бухгалтерских документах (например: в течение дня отмечают получение каждой партии продукции в черновых записях, а в конце дня на основании этих записей составляется официальный документ)

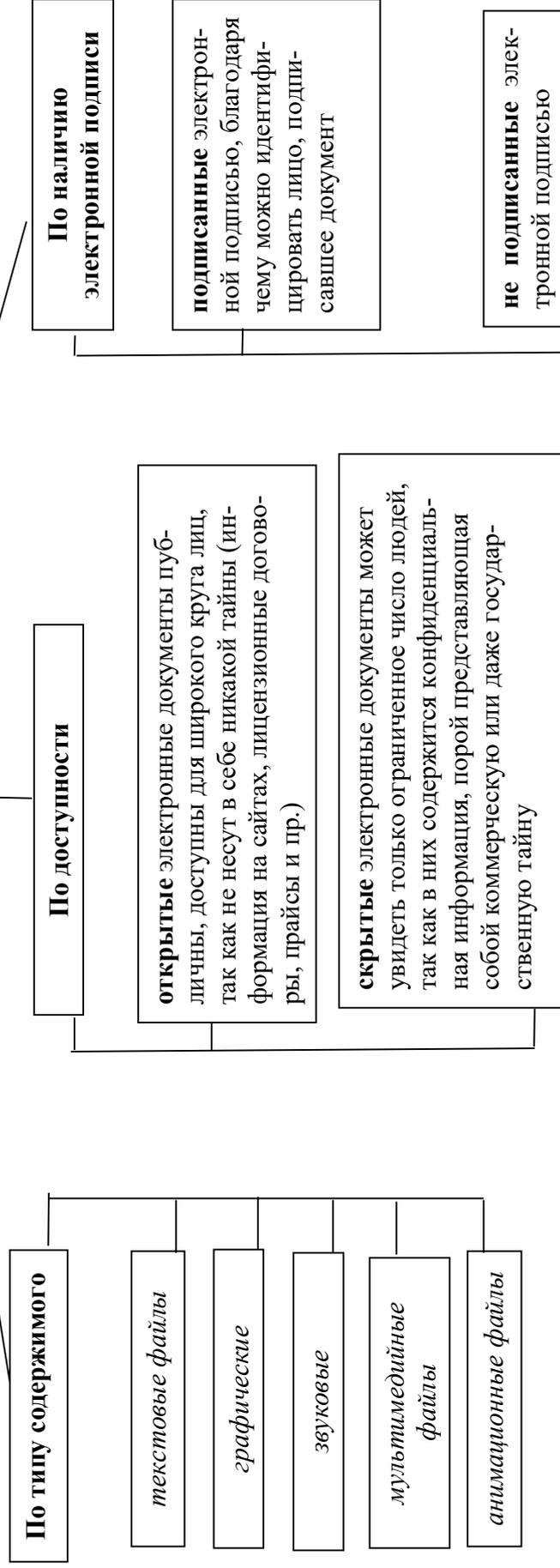
**Черновые товарные и денежные (покупные описи) документы,** по которым иногда производится передача выручки, полученной продавцами, владельцу (директору) магазина или старшему кассиру; черновые товарные документы, где работники магазина фиксируют поступление товаров от поставщиков в секцию, выдачу товара из секции в отдел (когда в этих целях не применяются параллельно с ними заборные листы), возврат нереализованных товаров из отдела на склад и др.

## ТЕМА 9. ЭЛЕКТРОННЫЕ ДОКУМЕНТЫ И ДОКУМЕНТООБОРОТ

**Электронный документ** — документированная информация, представленная 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 обработки в информационных системах

Электронные документы приравниваются к бумажным оригиналам и имеют юридическую силу, если они подписаны усиленной квалифицированной электронной подписью и направлены через оператора электронного документооборота

### Классификация электронных документов



**Электронная цифровая подпись (ЭЦП)** — реквизит электронного документа, позволяющий установить отсутствие искажения информации в документе и проверить принадлежность подписи конкретному лицу. ЭЦП создается с привлечением криптографических средств, представляет собой набор символов, записанных в определенном порядке. ЭЦП могут получить юридические и физические лица, индивидуальные предприниматели

Сертификат ЭЦП и средства криптографической защиты выдаются в любом удостоверяющем центре, который прошел аккредитацию Минкомсвязи России

### Виды электронных цифровых подписей

**Простая ЭЦП** — подтверждает, что электронное сообщение отправлено конкретным лицом. Предназначена для подписания электронных сообщений, направленных в государственный орган, орган местного самоуправления или должностному лицу

**Усиленная ЭЦП** — позволяет не только идентифицировать отправителя, но и подтвердить, что с момента подписания документ не менялся. Применяется во всех видах отношений, если иное не установлено нормативным правовым актом или соглашением участников отношений

**Квалифицированная ЭЦП** — предназначена для взаимодействия госорганов с использованием государственных информационных систем. Дополнительно подтверждается сертификатом от аккредитованного удостоверяющего центра, а сообщение во всех случаях приравнивается к бумажному документу собственноручной подписью

## Виды электронных первичных бухгалтерских документов

**Счет-фактура** согласно п. 1 ст. 169 части второй Налогового кодекса РФ может быть составлен и выставлен в электронном виде. В соответствии с приказом ФНС России от 04.03.2015 № ММВ-7-6/93@ электронный счет-фактура (ЭСФ) должен соответствовать формату xml. При подписании квалифицированной электронной подписью руководителя компании или уполномоченного на то лица ЭСФ приобретает юридическую значимость

**Журнал учета полученных и выставленных счетов-фактур, книга покупок и книга продаж, дополнительные листы книги покупок и книги продаж** (учетные документы, которые необходимы для вычисления суммы налога на добавленную стоимость). Документы, которые ведутся плательщиками НДС и налоговыми агентами по обязательным формам, установленным постановлением Правительства РФ от 26 декабря 2011 г. № 1137, в электронном или бумажном варианте. В конце отчетного периода бумажный документ надо сшить, пронумеровать его страницы и подписать у руководителя организации. Документ в электронном формате подписывается с применением усиленной квалифицированной подписи. Кроме того, эти документы сдаются вместе с декларацией по НДС, которая принимается органами ФНС только в электронном виде

**Акт выполненных работ (услуг)** на сегодняшний день не имеет обязательного формата в электронном виде. Существует рекомендуемый к применению формат — xml. Поскольку закон не предусматривает определенного порядка работы с электронным актом, обмениваться данным видом электронного документа можно и без помощи операторов

**Товарная накладная (ТОРГ-12)** — наиболее часто используемый документ в электронном виде. Составляют ее, как правило, в одном из трех форматов — xml, jrg или tif. При этом организации могут сами разработать форму товарной накладной. Но должно быть соблюдено главное условие: в документе необходимо отразить ряд реквизитов (наименование товара и его количество, НДС и сумму НДС и т. д.)

**Документы налогоплательщика для ФНС России:** налоговая отчетность; документы для применения системы налогообложения для сельскохозяйственных товаропроизводителей; документы для применения патентной системы налогообложения; документы для применения упрощенной системы налогообложения; справки о состоянии расчетов по налогам, сборам, пеням, штрафам; уведомления о контролируемых сделках и др.

### **Нормативно-правовое регулирование системы электронного документооборота в бухгалтерском учете:**

#### **Гражданский кодекс Российской Федерации:**

Статья 434 устанавливает, что договор в письменной форме может быть заключен путем составления одного документа, подписанного сторонами, а также путем обмена документами посредством почтовой, телеграфной, телетайпной, телефонной, электронной или иной связи, позволяющей достоверно установить, что документ исходит от стороны по договору

Статья 160 допускает использование при совершении сделок электронной подписи либо иного аналога собственноручной подписи в случаях и в порядке, предусмотренных законом, иными правовыми актами или соглашением сторон

#### **Налоговый кодекс Российской Федерации:**

Статья 169:

Пункт 1 — счет-фактура может быть составлен и выставлен на бумажном носителе и (или) в электронной форме. Счета-фактуры составляются в электронной форме по взаимному согласию сторон сделки и при наличии у указанных сторон совместимых технических средств и возможностей для приема и обработки этих счетов-фактур в соответствии с установленными форматами и порядком

Пункт 6 — счет-фактура, составленный в электронной форме, подписывается усиленной квалифицированной электронной подписью руководителя организации либо иных лиц, уполномоченных на это приказом (иным распорядительным документом) по организации или доверенностью от имени организации, индивидуального предпринимателя

Пункт 8 — форма счета-фактуры и порядок его заполнения, формы и порядок ведения журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж устанавливаются Правительством Российской Федерации

Пункт 9 — порядок выставления и получения счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной подписи устанавливается Министерством финансов Российской Федерации. Форматы счета-фактуры, журнала учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж в электронном виде утверждаются федеральным органом исполнительной власти, уполномоченным по контролю и надзору в области налогов и сборов

#### **Трудовой кодекс Российской Федерации:**

Статья 312<sup>2</sup> определяет, что в кадровом учете существует возможность оформления трудового договора в электронном виде (при соблюдении некоторых условий), однако необходимо иметь и распечатанный вариант. Типичные для классического делопроизводства документы (приказы, служебные записки, исходящие письма и т. д.) можно перевести в безбумажный вариант, при условии наличия у участников процесса ЭЦП

**Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете»:** п. 5 ст. 9 — первичный учетный документ составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного ЭЦП

**Федеральный закон от 6 апреля 2011 г. № 63-ФЗ «Об электронной подписи»:** ч. 1 ст. 6 — информация в электронной форме, подписанная квалифицированной ЭЦП, признается электронным документом, равнозначным документу на бумажном носителе, подписанному собственноручной подписью (кроме случаев исключения)

## **Нормативно-правовое регулирование системы электронного документооборота в бухгалтерском учете (окончание):**

**Приказ Министерства финансов РФ** от 10 ноября 2015 г. №174н «Об утверждении Порядка выставления и получения счетов-фактур в электронной форме по телекоммуникационным каналам связи с применением усиленной квалифицированной электронной подписи»

### **Приказы Федеральной налоговой службы РФ:**

от 17 февраля 2011 г. № ММВ-7-2/168@ утверждает порядок представления электронных документов в ФНС

от 19 декабря 2018 г. г. № ММВ-7-15/820@ утверждает формат счета-фактуры, формат представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, и формата представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг) в электронной форме

от 30 января 2012 г. № ММВ-7-6/36@ утверждает форматы представления документов, используемых при выставлении и получении счетов-фактур в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи с применением электронной подписи

от 12 сентября 2012 г. № ММВ-7-6/619@ утверждает порядок направления информационного сообщения об участнике электронного документооборота оператором электронного документооборота в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи

от 4 марта 2015 г. № ММВ-7-6/93@ утверждает формат счета-фактуры xml, обязателен к применению

от 30 ноября 2015 г. № ММВ-7-10/551@ и от 30 ноября 2015 г. № ММВ-7-10/552@ утверждают новые форматы документов, призваны расширить сферу применения электронного документооборота

от 27 декабря 2017 г. № ММВ-7-6/1096@ раскрывает вопрос о расширении электронного документооборота между налогоплательщиками и налоговыми органами в отношениях, регулируемых законодательством о налогах и сборах

от 18 января 2017 г. № ММВ-7-6/16@ утверждает новый формат xml-файла описи документов, дает возможность представить по ТКС и xml-файлы, и бумажные документы в виде скан-образов (в форматах jpg, tif, pdf)

от 26 июня 2018 г. № ММВ-7-3/414@ утверждает формы налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности, порядок ее заполнения, а также формата представления налоговой декларации по единому налогу на вмененный доход для отдельных видов деятельности в электронной форме

от 19 июля 2018 г. № ММВ-7-2/460@ утверждает формы и форматы направления налоговым органом запросов в банк (оператору по переводу денежных средств) в электронной форме

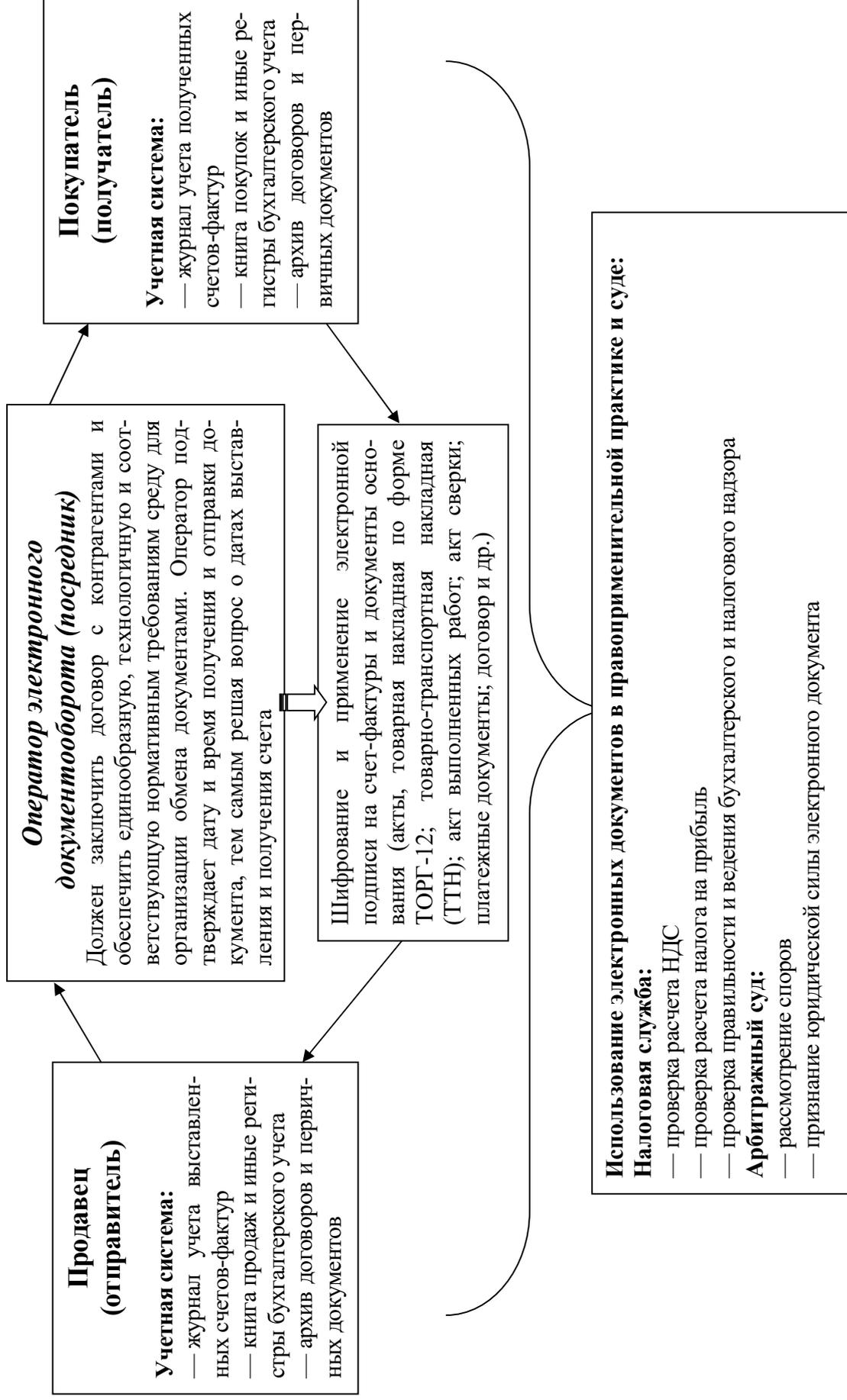
от 19 октября 2018 г. № ММВ-7-6/602@ утверждает форматы документов, необходимых для обеспечения электронного документооборота в отношениях, регулируемых законодательством Российской Федерации о налогах и сборах

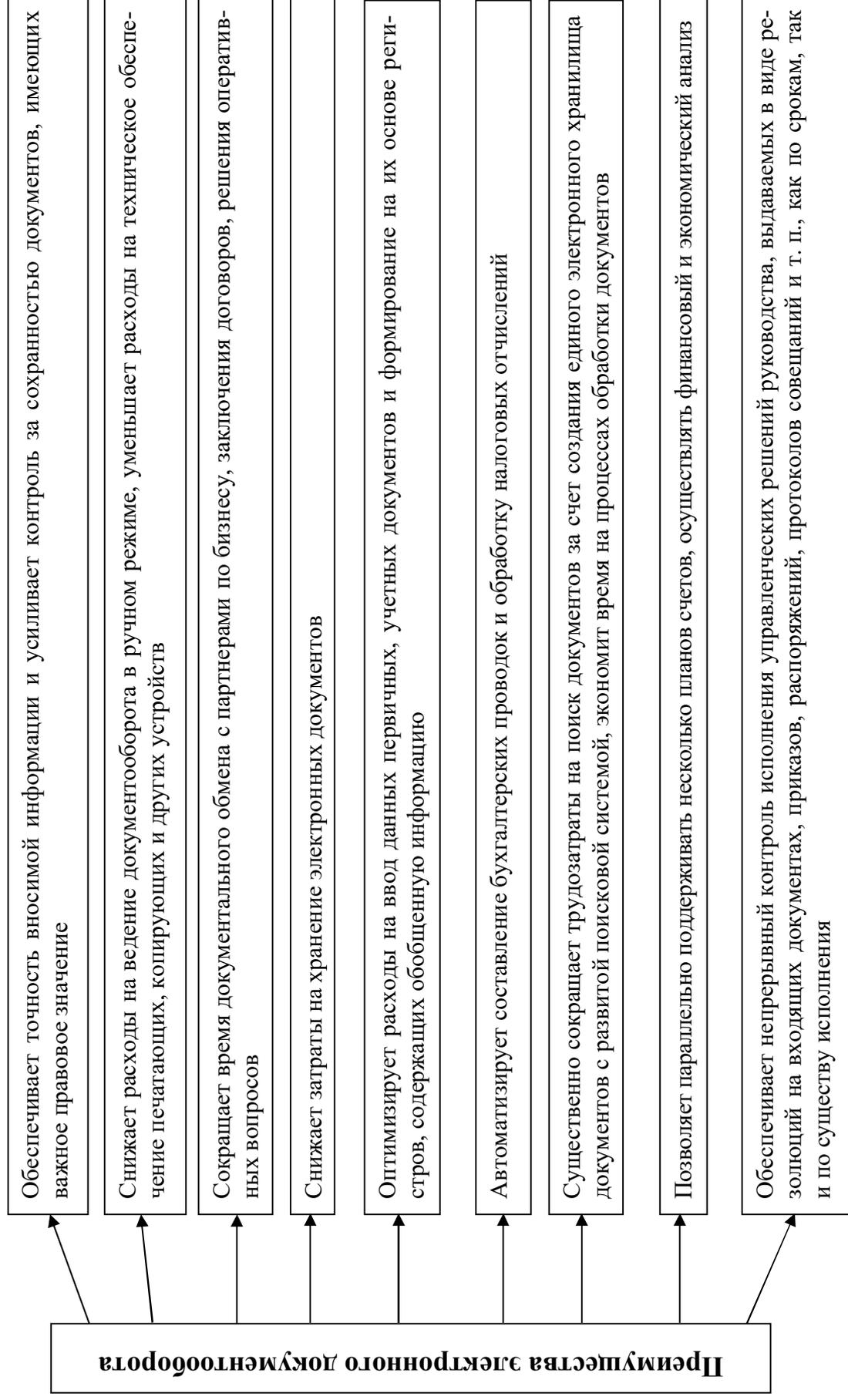
от 19 декабря 2018 г. № ММВ-7-15/820@ утверждает формат счета-фактуры и формат представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг), включающего в себя счет-фактуру, и формата представления документа об отгрузке товаров (выполнении работ), передаче имущественных прав (документа об оказании услуг) в электронной форме

от 13 ноября 2019 г. № ММВ-7-1/570@ утверждает формы представления экземпляра составленной годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности и аудиторского заключения о ней в виде электронных документов в целях формирования государственного информационного ресурса бухгалтерской (финансовой) отчетности

от 27 августа 2019 г. № ММВ-7-15/423@ утверждает формат представления документа о приемке материальных ценностей и (или) расходовных, выявленных при их приемке, в электронной форме

## Система электронного документооборота в бухгалтерском учете





**Ошибки или умышленные искажения учетных данных в условиях автоматизированной обработки учетной информации**

При вводе информации могут иметь место как случайные ошибки, так и умышленные искажения учетных данных в виде: пропуска реквизитов при вводе информации; повторного ввода одной и той же информации; ввода неправильного кода, логически недопустимых значений реквизитов в документах; нарушения юридической полноценности машиночитаемого документа (отсутствие паролей, идентифицирующих лиц, данных лиц, ответственных за оформление документа). В справочники постоянной информации (фамилии сотрудников, наименования материалов и др.) могут умышленно вноситься неправильные данные в целях последующего совершения подлогов в учетных записях

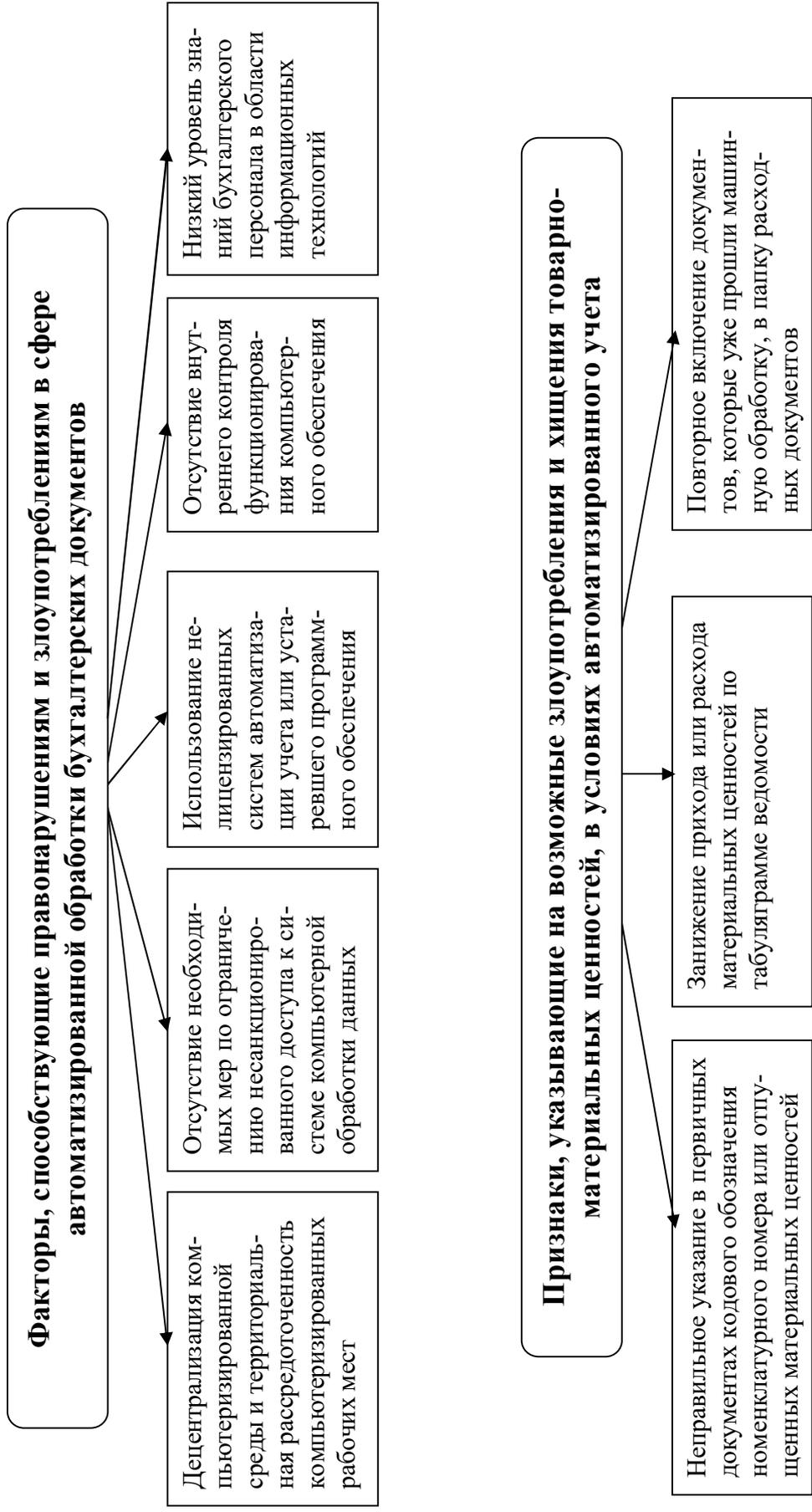
Ввод в программное обеспечение дополнительных команд для совершения хищений и введения оператором в память машины сведений о хозяйственных операциях, которые не вытекают из представленных документов; можно встретить в практической деятельности при проверке достоверности поступивших документов

Применение кодированной системы контроля, предназначенной для взаимной проверки документов; можно обнаружить при проверке соблюдения контрольного равенства двойной системы учета, соответствия между данными синтетического и аналитического учетов

Ввод в программное обеспечение различных изменений в настройках, в результате чего можно завышать (занижать) производственные затраты, естественную убыль, начисления и перечисления, скрывать различные злоупотребления на счетах бухгалтерского учета и пр.

Ввод в программу команд, которые позволяют осуществлять новые функции, но одновременно сохранять и прежнюю работоспособность системы, вследствие чего можно отчислять на свой счет определенные суммы денежных средств с каждой операции в автоматизированной форме учета

Разработка специальных программ для ЭВМ, в которых скрыты тайные вставки набора команд, разрушающиеся через какое-то время или при определенных условиях, в целях сокрытия следов нарушения в программе или массиве информации



**Особенности работы сотрудников правоохранительных органов с электронными учетными документами**

В состав группы ревизоров, проводящих комплексную ревизию, как правило, включаются специалисты по механизированной обработке учетных данных, при осуществлении проверок целесообразно иметь пакет тестовых программ для проверки работы средств контроля информации на ЭВМ

При выявлении преступлений, в которых участвуют не только материально-ответственные лица, но и операторы и программисты, которые вносят изменения в компьютерную программу, необходимо воспользоваться компьютерно-технической экспертизой, что позволит зафиксировать конкретные изменения

В процессе ревизионных проверок целесообразно использовать специальные поисковые и эталонные программы

В работе с документами автоматизированного учета используются такие приемы, как формальная проверка, взаимное сопоставление реквизитов, метод взаимного контроля, где кодовые обозначения сопоставляются с бухгалтерскими документами, документами отдела кадров и данными оперативно-технического учета

Если документ затребуют в суде, то суд не примет электронный документ (так как отсутствуют соответствующие программы, которые могут обрабатывать xml-файлы). Необходимо распечатать документ, приложить к нему распечатку электронной подписи, все подтверждающие квитанции (если это счет-фактура) и заверить распечатанный документ обычной подписью ответственного лица компании. Это будет равносильно представлению оригинала

Решения вопроса относительно юридической значимости документа, после того как сертификат утратил действительность, или удостоверяющего центра, выдавшего сертификат, больше не существует. В этом случае будет проведена экспертиза по подписи на документе. Экспертиза проводится экспертами по криптографии и другими упомянутыми лицами, которых привлекает суд при удостоверении правильности оформления подписи на документе

**В случае приглашения для работы эксперта в области информационных технологий для исследования и оценки системы компьютерной обработки данных (КОД) перед ним ставятся следующие задачи**

- Оценка надежности системы КОД в целом
- Проверка законности приобретения лицензии программного обеспечения системы КОД проверяемым экономическим субъектом
- Правильность формирования на компьютере необходимых для проверки регистров синтетического и аналитического учетов

## ТЕМА 10. ОСНОВЫ ОРГАНИЗАЦИИ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

**Бухгалтерская отчетность** представляет собой систему показателей, отражающих имущество и финансовое положение организации на отчетную дату, а также результаты ее деятельности за отчетный период. Элементы бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России от 02 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности»

**Форма 1. Бухгалтерский баланс.** Представляет собой форму бухгалтерской отчетности, которая характеризуется в обобщенных денежных показателях состоянии хозяйственных средств и источников их образования, показывает состояние имущества предприятия на определенную дату

**Форма 2. Отчет о финансовых результатах.** В обобщенных денежных показателях отражаются сведения о финансовых результатах. Показывает прибыли и убытки организации за отчетный период

**Форма 3. Отчет об изменении капитала.** Показывает динамику и состояние собственного капитала организации

**Форма 4. Отчет о движении денежных средств.** Показывает динамику и остатки денежных средств в организации, как наличных, так и безналичных

**Форма 5. Отчет о целевом использовании средств.** Составляют в обязательном порядке общественные организации и их структурные подразделения, не осуществляющие предпринимательской деятельности. Прочие некоммерческие организации составляют отчет о целевом использовании полученных средств при необходимости, а также если это предусмотрено в учетной политике организации

**Пояснения** к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах

**Аудиторское заключение** включается в бухгалтерскую отчетность и подтверждает ее достоверность, если организация подлежит обязательному аудиту

## Этапы процесса составления годового отчета

### I этап — подготовительный

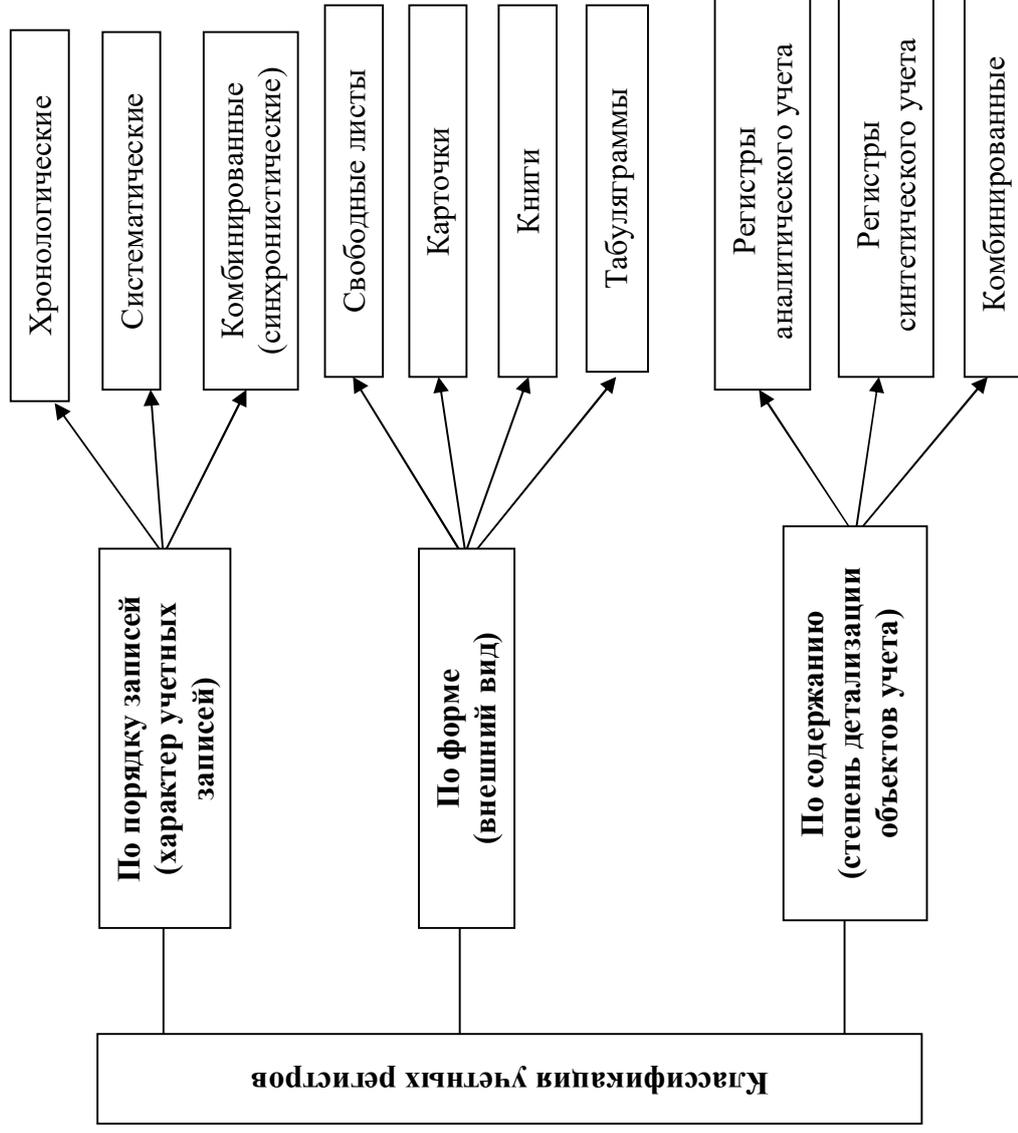
- разработка плана работы по составлению отчетности
- инвентаризация статей бухгалтерского баланса к составлению годового отчета
- закрытие в конце отчетного года всех операционных счетов
- выявление окончательного финансового результата

### II этап — непосредственное заполнение отчетных форм при соблюдении определенной очередности

## Принципы формирования бухгалтерской отчетности

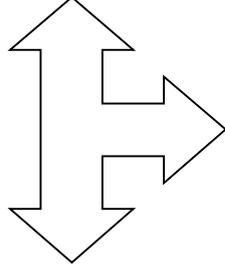
<b>Учет по методу начисления</b>	На каждую отчетную дату производится начисление соответствующих доходов и расходов компании
<b>Непрерывность деятельности компании</b>	Компания не собирается и не нуждается в ликвидации или существенном сокращении масштабов своей деятельности. В случае ожидания прекращения деятельности компании, ее банкротства отчетность должна быть составлена исходя из предположения, что все активы будут проданы по ликвидационной стоимости
<b>Допущение имущественной обособленности организации</b>	Активы и обязательства организации существуют обособленно от активов и обязательств собственников этой организации и активов и обязательств других организаций, действующих в российской практике

**Учетные регистры** (сборные документы по типам операций) — предназначены для систематизации и накопления информации, содержащейся в принятых к учету первичных документах, для отражения на счетах бухгалтерского учета и в бухгалтерской отчетности



**Учетная политика предприятия** — это принятая организацией совокупность способов ведения бухгалтерского учета: первичного наблюдения, стоимостного измерения, текущей группировки и итогового обобщения фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 1/2008)

**Организационная составляющая** — комплекс мер и мероприятий по построению всей структуры бухгалтерской службы и определению ее места в системе управления предприятием



**Методическая составляющая** — это взаимосвязанное отражение, обобщение и соизмерение в денежном выражении фактов хозяйственной деятельности организации

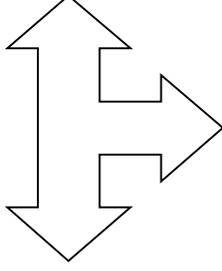
**Техническая составляющая** — это разработка конкретной номенклатуры синтетических счетов и субсчетов данного предприятия для обеспечения решения задач управления, анализа, контроля и отчетности

**Учетная политика должна обеспечивать (п. 6 ПБУ 1/2008)**

- полную отражения в бухгалтерском учете всех фактов хозяйственной деятельности (требование полноты)
- своевременное отражение фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности (требование своевременности)
- большую готовность к признанию в бухгалтерском учете расходов и обязательств, чем возможных доходов и активов, без допущения создания скрытых резервов (требование осмотрительности)
- отражение в бухгалтерском учете фактов хозяйственной деятельности, исходя не столько из их правовой формы, сколько из их экономического содержания и условий хозяйствования (требование приоритета содержания перед формой)
- тождество данных аналитического учета оборотов и остаткам по счетам синтетического учета на последний календарный день каждого месяца (требование непротиворечивости)
- рациональное ведение бухгалтерского учета, исходя из условий хозяйствования и величины организации (требование рациональности)

## Изменения в учетной политике предприятия возможно в случаях (п. 10 ПБУ 1/2008)

Изменения законодательства Российской Федерации и (или) нормативных правовых актов по бухгалтерскому учету



Существенного изменения условий хозяйствования организации, возможно, связано с реорганизацией, изменением видов деятельности и т. п.

Разработки организацией новых способов ведения бухгалтерского учета. Применение нового способа ведения бухгалтерского учета предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации

## В случае изменения учетной политики организация должна раскрывать следующую информацию (п. 21 ПБУ 1/2008)

- причину изменения учетной политики
- содержание изменения учетной политики
- порядок отражения последствий изменения учетной политики в бухгалтерской отчетности
- суммы корректировок, связанных с изменением учетной политики, по каждой статье бухгалтерской отчетности за каждый из представленных отчетных периодов, а если организация обязана раскрывать информацию о прибыли, приходящейся на одну акцию, — по данным о базовой и разводненной прибыли (убытку) на акцию
- сумму соответствующей корректировки, относящейся к отчетным периодам, предшествующим представленным в бухгалтерской отчетности (до той степени, до которой это практически возможно)

**Журнально-ордерная** использует основной регистр — журнал-ордер (*построенный по шахматному принципу на свободных листах специального разграфления*). В основе ее использования лежит принцип накопления данных первичных документов в разрезах, обеспечивающих синтетический и аналитический учет средств и хозяйственных операций по всем разделам бухгалтерского учета

**Мемориально-ордерная** — использует мемориальный ордер, составляемый на каждую хозяйственную операцию (или группу операций, объединенных в сводном документе). Характерная особенность этой формы учета состоит в том, что поступающие в бухгалтерию документы на протяжении определенного периода накапливаются и регистрируются в группировочных и накопительных ведомостях по группам однородных хозяйственных операций

**Форма бухгалтерского учета** — это совокупность различных учетных регистров с установленным порядком и способом записи в них

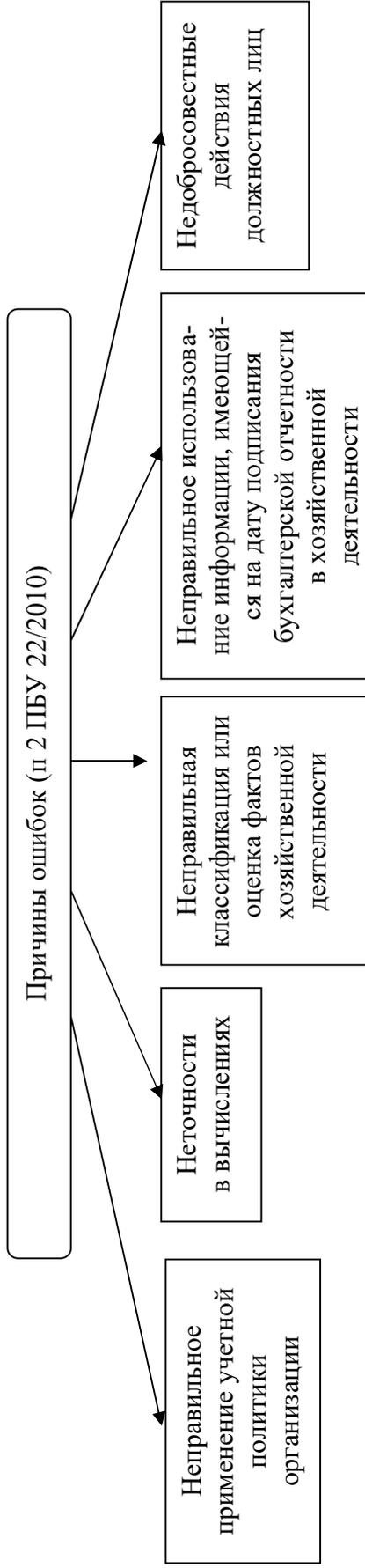
**Журнал-Главная** — одна из книжно-карточных форм учета, ведется в организациях с небольшим объемом производства, в отдельных учреждениях и в некоторых финансовых органах. Характерная особенность этой формы в том, что регистры для хронологической и систематической записи по счетам синтетического учета объединены в одной комбинированной книге «Журнал-Главная»

**Автоматизированная форма** — создана на базе использования ЭВМ и предполагает частичную или полную автоматизацию обработки информации и составления отчетности

**Признаки, отличающие одну форму бухгалтерского учета от другой**

- количество применяемых регистров, их назначение, содержание и внешний вид
- взаимосвязь хронологических и систематических регистров синтетического и аналитического учета
- последовательность и способы записей в учетные регистры
- степень использования средств механизации и автоматизации в бухгалтерском учете

**Ошибка** — неправильное отражение (неотражение) фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) в бухгалтерской отчетности организации



**Не являются ошибками** неточности или пропуски в отражении фактов хозяйственной деятельности в бухгалтерском учете и (или) бухгалтерской отчетности организации, выявленные в результате получения новой информации, которая не была доступна организации на момент отражения (не отражения) таких фактов хозяйственной деятельности (п. 2 ПБУ 22/2010 «Исправление ошибок в бухгалтерском учете и отчетности»)

## Способы исправления ошибочных записей в бухгалтерском учете

**Корректурный способ** — применяется для исправления ошибок, допущенных в любых документах (в том числе и в бухгалтерских) и записях, кроме синтетических счетов

**Правила исправления**  
 — исправленные записи должны быть оговорены и заверены бухгалтером  
 — ошибочный текст или сумму зачеркивают тонкой линией так, чтобы можно было прочесть зачеркнутое  
 — оговорка об исправлении делается на полях или в конце страницы и содержит слово «исправлено» и правильный текст или сумму

**Пример:**  
~~564~~ исправлено «564»  
 546 подпись, дата

**Способ дополнительных проводок** — применяется в случаях, когда в бухгалтерской проводке и в учетных регистрах указана правильная корреспонденция счетов, но преуменьшена сумма операции

**Правила исправления**  
 — для исправления ошибки на разность между правильной и уменьшенной суммами составляется дополнительная бухгалтерская проводка  
 — на эту дополнительную запись составляется справка бухгалтера

**Пример:** необходимо было отразить по бухгалтерской проводке сумму 5 000 руб., ошибочно указали — 4 500 руб.

**Исправили следующим образом:**

*Д50 К51 — 4 500* }  
*Д50 К51 — 500* } 5 000

Итоговая сумма по операции составляет 5 000 руб.

**Красное сторно (англ. *Storno*)** — бухгалтерская запись, сделанная красными чернилами для исправления ошибок в учетных регистрах. Числа, написанные красным, не прибавляются, а вычитаются (сторнируются) из итогов

**Правила исправления**  
 — сущность в том, что неправильная запись аннулируется путем ее повторения красными чернилами и совершается новая, правильная запись обычными чернилами  
 — любая запись красными чернилами считается отрицательной (со знаком «минус») и при подчете итогов вычитается  
 — на сторнировочную запись составляется справка бухгалтера

— данный способ позволяет исправить не только неправильную сумму по операции, но и всю неправильную корреспонденцию счетов

**Пример:** необходимо было отразить по бухгалтерской проводке сумму 10 000 руб., ошибочно указали — 12 500 руб.

**Исправили следующим образом:**

Ошибочная запись: Д44 К10 — 12 500  
 Сторнировочная запись Д44К10 — 2 500  
 Итоговый результат по операции — 10 000 руб.

## Искажения в бухгалтерской отчетности (внесение неверных данных)

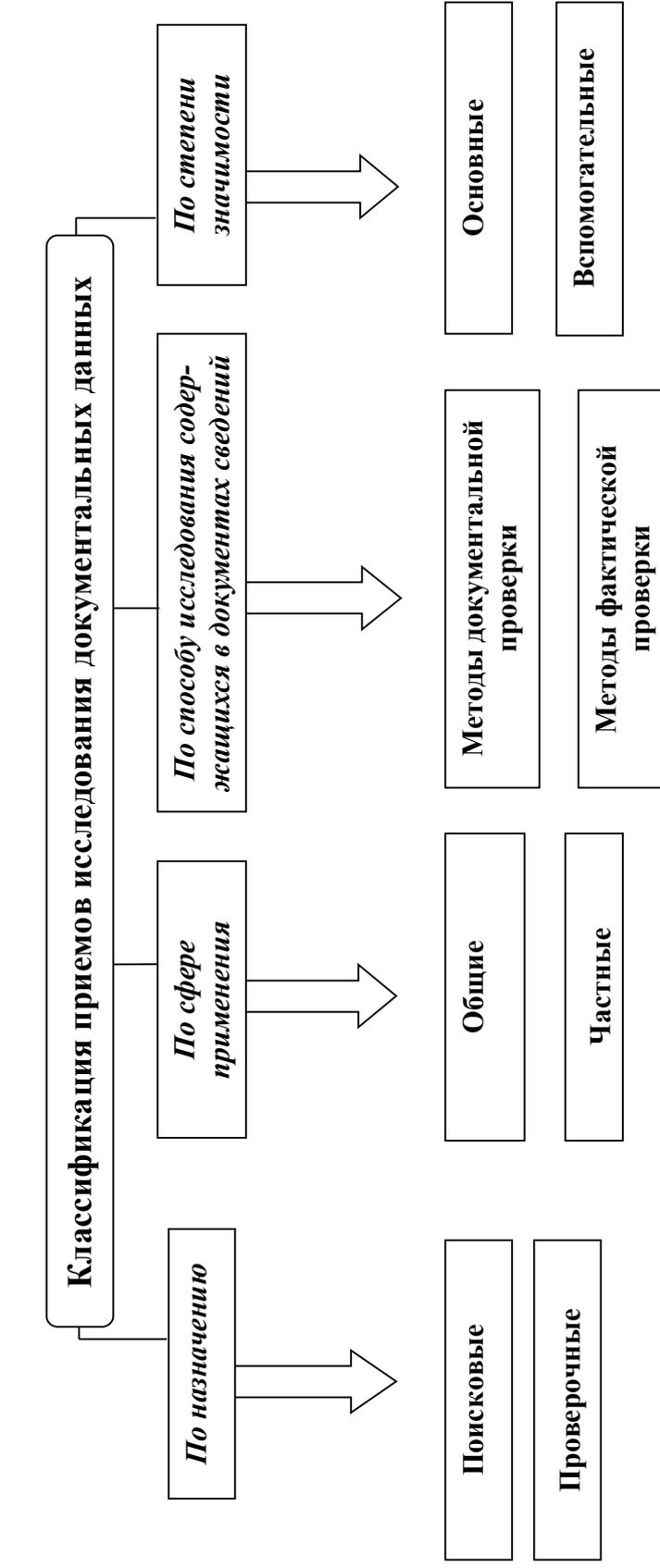
Непреднамеренные (совершенные по ошибке, в результате невнимательности)

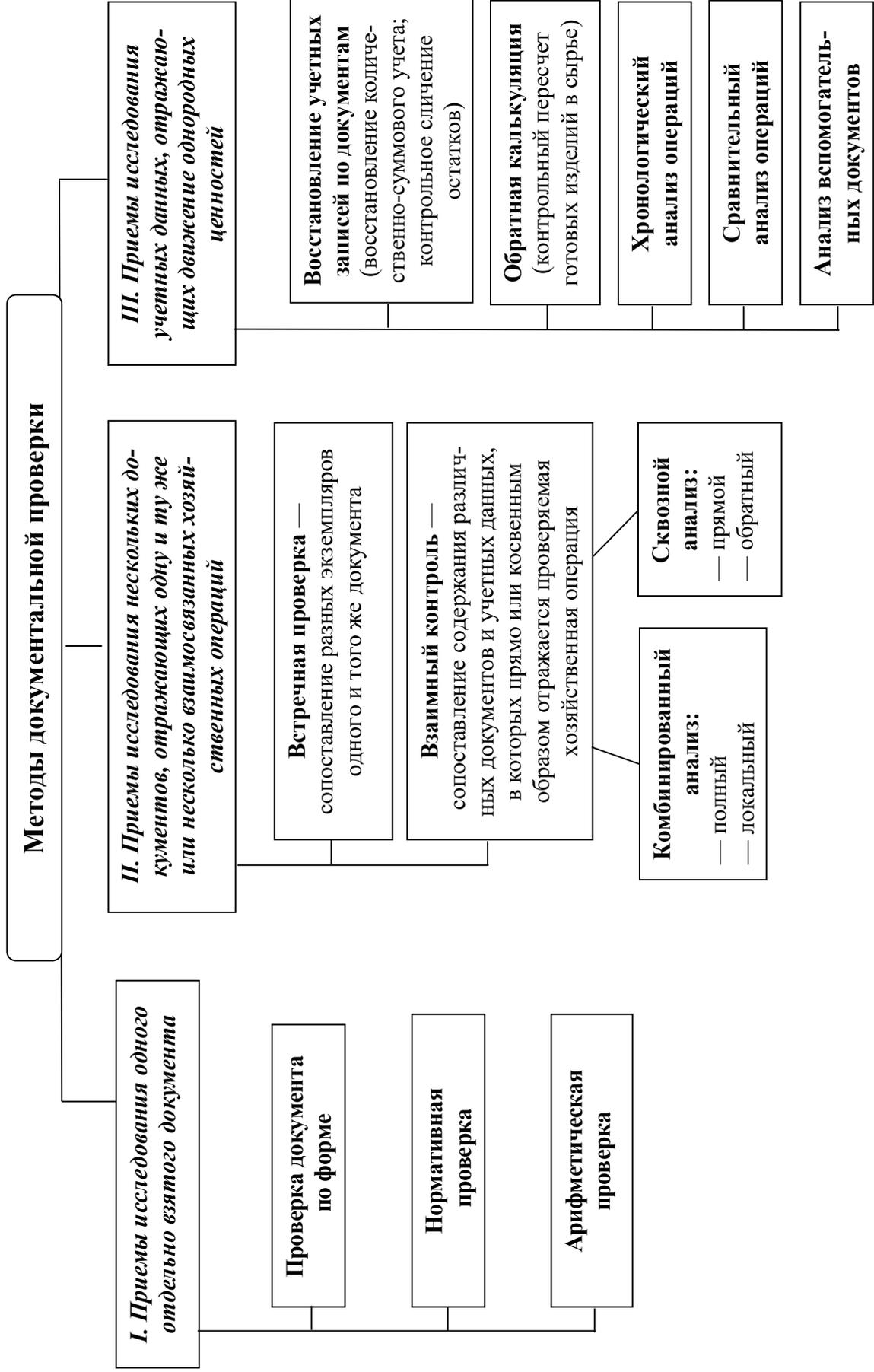
Намеренные (совершенные в целях сокрытия информации), относящаяся к категории правонарушений и в деятельности предприятия недопустимы

- искажения по степени влияния на достоверность
- технические ошибки
- ошибки по невнимательности
- вуалирование бухгалтерского баланса
- фальсификация бухгалтерского баланса
- налоговые преступления
- неполнота учета фактов хозяйственной деятельности
- необоснованность учетных записей
- ошибки в оценке или периодизации
- недостаточное или недостоверное отражение информации в отчетах

## ТЕМА 11. ПРИЕМЫ ИССЛЕДОВАНИЯ ДОКУМЕНТАЛЬНЫХ ДАННЫХ ПРИ ВЫЯВЛЕНИИ СЛЕДОВ ЭКОНОМИЧЕСКИХ И НАЛОГОВЫХ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

**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





## 1. Приемы исследования одного взятого документа

**Проверка документа по форме** — анализ установленной формы документа; детальное изучение реквизитов; выявление формальных противоречий всех экземпляров

Позволяет выявить нарушения:

- отклонение от правил составления и оформления
- отсутствие каких-либо обязательных реквизитов
- наличие сомнительных реквизитов, свидетельствующих о признаках материального подлога (подчистки, травление, подклейки, приписки и т. д.)
- наличие излишних реквизитов, свидетельствующих о стремлении преступника придать документу наибольшую достоверность и силу (пометки, посторонние записи)
- несоответствие документов реальной обстановке их составления, использования и хранения (чистые, немятые и т. д.)
- противоречия между реквизитами документа — формальные (несоответствия между штампом и названием предприятия) и логические (дата на первичном документе указывает на праздничные и выходные дни, когда принятие не работало)

**Нормативная проверка** — соответствие совершенных операций действующим нормам, правилам, инструкциям

Изучение документа с точки зрения соответствия действующим законам, нормативным актам, инструкциям, правилам, нормам расхода сырья, размеру налогов, правильности применения расценок и пр. Такая проверка позволяет выявить:

- правомерность операции (соответствие нормативным материалам, относящимся к технологии, товароведению, налогообложению, экономике и пр.)
- установление факта нарушения различных правил, инструкций

**Арифметическая проверка** — контроль за правильностью произведенных подсчетов (таксировка), арифметический подсчет, выведение итогов

Установление правильности подсчетов, сделанных в документе  
Таксировка документов — выражение натуральных показателей в денежном измерении и подсчет суммы (т. е. умножение количества на цену, проверка правильности расценок). Проверка устанавливает правильность итоговых показателей, подсчитанных как по горизонтальному, так и по вертикальному строкам и графам документа. Можно обнаружить также подлоги, проявляющиеся в несогласованности двух и более цифровых показателей одного и того же проверяемого документа (например, завышение суммы к оплате при умножении объема работ на единичную расценку, несоответствие между суммой начисленной определенной лицу заработной платы и суммой удержанного с него подоходного налога и т. п.)

## III. Приемы исследования нескольких документов, отражающих одну и ту же или несвязанных операций

**Встречная проверка** — сопоставление разных экземпляров одного и того же документа в целях установления тождества всех экземпляров

Метод эффективен, если:  
— между злоумышленниками нет сговора, когда преступник уничтожил «свой» экземпляр документа, а другие экземпляры сохранились  
— в результате совершения подлога появились расходы в содержании разных экземпляров одного и того же документа (преступники не успели сфальсифицировать все экземпляры, и все они сохранились)

### **Метод взаимоконтроля** —

сопоставление содержания различных документов и учетных данных, в которых прямо или косвенным образом отражается проверяемая хозяйственная операция

Сопоставлению могут подвергаться:

— различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций (например, платежная ведомость) и расчетная ведомость и первичные документы  
— бухгалтерские документы и разнообразная небухгалтерская документация, хранящаяся в других отделах предприятия  
— бухгалтерские документы и данные чернового внутрискладского и иного учета

О наличии в документах подлога (как интеллектуального, так и материального) свидетельствуют две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:  
— отсутствие необходимых взаимосвязанных документов (разрыв в «цепочке» документов)  
— противоречия в содержании взаимосвязанных документов

Сопоставляя различные документы, можно построить модель документа в первоначальном (первозданном) виде. Построением модели документа можно установить:  
— действительное содержание документа со всеми его реквизитами  
— какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;  
— какие следы хозяйственной операции, утраченной или искаженной в документе, могут найти отражение в иных носителях информации («цепочка» и «круг» документов)

### III. Приемы исследования учетных данных, отражающих движение однородных ценностей

**Метод восстановления количественно-суммового учета** — на основании данных инвентаризаций (предыдущей и последней), а также документов, отражающих приход и расход ценностей за межинвентаризационный период, восстанавливается движение ценностей, определяется учетный остаток, сопоставляемый с фактическим остатком

Суть метода: проверяющий заново на основе первичных документов склада составляет картотеку за один или несколько инвентаризационных периодов

Метод может быть использован в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется на предприятиях оптовой торговли и общественого питания (склады, оптовые базы, рестораны, столовые и т. п.)

**Контрольное сличение остатков** — применяется в основном в системе розничной торговли, где расходные операции не оформляются документами

Суть метода: между двумя инвентаризациями восстанавливаются приходные операции (если есть отдельные расходные документы, они также учитываются) и определяется максимально возможный остаток данного товара. После сопоставления с фактическими остатками по данным последней инвентаризации может быть выявлено следующее несоответствие:  
— остаток товара по инвентаризационной описи превышает максимально возможный остаток  
— в остатке обнаружен товар, которого не было на приходе  
— документированный расход превышает приход товара  
— документированный расход товара, которого не было в приходе  
Недостатку как таковую выявить этим методом нельзя. Применять этот метод следует в предприятиях розничной торговли

**Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств** — сопоставление учетных данных о движении материальных ценностей по отдельным дням и операциям

Суть метода представлена в следующих способах:  
— *обратная калькуляция* — контрольный пересчет готового изделия в сырье и др. виды затрат  
— *хронологический анализ документов* — применяется для выявления отклонений в обороте хозяйственных ценностей («скачки» и «спады») вручную, превышение расхода над приходом)  
— *сравнительный анализ документов* — взаимное сопоставление по различным показателям ряда документов, отражающих аналогичные операции

### Случаи применения метода восстановления количественно-суммового учета

*Количественно-суммовой учет на складе в целях сокращения работы вообще не велся, и это обстоятельство было использовано в преступных целях*

Метод будет работать при одном важном условии: пользуясь отсутствием аналитического учета, преступники должны создавать излишки по какому-нибудь товару (например, списывать в расход по подложным документам картофель, свеклу, а изымать на эту же сумму другие товары, например, продавать за наличный расчет со склада колбасную продукцию)

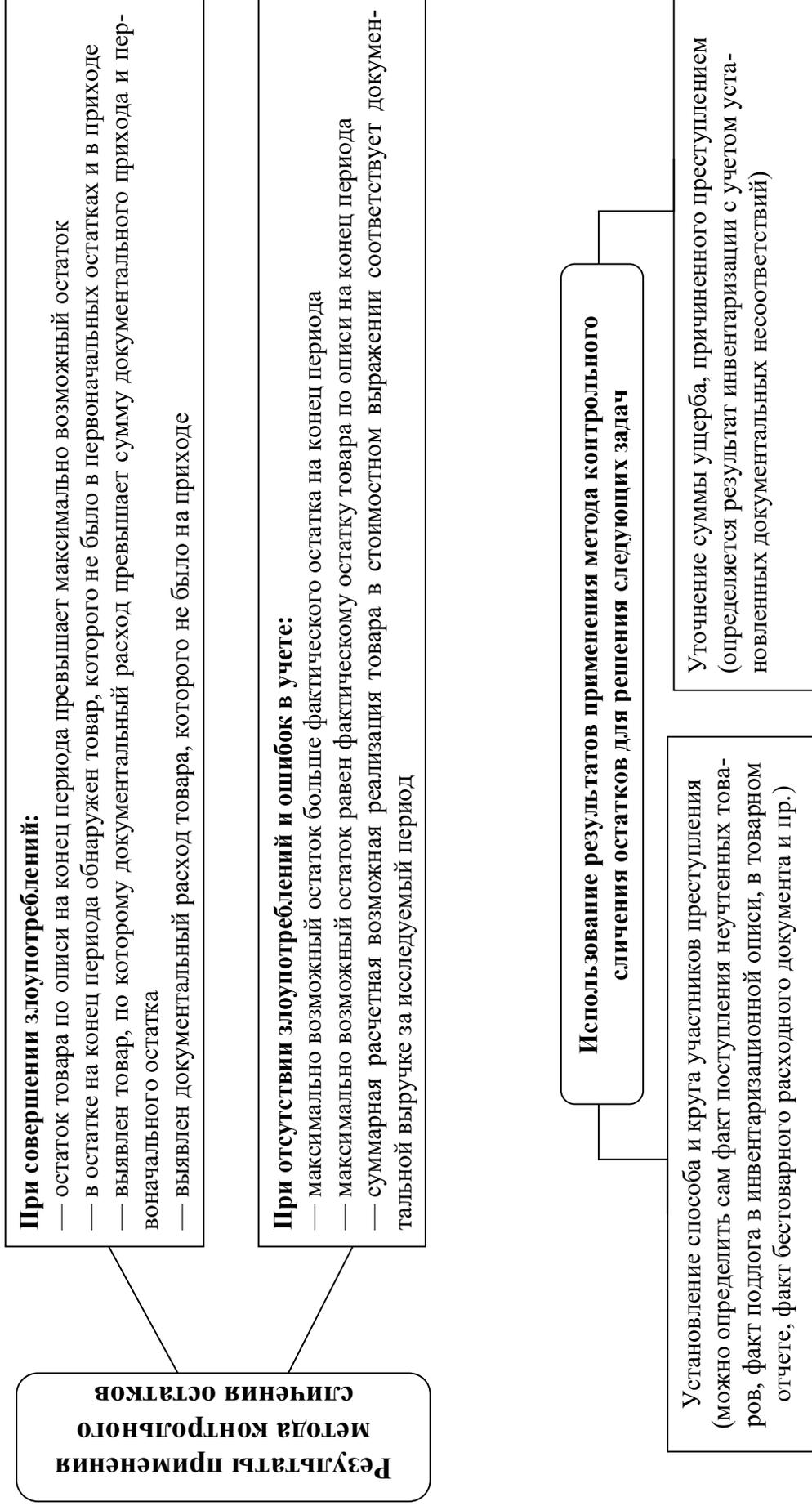
*Картофеля велась в установленном порядке, но сделанные записи в ней не соответствовали первичной документации*

В этой ситуации может обнаружиться учетное несоответствие — запись в ненадлежащий счет аналитического учета. После восстановления аналитического учета результаты инвентаризации на конец ревизуемого периода также будут скорректированы: выявится недостающая наименования товара и излишки другого. Факт наличия излишков, подлежащих оприходованию, будет одним из важных доказательств бестолярности соответствующего расходного документа

### Способы применения метода восстановления количественно-суммового учета

**Выборочный** — по отдельным наименованиям товарно-материальных ценностей; выбор производится исходя из версий и предположений

**Сплошной** — используют в случае необходимости из-за трудоемкости; полная проверка всех товарно-материальных ценностей



### Пример применения метода контрольного сличения остатков

№ п/п	Наименование продукта	Фактический остаток по инвентаризационной описи на 01.03.2	За межинвентаризационный период		Максимально возможный остаток <sup>3</sup> на 30.03.2	Фактический остаток по инвентаризационной описи на 30.03.2	Результат сравнения
			приход	расход			
1	Печенье «Школьное» (кг)	15	40	40	15	40	излишек (40–15=25)
2	Печенье «Топленое молоко» (кг)	25	50	–	75	30	возможная реализация за наличный расчет (75–30=45)
3	Конфеты «Молочные берга» (кг)	–	–	35	–35	–	признак бестоварного расхода (35)
4	Конфеты «Раковые шейки» (кг)	3	10	–	13	13	отсутствие реализации товара

### Пример применения совокупности методов документальной проверки при выявлении признаков хищения с базы оптовой торговли

По черновым записям				По первичным документам			
Кому отпущено № магазина	Дата	Количество ящиков	Вес нетто (кг)	Кому отпущено № магазина	Дата	Количество ящиков (кг)	Вес нетто (кг)
1	02.03.20	50	370	1	02.03.20	50	370
2	05.03.20	100	740	2	05.03.20	100	540
3	08.03.20	50	370	3	08.03.20	50	370
4	12.03.20	100	740	4	12.03.20	100	440
5	16.03.20	100	740	5	16.03.20	100	740
Итого		400	2960	Итого		400	2460

<sup>3</sup> Максимально возможный остаток товара на 30.03.202\_ (на дату последней инвентаризации) с учетом документального прихода и документального расхода товара за межинвентаризационный период.

Обратная калькуляция осуществляется путем контрольного пересчета готовых изделий (продуктов, блюд, порций и т. п.) в сырье.  
**Случаи применения метода обратной калькуляции**

Хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены одних компонентов (продукты, полуфабрикаты, комплектующие изделия) другими, менее качественными

Хищения связаны с ценообразованием

В целях хищения в пределах общей выручки за день занижается сумма выручки от порционных блюд и завышается сумма за общие блюда. При изготовлении неучтенной продукции из неучтенного сырья возможно определить примерное количество сырья, прошедшего на изготовление такой продукции, при условии, что технологический режим не нарушался

**Метод обратной калькуляции позволяет установить**

«Странные» закономерности в деятельности предприятий, которые используются в качестве признаков преступлений, а иногда и доказательств события преступления

Единичные отклонения от нормальной хозяйственной деятельности предприятия (например, превышение данных о расходе ценностей над своим максимально возможным значением), указывающие на сомнительность отдельных документов и операций

**Хронологический анализ** проводится путем деления учетного периода на более короткие промежутки (месяц делится на декады, декада на дни и т. п.). Метод хронологического анализа позволяет установить

«Странные» закономерности в работе предприятия, которые проявляются в виде вспешек 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 отделенном документе

Например: превышение реализации излишков произведенной продукции, т. е. расхода над приходом, на какой-то промежуток времени

**Сравнительный анализ** заключается в сопоставлении сравнимой хозяйственной операции с аналогичными в целях выявления возможных труднообъяснимых обычными причинами отклонений  
Сравнительный анализ позволяет решить 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 руководящего предприятия и контролирующих органов

## ТЕМА 12. МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ ФАКТИЧЕСКИХ ПРОВЕРОК. ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МАТЕРИАЛОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ В ОПЕРАТИВНО-СЛЕДСТВЕННОЙ ПРАКТИКЕ

<p><b>Методы фактической проверки</b> — используются для установления фактического состояния имущества, проверки объективной возможности и реальности совершения тех или иных хозяйственных операций</p>		<p><b>Осмотр объектов и их обследование</b> (проверка позволит выявить разбалансированные веса, нарушение правил хранения продукции, нарушение маркировки, отсутствие акцизных марок, сокрытие объемов от налогообложения и др.)</p>
<p><b>Анализ качества сырья, материалов и готовой продукции</b> (лабораторный анализ, экспертная оценка качественного состава сырья, материалов, продукции) позволяет выявить факты использования неполноценного сырья; замены одних материалов другими, более дешевыми; недовложений в продукцию; искажения качественных показателей принимаемой или выпускаемой продукции</p>		<p><b>Инвентаризация</b> (проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в документах и материалах инвентаризации, проверка реального состояния средств хозяйства, отраженного в содержании документа)</p>
<p><b>Получение письменных объяснений от лиц, поданных документов</b> (материально-ответственные лица, работники бухгалтерии, сдатчики заготовляемого сырья и т. п.) или принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций (работчие, повара, грузчики)</p>		<p><b>Контрольные операции</b> (контрольный запуск сырья в производство на промышленном предприятии, контрольные обмеры и замеры, выпуск контрольной партии, контрольная закупка и др.)</p>
<p><b>Получение письменных справок</b> от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов</p>		

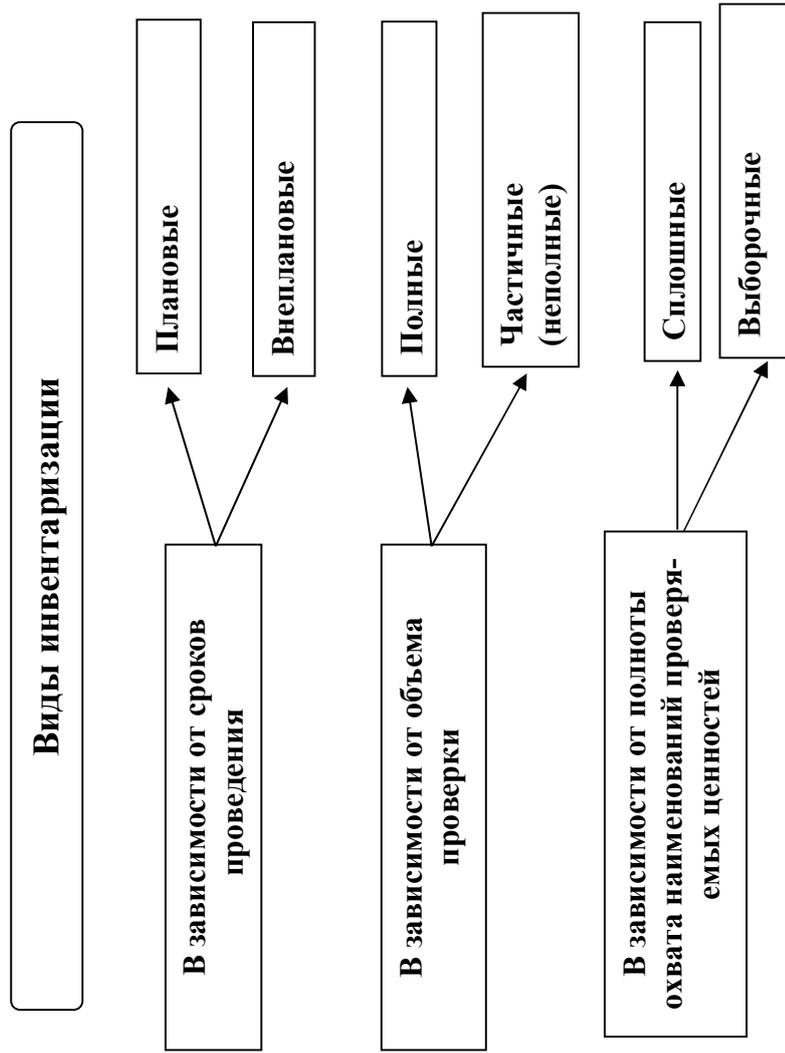
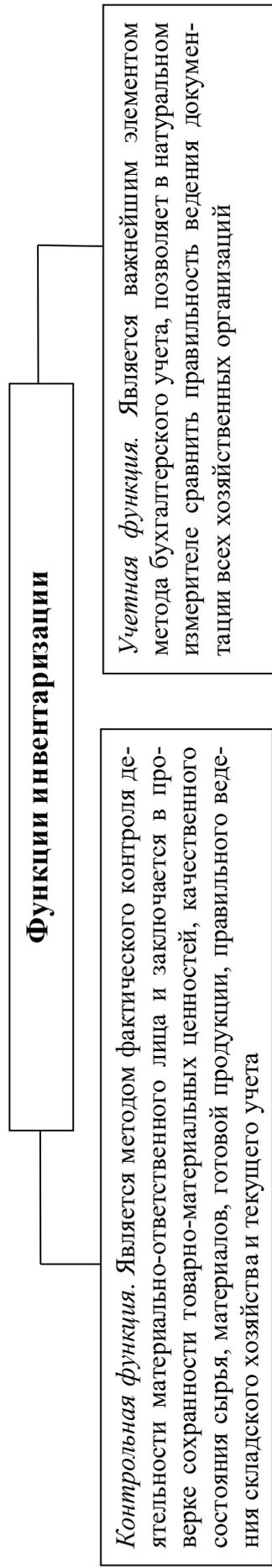
**Инвентаризация** — это проверка фактического наличия и состояния имущества организации, ее финансовых обязательств на определенный момент времени путем пересчета, обмера, взвешивания, сверки расчетов с дебиторами и кредиторам и последующее сопоставление полученных данных с данными бухгалтерского учета

**Цели инвентаризации** (приказ Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств»):

1. Выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства
2. Сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета
3. Проверка полноты отражения в учете обязательств

### **Основные задачи инвентаризации:**

- контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета
- выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, устаревших фасонов, моделей
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей в целях последующей реализации
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств
- проверка реальности учетных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах, на расчетном и других счетах в учреждениях банков, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резерва предстоящих расходов и платежей и других статей баланса



**Случаи проведения внеплановых инвентаризаций, которые проводятся вне графика и являются обязательными**

- при передаче имущества организации в аренду, выкупе, продаже, а также в случаях, предусмотренных законодательством при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года)<sup>4</sup>
- 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 в случаях:
- при смене руководителя коллектива (бригадира)
  - при выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов
  - по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады)
  - в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации

<sup>4</sup> Полные 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, проводятся по мере необходимости. Например, инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, библиотечных фондов — один раз в пять лет. В организациях, расположенных в районах Крайнего Севера и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов проводится в период их наименьших остатков.

## Общие условия проведения инвентаризации

Это основное условие, которое обеспечивает успешность проведения инвентаризации. Независимо от вида инвентаризации (плановая, внеплановая), она должна быть для проверяемых неожиданной. Если же материально-ответственное лицо осведомлено о дате проведения инвентаризации, то это может значительно снизить эффективность либо привести к полному отсутствию ее результативности (при наличии сведений о возможных злоупотреблениях)

Комиссия должна непосредственно проверять фактическое наличие ценностей, т. е. подсчет, взвешивание, обмер товарно-материальных ценностей с применением заблаговременно подготовленных и проверенных технических приспособлений (весов, емкостей и т. д.) с соблюдением соответствующей техники подсчета ценностей, имеющих разные физические свойства (жидкие, твердые и т. д.)  
Непрерывное проведение инвентаризации — обязательное условие. В случае перерыва в работе комиссии (обеденный перерыв, ночное время или по другим причинам) необходимо: помещения, где хранятся ценности, опечатать комиссионной печатью председателя комиссии, ключ оставить у материально-ответственного лица; описи хранить в закрытом помещении, где проводится инвентаризация (в ящике, шкафу, сейфе)

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

Обязательным условием объективности инвентаризации при проверке фактического наличия имущества является участие в ней материально-ответственного лица (заведующего складом, заведующего секцией, кассира и т. д.). Оно не обладает статусом членов контролирующей комиссии. В случае нахождения 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

### Взапность

### Требование действитель- ности и не- прерывности проведения

### Требование комиссион- ности

### Участие материально- ответственных лиц, деятель- ность которых проверяется

## Этапы проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей

I этап —  
подготовительный

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

II этап — установление  
фактического наличия  
товарно-материальных  
ценностей и их оценка

включает следующие мероприятия: взвешивание, обмеривание, подсчет, выявление и проверку фактического наличия имущества и обязательств, а также составление инвентаризационных описей. Это натуральная и документальная проверка, таксировочный этап. Поэтому особое внимание уделяется двум основным правилам: правилу взвешивания (фактического снятия остатков) материальных ценностей; правилу ведения инвентаризационной описи

III этап — сравнительно-  
аналитический

сопоставление данных инвентаризационных описей с данными бухгалтерского учета. На этом этапе выявляются расхождения, составляются акты инвентаризации, сличительные ведомости и определяются причины расхождения. Результаты инвентаризации выявляются путем сравнения показателей по данным бухгалтерского учета (книжные остатки) с данными инвентаризационных описей (фактические остатки) работниками бухгалтерии при непосредственном участии материально-ответственных лиц

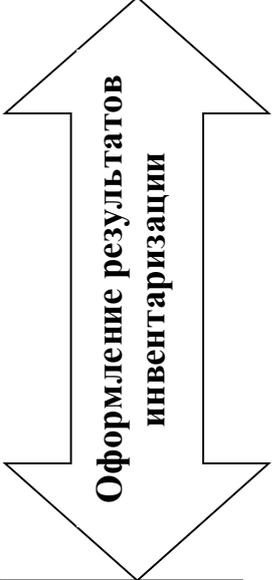
IV этап — оформление  
результатов инвентари-  
зации

издается приказ об утверждении результатов инвентаризации; приводятся данные бухгалтерского учета в соответствии с результатами инвентаризации; лица, виновные в неправильном учете имущества, привлекаются к административной ответственности. На этом этапе оформляются следующие документы — ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией, и приказ об утверждении результатов инвентаризации

**ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ ОПИСЬ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ № \_\_\_\_\_**

№ по порядку	Товарно-материальные ценности		Единица измерения		Цена, руб.	Фактическое наличие		По данным бухгалтерского учета	
	наименование, вид, сорт, группа	номенклатурный номер	наименование	код по СВЕИ		кол-во	сумма, руб.	кол-во	сумма, руб.
<b>ИТОГО</b>									

**Акт выведения результатов инвентаризации (при синтетическом учете):**  
 сопоставляются данные о фактическом остатке по каждому виду ценностей с книжным остатком (числящимся по учетным данным)



**Сличительная ведомость (при количественно-сортовом учете):**  
 сопоставляются сведения о денежной оценке объектов учета по первичным документам и по данным учета и отчетности; выявляется общая сумма отклонений

### **Зачет пересортицы** —

это умышленная или неумышленная замена однородных товаров, т. е. однородный товар одновременно находится и в недостатке, и в излишках

Пересортица применима в тех организациях, в которых ведется количественно-сортовой учет

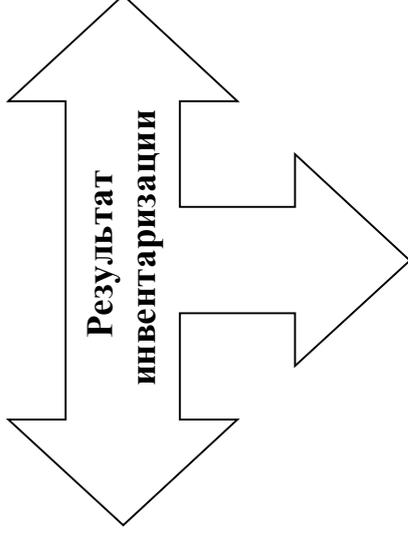
Взаимный зачет недостатков и излишков ценностей в результате пересортицы производится только: в виде исключений; за один и тот же проверяемый период; по подотчету одного и того же материально-ответственного лица; по одному и тому же наименованию товарно-материальных ценностей; только в установленных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

### **Естественная убыль** —

это потеря товарами своих первоначальных физических свойств и качеств под воздействием естественных условий (например, усушки, утряски, испарения и т. д.)

Естественная убыль начисляется только после инвентаризации при наличии и в пределах недостачи. Размер естественной убыли определяется на складах в процентном отношении к среднемесячному остатку продовольственных товаров по утвержденным нормам. В магазинах применяются другие нормы естественной убыли: ее размер вычисляется применительно к количеству реализованных в магазине товаров

## **Правила для выявления окончательного результата инвентаризации**



**Превышение учетных остатков над фактическими (недостача)**

Недостача имущества и его порча в пределах норм естественной убыли относятся к издержкам производства или обращения (расходы) сверх норм — за счет виновных лиц

Обнаруженные недостачи отражаются в бухгалтерском учете на дату проведения инвентаризации

Если виновные лица не установлены или суд отказал во взыскании убытков с них, а также при возникновении недостачи из-за форс-мажорных обстоятельств, недостача списывается на финансовые результаты у коммерческой организации или увеличение расходов у некоммерческой организации

**Превышение фактических остатков над учетными (излишки)**

Излишек имущества приходится по рыночной стоимости на дату проведения инвентаризации, и соответствующая сумма зачисляется на финансовые результаты коммерческой организации или увеличение доходов некоммерческой организации

Для целей бухгалтерского учета, выявленные организацией излишки учитываются в составе прочих доходов

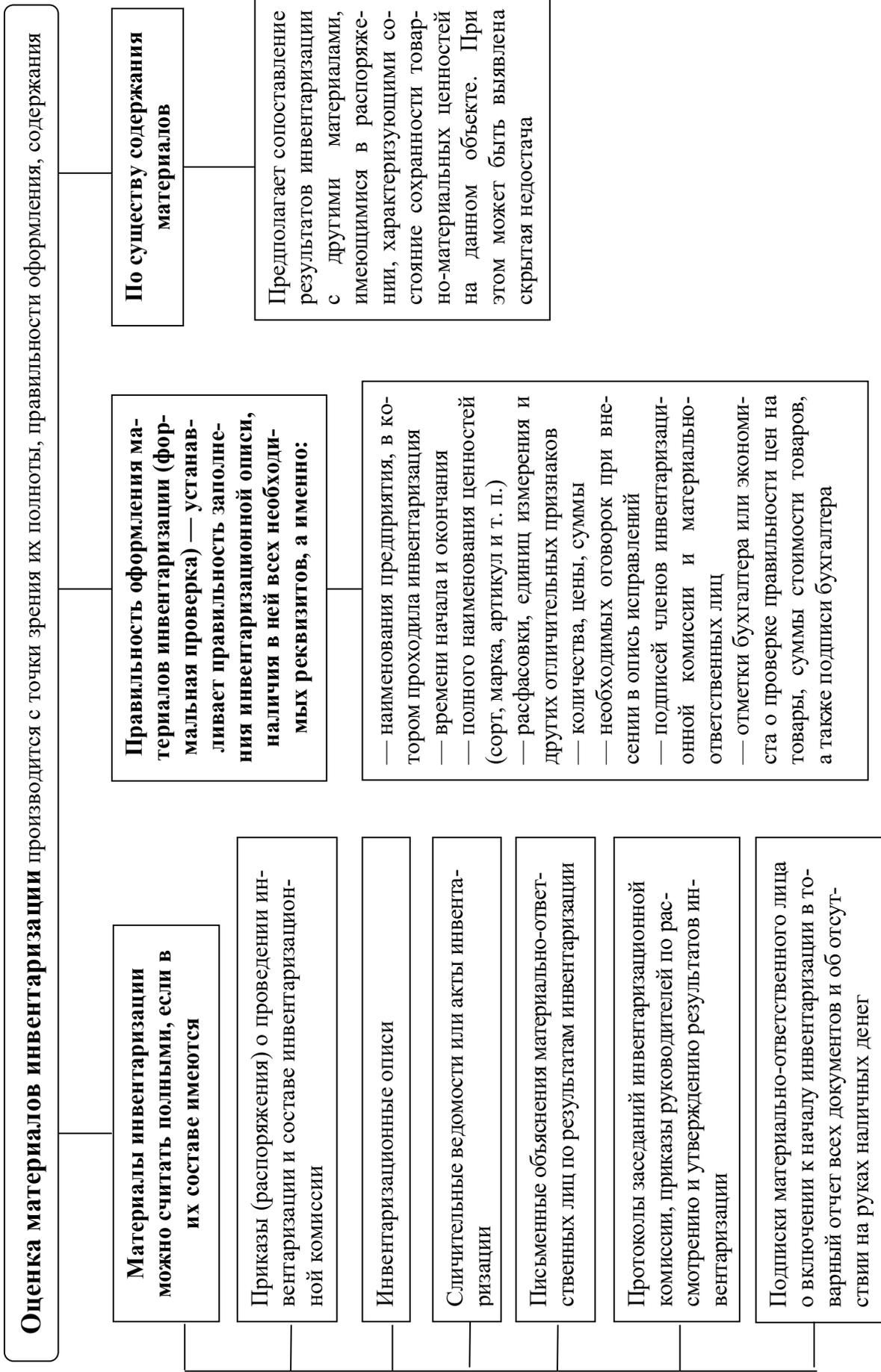
Стоимость излишков определяется на дату проведения инвентаризации и должна быть подтверждена документально или экспертным путем

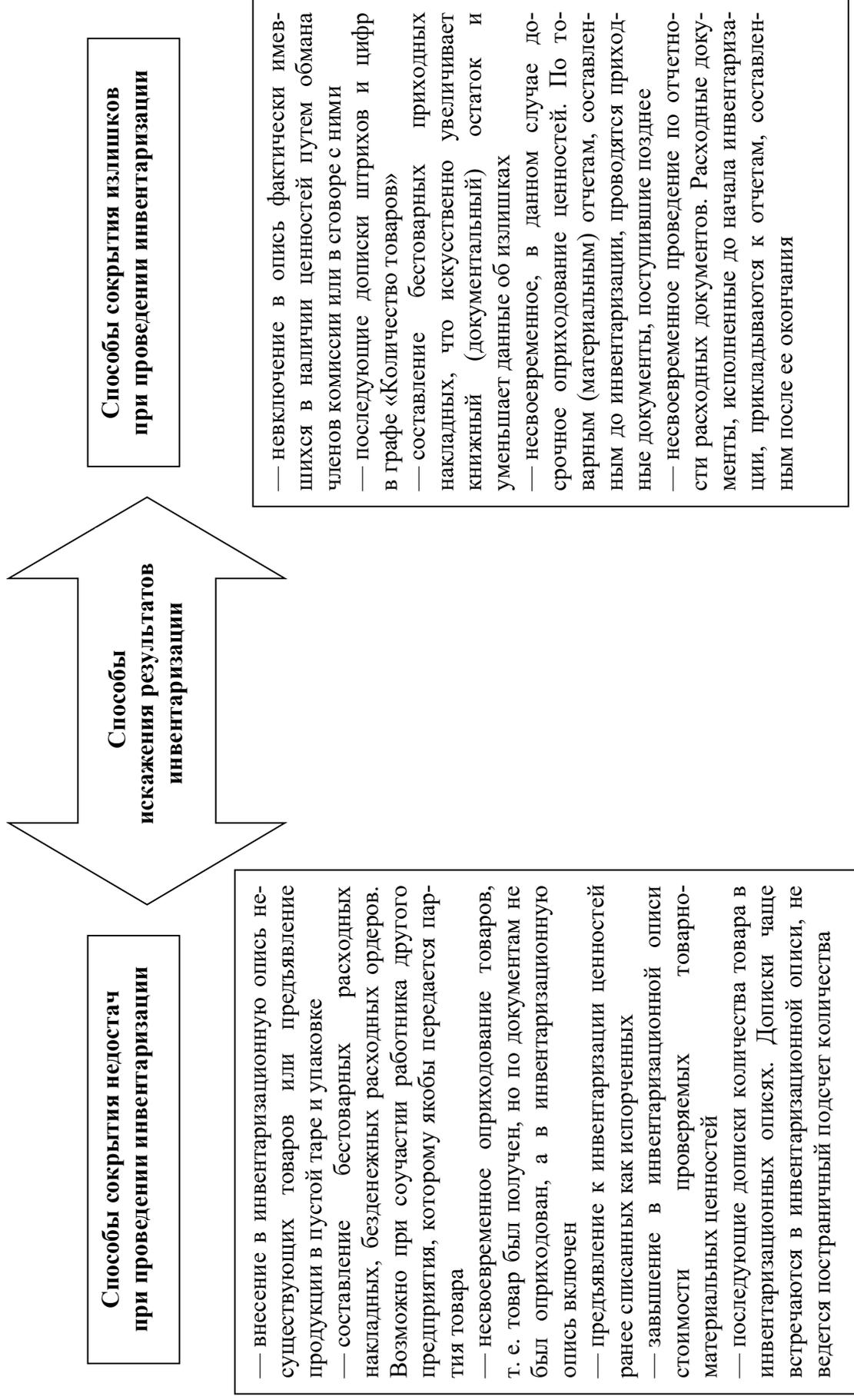
При оприходовании выявленных излишков на основании данных, отраженных в инвентаризационных ведомостях, составляется бухгалтерская справка. Выявленные при инвентаризации излишки могут использоваться организацией в дальнейшей хозяйственной деятельности

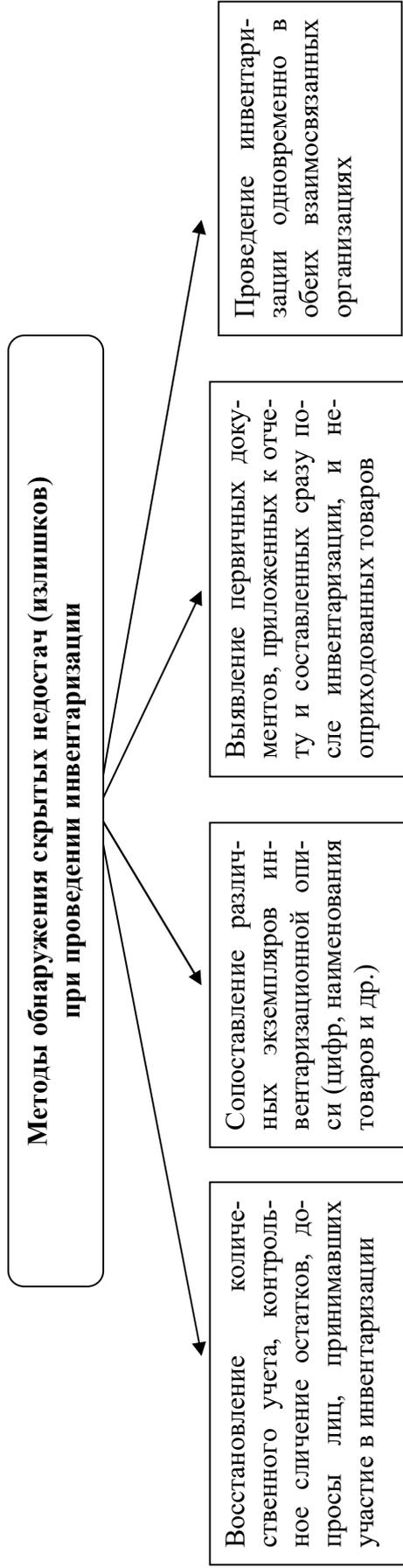
**Положительный результат**  
Полное совпадение фактических остатков с учетными (документальными) остатками

## Ошибки, допускаемые при проведении инвентаризаций, и их возможные последствия

№ п/п	Нарушения	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 посторонних в помещение, 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 о 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 вносятся 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 подтверждение того, что он принимает указанное имущество на ответственное хранение	Отсутствие оснований для предъявления претензий к материально-ответственному лицу при выявлении недостатков

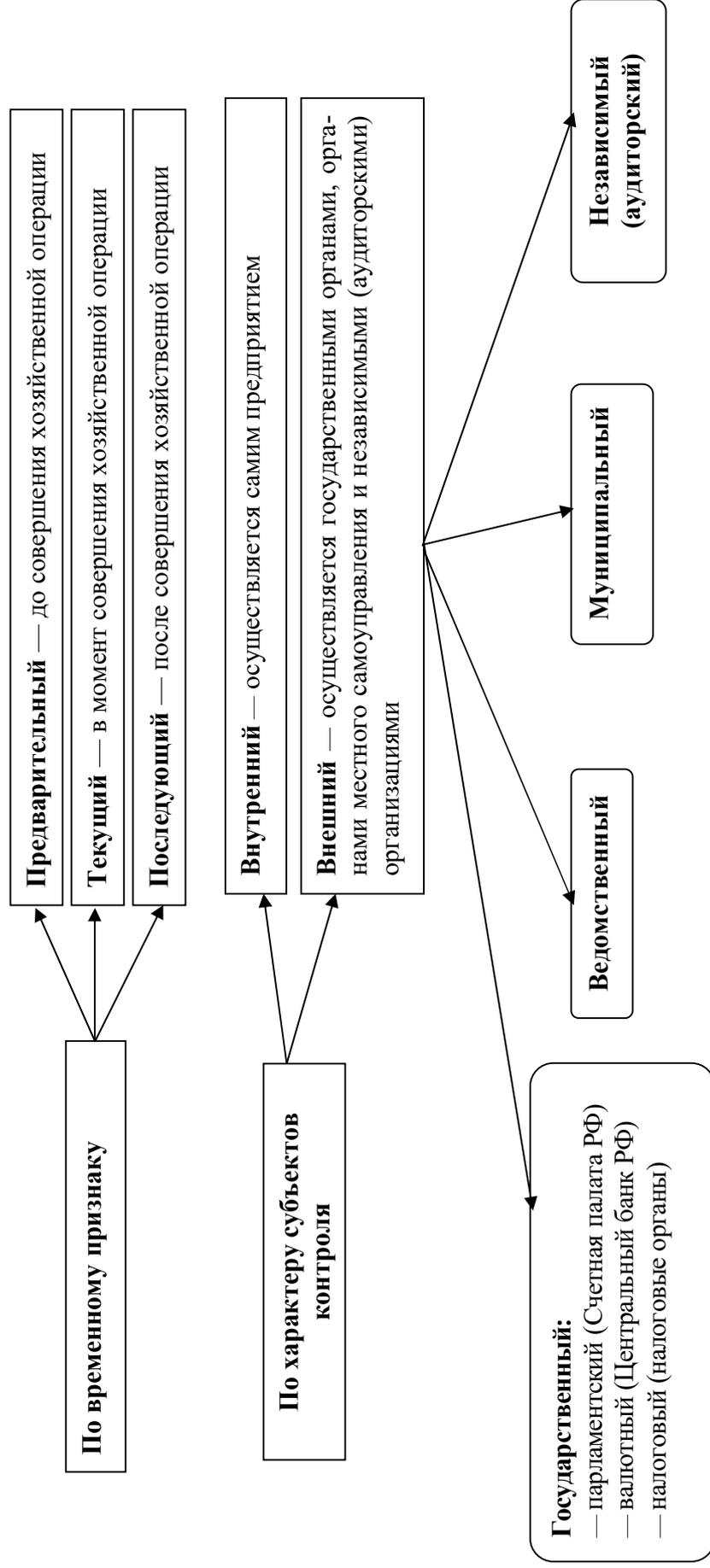






## ТЕМА 13. МЕТОДИКА ДОКУМЕНТАЛЬНОЙ РЕВИЗИИ И ОСОБЕННОСТИ ЕЕ ПРОВЕДЕНИЯ ПО ИНИЦИАТИВЕ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

**Финансовый контроль** — это регламентированная нормами права деятельность государственных, муниципальных, общественных и иных субъектов по проверке своевременности и точности финансового планирования, обоснованности и полноты поступления доходов в соответствующие фонды денежных средств, правильности и эффективности их использования



**Документальная бухгалтерская ревизия (от лат. *revisio* — пересмотр)** — система контрольных действий по документальной и фактической проверке обоснованности совершенных организацией хозяйственных и финансовых операций в ревизуемый период и достигнутых результатов ее финансово-хозяйственной деятельности

**Цель ревизии** — изучение с помощью специальных приемов 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 соблюдения законности в деятельности ревизуемой организации

Обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей

Выявление в результате проверок признаков хищений и злоупотреблений

Обеспечение полноты и своевременности расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами

Проверка правильности ведения операций бухгалтерского учета, материального учета складского хозяйства, оперативного учета в сфере производства

Проверка обоснованности операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций

Проверка исполнительской дисциплины и оценка эффективности деятельности управленческого персонала организации

Исследование службы внутреннего контроля, выявление ее узких мест и повышение эффективности ее функционирования

**Предмет ревизии** — производственная и финансово-хозяйственная деятельность субъектов хозяйствования

**Объекты ревизии** необходимо рассматривать применительно к конкретным условиям, которые зависят от:

- организационно-правовой формы предприятия
- особенностей производства
- масштабов деятельности
- др.

### Основные методы проведения документально-бухгалтерских ревизий

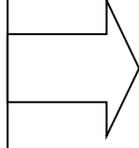
#### Методы документального исследования

- исследование первичных документов, записей в учетных регистрах и бухгалтерской отчетности с использованием различных приемов:
- одного отдельно взятого документа
- нескольких документов, отражающих одну и ту же или несколько взаимосвязанных хозяйственных операций
- учетных данных, отражающих движение однородных ценностей
- и др.

#### Методы фактического исследования

- инвентаризация
- обследование объектов
- осмотр объектов
- наблюдение за проводимыми операциями на ревизуемом объекте
- контрольная покупка
- выпуск контрольной партии продукции
- контрольный запуск сырья и материалов в производство
- контрольное перевешивание, перемеривание
- лабораторный анализ качества товаров, сырья, материалов, готовой продукции и других товарно-материальных ценностей
- получение письменных объяснений и справок

**Органы, уполномоченные проводить документальную ревизию, весьма многочисленны, в настоящее время наиболее часто ревизии проводят**



- контрольно-ревизионные отделы (управления) Федеральной службой финансово-бюджетного надзора (Росфиннадзор)
- органы внутриведомственного финансового контроля (ревизионные комиссии)
- контрольно-ревизионное управление Минфина России
- ревизионные комиссии общественных кооперативных предприятий и организаций, акционерных обществ
- контрольно-ревизионное управление (отдел) налоговой службы
- отдел документальных проверок и ревизий Управления экономической безопасности и противодействия коррупции
- МВД России, а также специалисты, ревизоры подразделений ОВД по экономическим преступлениям

***Причины проведения ревизий:***

- низкое сознание отдельных работников
- не всегда эффективный предвдущий и текущий контроль
- недостатки в отборе кадров материально-ответственных лиц
- несовершенство системы материальной ответственности
- и т. п.

**Принципы организации и проведения документально-бухгалтерских ревизий**

*Внезапность*

*Активность*

*Непрерывность*

*Обоснованность*

*Гласность*

*Независимость*

*Законность*

*Ответственность*

## Классификация документальных ревизий

**В зависимости от органа, ее проводящего**

**Ведомственные** — проводятся вышестоящими организациями по отношению к проверяемой

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

**По времени проведения**

**Плановые** — проводятся на основе годовых планов, составленных контрольно-ревизионным управлением  
**Внеплановые** — осуществляются по конкретным заданиям, например, правоохранительных органов

**По объему**

**Полные** — ревизии, которые охватывают всю финансово-хозяйственную деятельность ревизуемого предприятия за определенный период

**Частичные** — охватывают одну или несколько сторон финансово-хозяйственной деятельности предприятия за конкретный период

**По охвату документов**

**Сплошная** — проверяются все документы и записи в регистрах бухгалтерского учета за ревизируемый период

**Выборочная** — проверяются особо важные документы, отражающие отдельные факты  
**Комбинированная** — часть бухгалтерских документов проверяется сплошным методом, а часть выборочным

**По составу участников**

**Бухгалтерская** — проводится бухгалтером-ревизором, имеющим соответствующую подготовку

**Комплексная** — проводится в составе группы специалистов, при этом наряду с документальной ревизией проводятся различные мероприятия

**По повторности контрольных действий**

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

**Повторная** — назначается, когда необходимо проверить обоснованность выводов первичной ревизии, если первоначальная ревизия была проведена поверхностно, халатно, не дала ответов на те вопросы, которые были поставлены перед ней

**Дополнительная** — назначается, когда необходимо дополнить выводы первичных или повторных ревизий, или выявить новые обстоятельства дела, не вскрытые предшествующими ревизиями

## Фактические основания проведения ревизий до возбуждения

### уголовного дела (ч. 1 ст. 144 УПК РФ)

Первая ситуация возникает при необходимости проверки заявлений и писем граждан о преступлении

Вторая ситуация возникает, 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

Третья ситуация возникает 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, перед которой ставится задача проверить обоснованность выводов инвентаризационной комиссии. В этом случае следует изучить вопрос о причинах образования недостачи потерь, что может привести к выявлению обстоятельств совершенного преступления и круга лиц, к нему причастных

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

**Виды документальных ревизий, проводимых в связи с уголовным делом**

**Первичная.** Основания для проведения первичной ревизии:

- 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
- необходимость проверки по документам признавательных показаний обвиняемого о совершении преступных действий с использованием бухгалтерских документов
- 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

**Дополнительная.** Основания для проведения дополнительной ревизии:

- поставленные задачи выполнены не в полном объеме
- ревизор вместо ревизии проведена проверка, что повлияло на ее результат
- ревизор применил не все методы исследования
- в акте ревизии обнаружены противоречия, устранение которых возможно только путем производства дополнительной ревизии
- имеются ходатайства от лиц, деятельность которых проверялась, о проведении дополнительной ревизии, в связи с неполнотой первичной ревизии, восполнение которой возможно путем дополнительной проверки

**Повторная.** Основания для проведения повторной ревизии:

- при проведении ревизии (проверки) не применялись необходимые приемы и методы, вследствие чего ревизия оказалась некачественной
- имеется сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение вследствие некачественности акта ревизии (проверки)
- ревизором нарушены права лиц, деятельность которых проверялась
- в акте ревизии (проверки) имеются противоречия в выводах, которые можно устранить путем повторной ревизии
- обнаружена некомпетентность ревизора, проводившего ревизию (проверку), либо его сговор с материально-ответственными и должностными лицами

## Права ревизора при проведении ревизии

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, применять все другие методы фактического контроля

Требовать от ревизуемых организаций представления первичной бухгалтерской документации, отчетов, планов, составления необходимых справок и расчетов

Изымать необходимые подлинные документы, когда сохранность их в ревизуемом предприятии не гарантируется, оформляя изъятие двусторонним актом и оставляя в делах предприятия копии изъятых документов, подписанных главным бухгалтером и ревизором

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

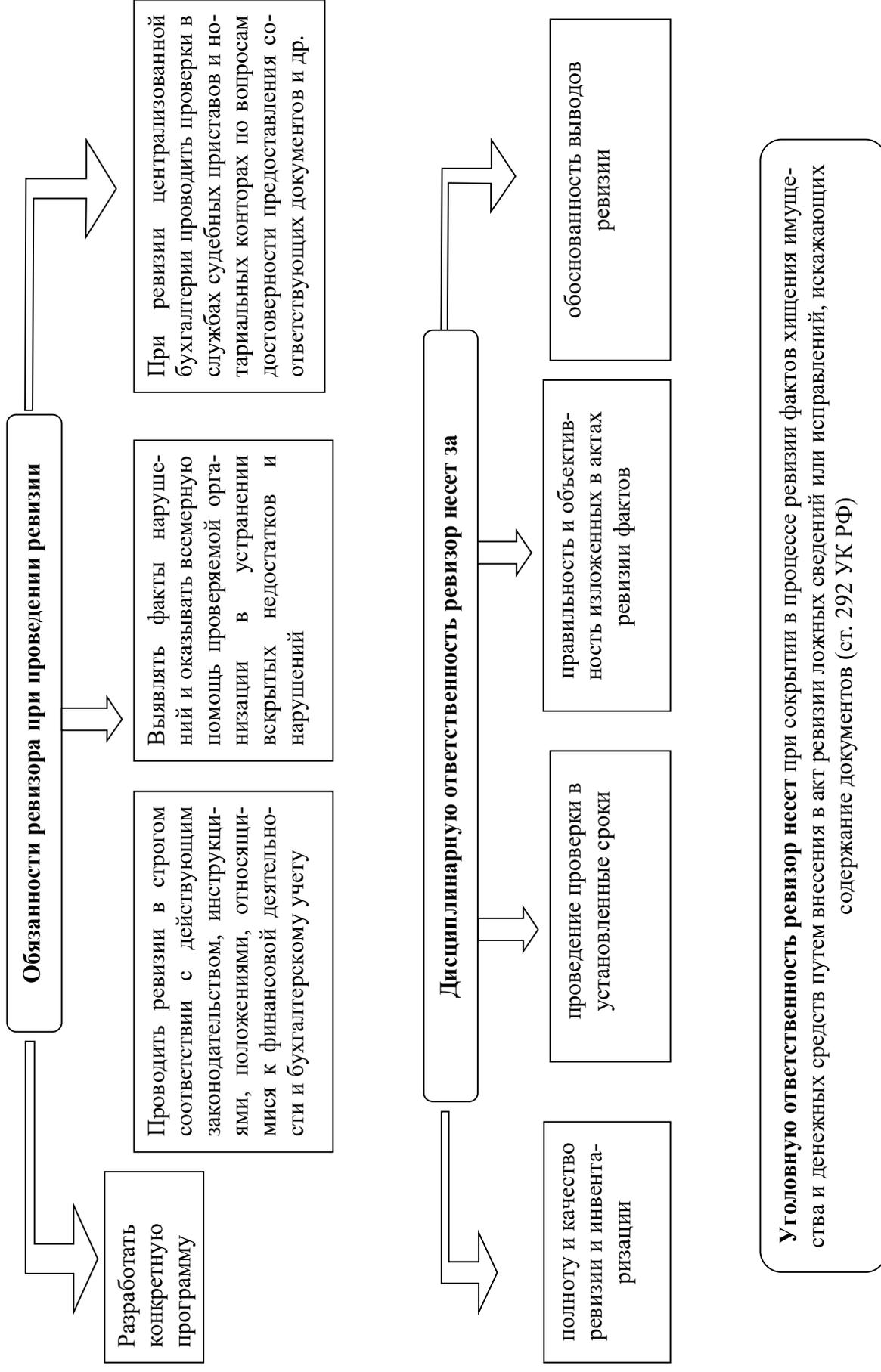
Требовать письменные объяснения как у должностных, так и у других лиц

Привлекать через соответствующие организации специалистов для определения качества сырья материалов готовой продукции, контрольного обмера строительных работ, проверки фактических затрат сырья и материалов

Ставить вопрос об отстранении от работ должностных лиц, виновных в нарушениях, передавать материалы ревизий и проверок в правоохранительные органы

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

**Ревизору запрещается** оказывать давление, употреблять обвинительные суждения, давать оценку действиям соответствующих должностных лиц, угрожать наказанием, высказывать предположения, поддаваться на провокации, допускать нежелательные отношения с сотрудниками проверяемой организации



## Порядок проведения ревизии

**1 этап. Подготовка к проведению ревизии.** Документальное ознакомление с деятельностью ревизуемого предприятия по имеющимся данным; планирование ревизии (разработка программы и плана ревизии); изучение литературы и нормативных документов по ревизуемым вопросам

**2 этап. Неотложные ревизионные действия,** при которых ревизор обязан представить свои документы руководителю ревизуемой организации (удостоверение на право проведения ревизии), ознакомить его с основными задачами, решить организационно-технические вопросы проведения ревизии. На данном этапе проводятся следующие мероприятия: снятие денежных остатков в кассе с последующим составлением акта проверки денежной наличности в кассе; остановка работы складских помещений с составлением материально-ответственным лицом последнего товарного отчета на момент инвентаризации; опечатывание сейфов, мест хранения товарно-материальных ценностей, документов. В случае необходимости производится изъятие бухгалтерских и иных документов ревизуемой организации

**3 этап. Проведение документальной ревизии,** которая включает в себя общую проверку хозяйственной деятельности предприятия в целях выявления сомнительных операций и детальное исследование операций по первичным документам

**4 этап. Подготовка материалов ревизии.** Составление ревизионного акта и приложений к нему (справок, ведомостей, полученных объяснений и т. п.), в которых излагаются результаты проверки и обосновываются выводы

**5 этап. Применение материалов ревизии.** Осуществление контроля за разработкой мероприятий 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 проведенной ревизии проверенной организации направляется представление для принятия мер по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государственному государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц

**Акт документально-бухгалтерской ревизии** — это сводный документ, в котором отражается состояние производственной и финансово-хозяйственной деятельности, а также соблюдение нормативных документов, регулирующих экономико-правовые отношения организации

**Требования к оформлению акта документально-бухгалтерской ревизии**

Результаты ревизии излагаются в акте на основе проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизируемом предприятии документов и материалов, результатов произведенных встречных проверок, результатов взвешивания и обмера сырья и материалов, проведения контрольных обмеров выполненных работ, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции, результатов проверки качества продукции, соблюдения технических условий и технологических режимов производства, соответствия продукции государственным стандартам, других данных, вытекающих из заключений специальных экспертиз

В содержании актов должны быть соблюдены объективность, ясность, точность описания выявленных фактов и данных, лаконичность. По каждому факту, отраженному в акте, должно быть четко изложена его суть со ссылкой на соответствующие документы и материалы, с указанием нарушений отдельных законов или других нормативных актов

Не допускается включение в акт ревизии различного рода предложений, выводов, не подтвержденных документами, данных из материалов уголовных дел, ссылок на показания материально-ответственных и должностных лиц, морально-этической и правовой оценки

**В акте ревизии ревизирующие должны соблюдать** объективность, обоснованность, полноту, комплексность, четкость, лаконичность, доступность, системность изложения

## Структура акта документально-бухгалтерской ревизии

**Вводная часть**, в которой указывают наименование, подчиненность ревизуемого предприятия, состав ревизионной группы, на основании какого документа проведена ревизия, за какой период проведена ревизия, фамилию и инициалы руководителей ревизуемого предприятия и время их работы, какие участки деятельности предприятия подвергнуты сплошной проверке и какие — выборочной проверке, за какой период проведена предыдущая ревизия

**Ревизионная (описательная, основная)** часть представляет содержание задания, перечень документов, которые были подвергнуты проверке, использованные методы исследования, что нарушено (ссылаются на инструкции, положения), кто нарушил, отражаются выявленные ревизией недостатки

**Заключительная часть** содержит выводы ревизора, вытекающие из полученных результатов: указываются суммы недостач, должны быть четко сформулированы ответы на поставленные перед ревизором вопросы. Ответы должны быть изложены в той последовательности, в которой ставились вопросы. При невозможности ответить на тот или иной вопрос ревизор должен дать мотивированное заключение относительно причин, в силу которых этот вопрос не поддается разрешению

**Приложение.** Излагается информация, на которую ссылаются при определении результата в акте: инвентаризационные описи проведенных в ходе ревизии инвентаризаций; сличительные ведомости по выведению результатов инвентаризаций; объяснения должностных и материально-ответственных лиц, полученные ревизором в ходе ревизионной проверки; документы, обосновывающие выводы ревизора; заключение ревизора по объяснениям; перечень массовых нарушений, схемы, расчеты, динамические таблицы; договоры об имущественной ответственности лиц, по вине которых нанесен ущерб; приказы о назначении их на должность и увольнении; справки об их анкетных данных; выписки из приказов, инструкций, распоряжений и других нормативных документов, на которые ссылается ревизор в своих выводах

**Ревизионные доказательства** — это информация, на основе которой ревизор (ревизионная группа) может подготовить объективный и обоснованный акт ревизии (проверки) в соответствии с заданием органа расследования

**Виды ревизионных доказательств**

**Внутренние** — включают информацию, полученную от организации в письменном виде (бухгалтерские документы, объяснения материально-ответственных лиц и т. п.)

**Внешние** — включают информацию, полученную от третьей стороны в письменном виде (например, ответ кредитной организации по письменному запросу ревизора)

**Смешанные** — включают информацию, полученную от организации в письменном виде и подтвержденную третьей стороной в письменном виде

**Источники получения ревизионных доказательств**

- первичные документы организации
- регистры бухгалтерского учета организации
- результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности организации
- письменные объяснения руководителей, материально-ответственных и иных лиц организации и третьих лиц
- сопоставление документов организации с документами третьих лиц
- результаты инвентаризации материальных ценностей (имущества), в том числе и денежных средств организации
- бухгалтерская отчетность организации

**Документы, подлежащие изъятию при проведении ревизии**

**Документальная ревизия учета кассовых операций**

1. Кассовая книга (прошнурованная и пронумерованная)
2. Отчеты кассира
3. Приходные и расходные кассовые ордера с подтверждающими документами
4. Платежные ведомости
5. Журнал регистрации приходных и расходных кассовых ордеров
6. Акт инвентаризации кассы
7. Документ банка, подтверждающий лимит остатка наличных денег в кассе
8. Журнал-ордер и ведомость по счету 50 «Касса»

**Документальная ревизия расчетов с подотчетными лицами**

1. Кассовая книга (прошнурованная и пронумерованная)
2. Отчеты кассира с приложением первичных документов и расходные кассовые ордера
3. Авансовые отчеты с приложением оправдательных документов (товарные чеки, накладные, счета, проездные документы и т. д.)
4. Приказы руководителя и заявления работников на выдачу подотчетных сумм
5. Журнал-ордер по счету 71 «Расчеты с подотчетными лицами»

**Документальная ревизия расчетов по заработной плате**

1. Кассовая книга, кассовые отчеты с приложением первичных документов (ордера, ведомости и др.)
2. Штатное расписание предприятия
3. Табели учета рабочего времени
4. Приказы руководителя предприятия
5. Договоры подряда, трудовые соглашения, наряды, карточки учета выработки
6. Акты выполненных работ
7. Лицевые счета (по каждому работнику)
8. Расчетные, платежные ведомости
9. Ведомости и таблицы по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»

**Документальная ревизия учета материалов**

1. Кассовая книга и кассовые отчеты с приложением оправдательных документов
2. Акт инвентаризации материалов
3. Счета, чеки, акты, справки, накладные на внутреннее перемещение материалов
4. Приходные ордера
5. Карточки складского учета
6. Лимитно-заборные карты, требования, расходные накладные
7. Оборотные ведомости по учету материалов
8. Нормы расхода материалов
9. Журналы-ордера по счету 10 «Материалы»

## Документы, подлежащие изъятию при проведении ревизии

### Документальная ревизия основных средств

1. Акт инвентаризации основных средств
2. Акты приемки-передачи основных средств
3. Инвентарные карточки учета основных средств
4. Акты ликвидации или передачи основных средств
5. Договоры аренды основных средств
6. Расчет износа основных средств
7. Журнал-ордер по счету 01 «Основные средства»

### Документальная ревизия учета реализации продукции (товаров)

1. Кассовая книга и кассовые отчеты с приложением оправдательных документов
2. Банковские выписки с приложением оправдательных документов
3. Акт инвентаризации готовой продукции (товаров)
4. Договоры поставок. Счета-фактуры
5. Товарно-транспортные накладные
6. Карточки складского учета
7. Ведомости и журналы-ордера по счету 90 «Продажи» и счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»

## Различия между обычной ревизией и проводимой по инициативе правоохранительных органов

по основаниям назначения

по содержанию программы ревизии

по кругу используемых ревизионных методов

по выбору времени назначения

по оценке реальных перспектив ревизии

по срокам проведения

по порядку назначения и взаимоотношению участников

по оценке результатов и принятию решения

### Оценка материалов документальной ревизии следствием

Оценивая акт ревизии, следователь должен провести проверку по следующим направлениям:  
правильность оформления, полнота исследования, обоснованность выводов



Работник правоохранительных органов должен выяснить:

- в полном ли объеме выполнено поставленное перед ревизией задание и проведена ли проверка по всем заданным вопросам. Если задание какой-либо части не выполнено, то чем это мотивировано в акте ревизии, основательны ли приведенные ревизором мотивы
- насколько полно произведена проверка по каждому из вопросов, поставленных в задании, применены ли ревизором все необходимые методы проверки
- 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
- правильно ли произведены отдельные ревизионные действия (например, инвентаризация, обмер выполненных работ и др.), имеются ли акты, составленные на производство этих действий
- обоснованы ли выводы ревизора о наличии выявленных им фактов, подтверждаются ли эти выводы документами и объяснениями, приложенными к акту ревизии, не содержит ли акт противоречий
- все ли необходимые документы приложены к акту
- подписан ли акт ревизии надлежащими лицами
- 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
- какие факты злоупотреблений (противоправные деяния) вскрыты ревизией, известны ли они были ранее, не противоречат ли они материалам уголовного дела (или предварительной проверки)
- достаточно ли установлены и подтверждены факты, указанные в акте ревизии, какие из них требуют дополнительной проверки и каким путем
- 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
- есть ли основания для назначения бухгалтерской или иной судебной экспертизы
- какие другие следственные действия и организационные мероприятия следует провести в целях проверки фактов, выявленных ревизией

**Обстоятельства, устанавливаемые следователем в ходе изучения материалов ревизии по возбужденному уголовному делу**

Какие эпизоды (факты) преступлений выявлены ревизией, есть ли еще не обнаруженные ранее факты

Определен ли размер материального ущерба, возмещен ли ущерб

Какие собраны сведения о способах и обстоятельствах совершения преступления, все ли они известны

Какие имеются сведения о личности преступников

Какие лица совершили преступления, есть ли сведения, дающие основания полагать, что имеются еще не обнаруженные

Выявлены ли обстоятельства, способствовавшие совершению преступления; что в этом направлении требуется установить

Выявлены ли мотивы преступления, что в этом отношении требуется еще установить

Имеются ли данные, ставящие под сомнение доброкачественность ревизионных материалов, допущены ли какие-либо нарушения

Обоснованы ли выводы ревизии, каким образом выявлены и чем подтверждаются, требуется ли дополнительная проверка

Все ли документы приложены к акту ревизии, каких документов нет и где они могут находиться

**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 недостаточной, потребовать ее повторного производства

## ТЕМА 14. СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

**Экспертиза** — это процессуальное действие, которое состоит в исследовании экспертом по заданию правоохранительных органов вещественных доказательств и других материалов в целях установления фактического состояния и обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела, возникшего в процессе правонарушений

**Экспертиза** — эмпирическое исследование обособленного объекта, проводимое сведущим лицом (экспертом), основанное на специальных (профессиональных) знаниях с применением особых методов (методик), имеющее целью получение нового знания об объекте, которое оформляется в виде заключения

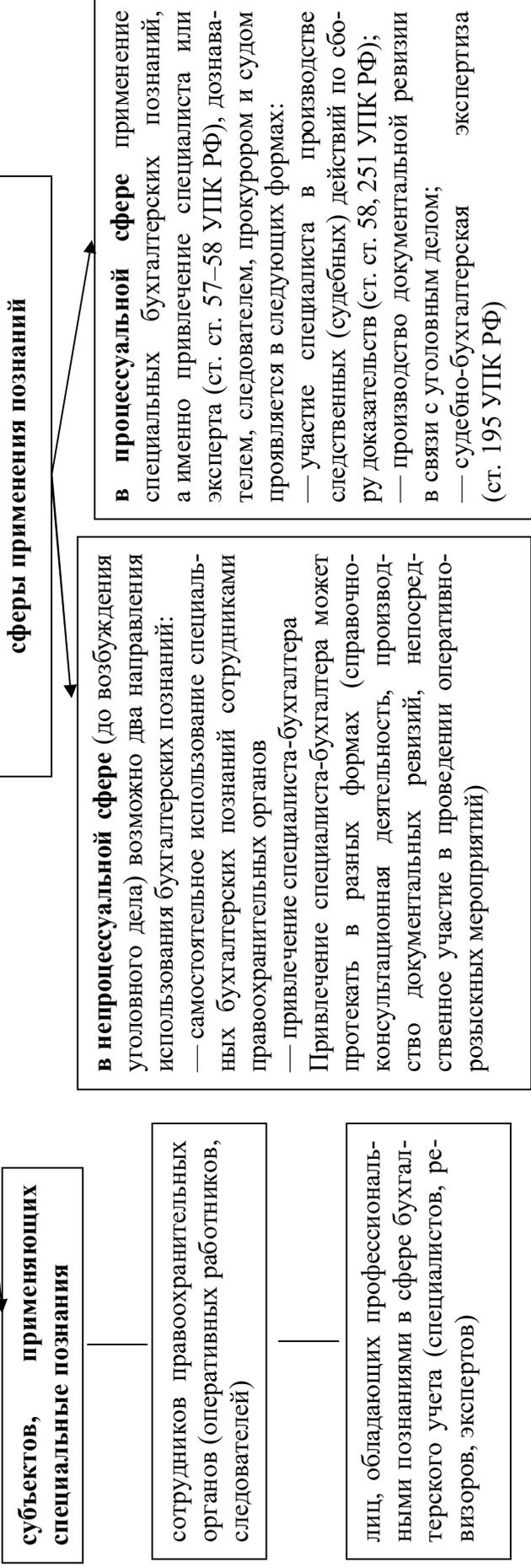
**Судебная экспертиза** — процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и подготовки заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных познаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу

**Судебная экспертиза** — предполагает экспертизу, исполняемую в судебном процессе (конституционном, гражданском, арбитражном, уголовном, административном)

**Специальные познания** — включают такие общеизвестные научные, технические и практические знания, которые приобретены в результате профессионального обучения либо работы по определенной специальности лицом, привлекаемым к юридической деятельности в качестве специалиста либо эксперта

**Специальные бухгалтерские познания** — это совокупность знаний, умений и навыков в области бухгалтерского учета, использования которых обеспечивает исследование процессов и явлений финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов в целях их использования в юридической сфере, а именно в оперативно-розыскной деятельности, уголовном, гражданском и арбитражном процессах

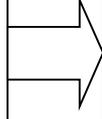
### Организационные формы использования специальных бухгалтерских познаний зависят от



**Эксперт** (от лат. *expertus* — опытный, сведущий) — это лицо, обладающее специальными познаниями и назначенное в порядке, установленном УПК РФ, для производства судебной экспертизы и дачи заключения (ст. 57 УПК РФ). Экспертом в процессуальном смысле лицо становится лишь по определению органа, в производстве которого находится дело

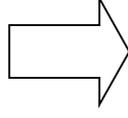
**Должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях** может занимать гражданин Российской Федерации, имеющий высшее профессиональное образование и прошедший подготовку по конкретной экспертной специальности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти (Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ ст. 13 «Профессиональные и квалифицированные требования, предъявляемые к эксперту»)

**Права эксперта** (ст. 57 УПК РФ, ст. 55 АПК РФ, ст. 85 ГПК РФ, ст. 25.9 КоАП РФ, ст. 16 Федерального закона № 73-ФЗ)



- знакомиться с материалами уголовного дела, относящимися к предмету судебной экспертизы
- ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, либо привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов
- участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы
- давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не обозначенным в постановлении о назначении судебной экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования
- принести жалобу на действия (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда, ограничивающие его права
- отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы специальных знаний, а также в случаях, если представленные ему материалы недостаточны для дачи заключения. Отказ от дачи заключения должен быть заявлен экспертом в письменном виде с изложением мотивов отказа
- эксперт вправе делать подлежащие занесению в протокол следственного действия или судебного заседания заявления по поводу неправильного истолкования участниками процесса экспертного заключения или показаний (ст. 17 Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной экспертной деятельности»)

**Эксперт не имеет права (п. 4 ст. 57 УПК РФ)**



- принимать к производству экспертизы без письменного указания руководства экспертного учреждения
- без ведома следователя и суда вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы
- самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования
- проводить без разрешения дознавателя, следователя, суда исследования, которые могут повлечь полное или частичное уничтожение объектов либо изменение их внешнего вида или основных свойств
- решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц, а также другие вопросы, выходящие за пределы его компетенции
- давать заведомо ложное заключение
- разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта, если он был об этом заранее предупрежден в порядке, установленном ст. 161 УПК РФ
- уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя, прокурора или в суд
- участвовать в инвентаризации, проводить ревизию и экспертизу, связанную с исследованием документов учреждений, предприятий, организаций, в которых он состоял (состоит) на службе
- привлекать других лиц к участию в производстве порученной ему экспертизы
- хранить материалы уголовного или гражданского дела, по которым производится экспертиза, вне служебного помещения

**Компетенция** эксперта-бухгалтера — установление различных обстоятельств, связанных с преступлениями, нарушениями правил бухгалтерского учета имущества и денежных средств, таких как:

- несоблюдение сроков и правил проведения инвентаризаций, ревизий, аудиторских проверок; несвоевременное и неполное оприходование и списание в расход имущества
- неправильное оформление документов
- несвоевременное или неполное оприходование материальных ценностей
- неправильное списание естественной убыли
- неправильное ведение кассовых операций
- бездокументальные записи в бухгалтерском учете
- неправильное ведение учетных записей и др.

### Обязанности эксперта-бухгалтера

являться по вызову лица, производящего дознание, следователя, прокурора, суда и дать объективное заключение на основе своих специальных познаний в области бухгалтерского учета по поставленным перед ним вопросам или представлять сообщение о возможности дать заключение

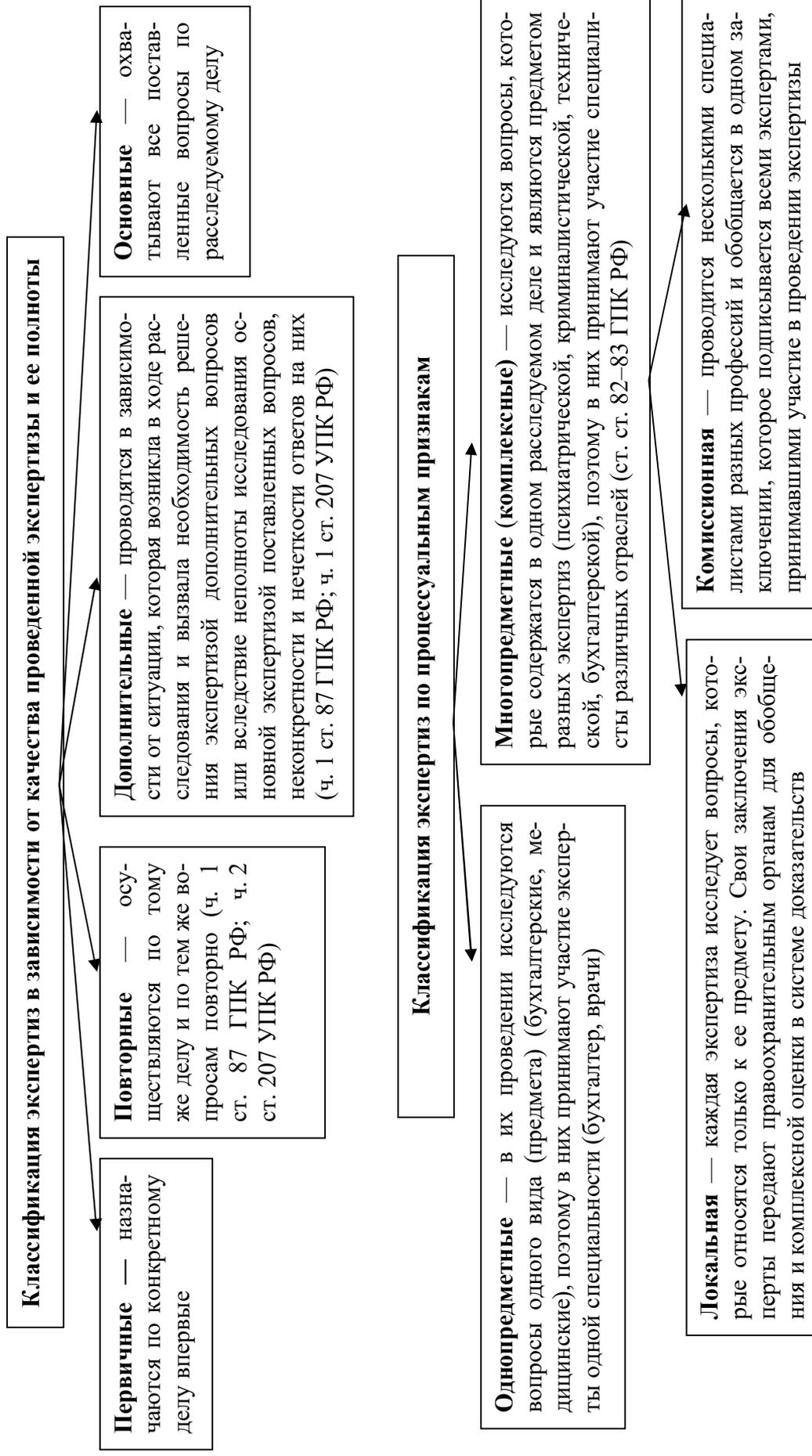
если эксперт-бухгалтер состоит в штате или на учете в учреждении судебной экспертизы, он должен производить экспертизу только после того, как получит специальное задание от руководителя этого учреждения

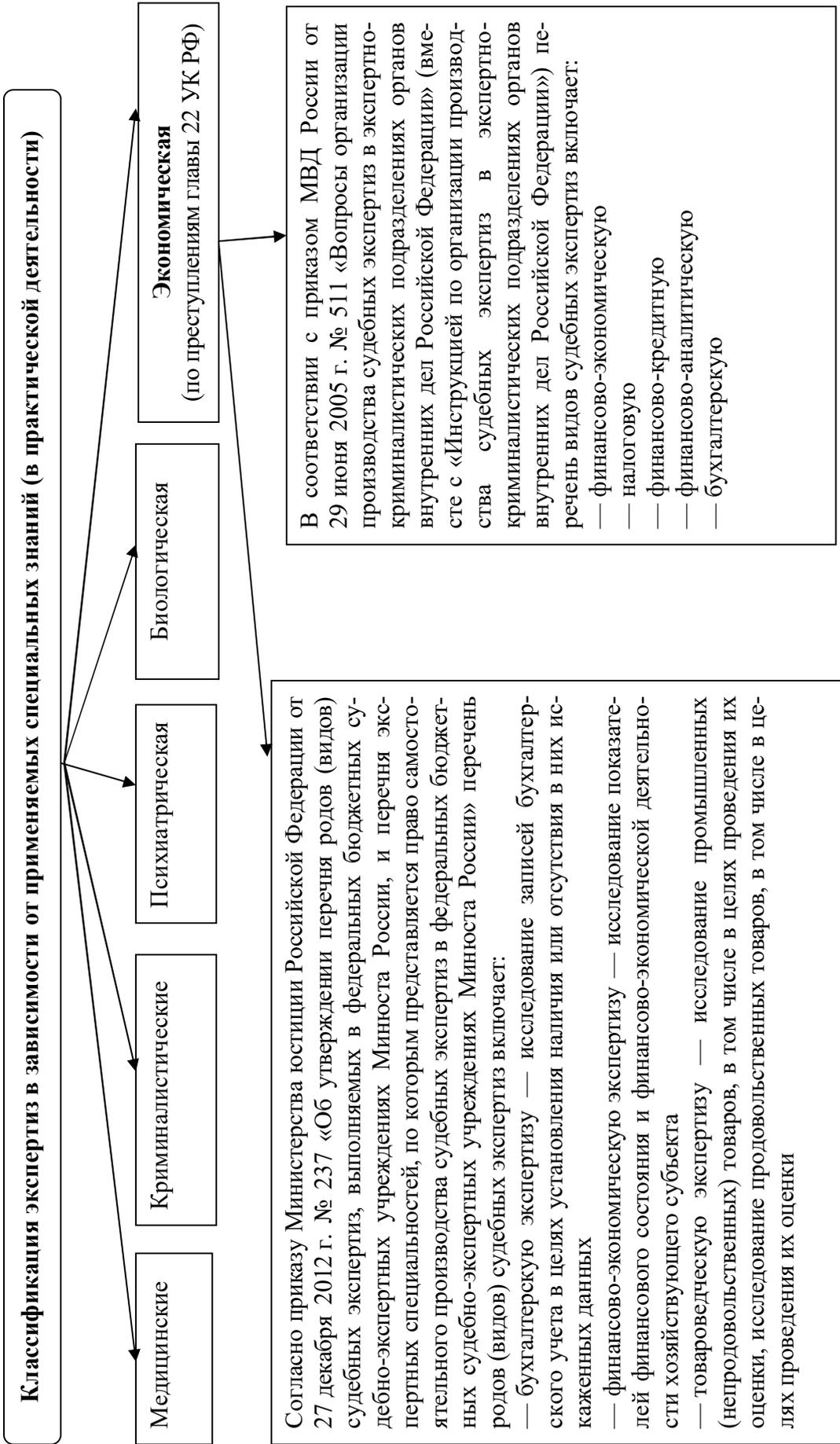
эксперт-бухгалтер в соответствии со ст. 62 УПК РФ должен заявить самоотвод и ему может быть заявлен отвод

### Отвод эксперта (ст. 61, 70 УПК РФ) заявляется, если он:

- находится в служебной или иной зависимости от обвиняемого, потерпевшего, гражданского истца или гражданского ответчика
- является близким родственником или родственником любого из участников производства по данному уголовному делу
- проводил по данному делу ревизию, материалы которой послужили основанием к возбуждению уголовного дела
- является потерпевшим, гражданским истцом, гражданским ответчиком или свидетелем по данному уголовному делу
- участвовал в качестве присяжного заседателя, понятого, секретаря судебного заседания, защитника, законного представителя подозреваемого, обвиняемого, представителя потерпевшего, гражданского истца и ответчика
- проявляет некомпетентность
- личная заинтересованность в исходе дела

<p><b>Дисциплинарная ответственность</b> предусмотрена за совершение экспертом дисциплинарных проступков и регламентирована трудовым законодательством. При неисполнении положений трудового договора несет ответственность (ст. 362 ТК РФ). Дисциплинарная ответственность заключается в наложении на эксперта его непосредственным начальником дисциплинарного взыскания (замечание, выговор, увольнение по соответствующим основаниям) (ч. 1 ст. 192 ТК РФ). Принуждение частных экспертов, производящих экспертные исследования вне экспертных учреждений, к производству экспертизы противоречит положениям ст. 4 ТК РФ о запрете принудительного труда на территории РФ</p>	<p><b>Гражданская ответственность</b> предусмотрена за причинение вреда юридическим лицом или его работниками при исполнении (служебных, должностных) обязанностей (ч. 1 ст. 1068 ГК РФ), причем причиненный вред подлежит возмещению экспертным учреждением или экспертом. Эксперт не вправе нарушать конфиденциальность персональных данных (ст. 24 Федерального закона от 27 июля 2006 г. № 152-ФЗ «О персональных данных»), а также должен соблюдать защиту различных видов тайн (коммерческой, налоговой, банковской) (ст. 139 ГК РФ, ст. 102 НК РФ, ст. 26 Федерального закона от 2 декабря 1990 г. № 395-1 «О банках и банковской деятельности»)</p>
<p><b>Ответственность эксперта-бухгалтера</b></p>	
<p><b>Уголовная ответственность</b> предусмотрена за совершение экспертом преступлений, предусмотренного УК РФ. Эксперт может быть привлечен к ответственности за:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>— отказ и уклонение от дачи заключения, злоупотребление служебными полномочиями, служебный подлог, халатность (ст. ст. 285, 292–293 УК РФ)</li> <li>— дачу заведомо ложного заключения (ст. 307 УК РФ)</li> <li>— разглашение данных дознания или предварительного следствия без разрешения следователя или прокурора (ст. 310 УК РФ)</li> <li>— незаконное получение, разглашение или использование сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну (ст. 183 УПК РФ)</li> </ul>	<p><b>Административная ответственность</b> предусмотрена за невыполнение положений, инструкций и приказов, регламентирующих деятельность эксперта-бухгалтера, состоящего в штате или на учете в экспертном учреждении; за неявку по вызову следователя и суда; за непредоставление объективного заключения по поставленным перед ним вопросам и требуемых объяснений в связи с его содержанием (ч. 6 ст. 25.9 КоАП РФ)</p>





**Классификация экспертиз** в соответствии с приказом МВД России от 29 июня 2005 г. № 511 «Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации»

**Финансово-экономическая** — назначается для решения вопросов, связанных с финансовой деятельностью экономических субъектов; наблюдением законодательства, регулирующего их хозяйственную деятельность; финансовыми отношениями с бюджетами различных уровней; выявлением признаков и способов искажения данных о финансовых показателях и т. п.

**Финансово-кредитная** — проблемы, связанные с операциями с ценными бумагами, инвестиционной деятельностью, взаимоотношениями в финансово-кредитной сфере и т. д. Назначается при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел, возбужденных по ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита», для определения механизма ввода заемщиком кредитора в заблуждение в отношении своего финансового состояния

**Финансово-аналитическая** — направлена на решение вопросов, связанных с исследованием финансового состояния экономического субъекта; анализ экономических показателей, характеризующих работу предприятия; изучение причин, влияющих на экономическую эффективность; выявление внутренних резервов хозяйствующего субъекта. Назначается при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел, возбужденных по статьям УК РФ: 195 «Неправомерные действия при банкротстве», 196 «Преднамеренное банкротство» и 197 «Фиктивное банкротство»

**Налоговая** — исследование правонарушений в области законодательства о налогах и сборах. Решает вопросы проверки бухгалтерской отчетности, налоговых деклараций и иных документов, подтверждающих выполнение обязательств по начислению налогов и сборов; своевременности и полноты перечисления различных видов налогов. Назначаются при расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел, возбужденных по статьям УК РФ: 198 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица», 199 «Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации» и 199<sup>1</sup> «Неисполнение обязанностей налогового агента»

**Бухгалтерская** — решает вопросы по исследованию бухгалтерских записей, выявлению признаков искажения учетных данных специфическими приемами. Назначается при уголовном расследовании и судебном разбирательстве уголовных дел, возбужденных по статьям УК РФ: 145<sup>1</sup> «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат», 159 «Мошенничество», 160 «Приобретение или растрата», 171 «Незаконное предпринимательство», 174 «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», 174<sup>1</sup> «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления», 199<sup>2</sup> «Сокращение денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов» и др.

**Судебно-бухгалтерская экспертиза** — это процессуальное действие, направленное на установление обстоятельств уголовного дела и состоящее в проведении исследования, основанного на специальных познаниях в науке, технике, искусстве или ремесле, и даче заключения экспертом по поручению ОВД, прокуратуры и т. п.

**Субъекты** — органы и лица, назначившие экспертизу, судебно-экономические учреждения в лице руководителей и судебные эксперты, ее проводящие

**Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы** — это хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности, отдельные факты, которые стали объектом расследования и судебного расследования правоохранительными органами и требуют специальных знаний эксперта-бухгалтера для установления истины.

Предмет экспертизы определяется содержанием тех вопросов, которые она решает в правоохранительной деятельности. Для судебно-бухгалтерской экспертизы это проверка:

- качества проведенной ревизии хозяйственной деятельности предприятия, материалы которой стали доказательством причиненного ущерба, потеря, краж и недостач материальных ценностей и денежных средств
- соответствия хозяйственных операций государственным нормативным актам
- убытков, причиненных должностными лицами предприятия и другими работниками в результате расхищения и недостачи ценностей и других злоупотреблений
- соблюдения методологии бухгалтерского учета, отчетности и контроля

**Метод** — представляет собой совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела. Все используемые экспертом приемы делятся на:  
— общие, приемлемые для всех отраслей народного хозяйства (анализ, моделирование, статистические расчеты и др.)  
— частные, используемые в отдельных отраслях с учетом специфики предприятия и отражения хозяйственных операций в учете (например, исследование фальсификации документов на предприятиях торговли)

Объекты **судебно-бухгалтерской экспертизы** характеризуют **предмет**, детализируя параметры исследования и определяя их характеристику

### Виды объектов

#### Общие

- учетные бухгалтерские документы (первичные и сводные документы, журналы сдачи и приемки документов на автоматизированный учет) и учетные регистры
- бухгалтерская отчетность
- материалы инвентаризаций и других методов фактического контроля
- планово-экономическая и аналитическая документация (документы, отражающие плановые показатели, и документы их корректировки, документы, отражающие нормы и нормативы материальных и трудовых затрат, документы оперативного учета и отчетности, сметы затрат, обоснования премирования сотрудников предприятия, а также сметы расходования фондов)
- устав и все учредительные документы предприятия, а также отраслевые нормативные положения и инструкции учетной политики данного предприятия

#### Специальные

- материалы документальных проверок и решения, принятые по ним
- заключения экспертов в других областях знания
- протоколы изъятия документов и постановлений о приобщении их к делу, протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и очных ставок, протоколы следственных действий
- материалы неофициального учета, полученные с соблюдением уголовно-процессуального законодательства

**Алгоритм назначения судебно-бухгалтерской экспертизы**  
(Вызов эксперта, назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляются в порядке, установленном статьями 195–207, 269, 282, 283, 476 УПК РФ)

1. Выбор экспертного учреждения, эксперта
2. Обращение за консультацией в экспертное учреждение:
  - формулирование вопросов, выносимых на экспертизу
  - определение перечня объектов, предоставляемых на экспертизу
3. Вынесение следователем постановления или судом — определения о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы (ст. 283 УПК РФ), в котором указываются:
  - основания для назначения экспертизы
  - наименование экспертного учреждения, которому поручается производство экспертизы, или фамилия назначаемого эксперта
  - вопросы, которые ставятся перед экспертизой
  - материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта
4. Ознакомление с постановлением о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы подозреваемого, обвиняемого, его защитника (ст. 198 УПК РФ)
5. Руководитель экспертного учреждения по поручению следователя выделяет эксперта (ч. 2 ст. 199 УПК РФ)
6. По прибытии на место предварительное знакомство эксперта с материалами дела, составление плана работы
7. Исследование документов и других материалов дела, представленных эксперту-бухгалтеру следователем или судом. При решении этих задач эксперт-бухгалтер применяет свои специальные познания в области бухгалтерского учета и анализа хозяйственной деятельности
8. Составление заключения, которое представляет собой новый источник доказательств и содержит факты, являющиеся доказательством по делу

**Общие требования, предъявляемые к вопросам  
для эксперта-бухгалтера, эксперта-экономиста**

1. Являются существенными для данного уголовного дела
2. Относятся к бухгалтерскому учету, определенному виду экономической деятельности
3. Относятся к компетенции специалиста в области бухгалтерского (налогового) учета, экономики и финансов, и следователь, используя общеизвестные знания в области экономики, не может сам разрешить возникшие вопросы
4. Не могут быть разрешены иным путем, кроме как с помощью эксперта
5. Разрешение поставленных вопросов возможно лишь на основе материалов дела, предоставленных эксперту
6. Должны быть конкретными и обязывать эксперта давать конкретное заключение
7. Излагаются в редакции, исключающей их различное толкование
8. Излагаются в логической последовательности

**Типичные ошибки при формулировке вопросов  
для эксперта-бухгалтера, эксперта-экономиста**

Вопросы имеют правовой характер, в том числе связанный с правовой оценкой действий лиц  
Вопросы имеют справочный характер и не требуют проведения экспертизы  
Вопросы требуют проведения ревизии (проверки) с самостоятельным поиском объектов для исследования  
Вопросы сформулированы неконкретно, без указания периодов, дат и номеров документов  
Вопросы заменяются поручениями (в форме приказов): выполнить техническую работу, рассчитать сумму, определить до-ход и т. д.

**Общим основанием для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы являются такие противоречия между материалами дела, для устранения которых необходимо получить доказательство, т. е. заключение эксперта-бухгалтера**

Наличие обоснованного ходатайства обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, когда материалы документальной ревизии в какой-то части обоснованно им оспариваются (например, сумма ущерба)

Необходимость определения круга материально-ответственных лиц, а также выявления нарушений и недостатков в бухгалтерском учете и отчетности

Противоречие выводов ревизора в какой-то части другим собранным по делу доказательствам (например, ревизией не выявлена недостача, а иными материалами следствия установлены факты хищений)

Проведение по делу нескольких документальных ревизий, каждая из которых дала несовпадающие результаты (например, доказательство для суда)

Наличие противоречий между другими доказательствами, не связанными с проведением ревизии (например, противоречия между показаниями обвиняемых)

Необходимость уточнения правильности определения недостач, излишков и периодов их образования

Наличие спорных документов, не принятых организацией к учету, или сомнительных документов

**Типичные основания**

**Фактические основания для проведения дополнительной судебно-бухгалтерской экспертизы (ч. 1 ст. 207 УПК РФ).**

Проведение экспертизы, как правило, поручается тому же эксперту, поскольку она не опровергает выводы первичной судебной экспертизы

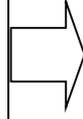


1. У органов, производящих расследование, после получения заключения эксперта возникли дополнительные вопросы к эксперту
2. Эксперт не ответил на все поставленные вопросы, в связи с этим его заключение признано неполным
3. Недостаточная ясность процесса исследования и обоснования выводов, что не позволяет понять сущность заключения эксперта

**Фактические основания для проведения повторной судебно-бухгалтерской экспертизы (ч. 2 ст. 207 УПК РФ)**

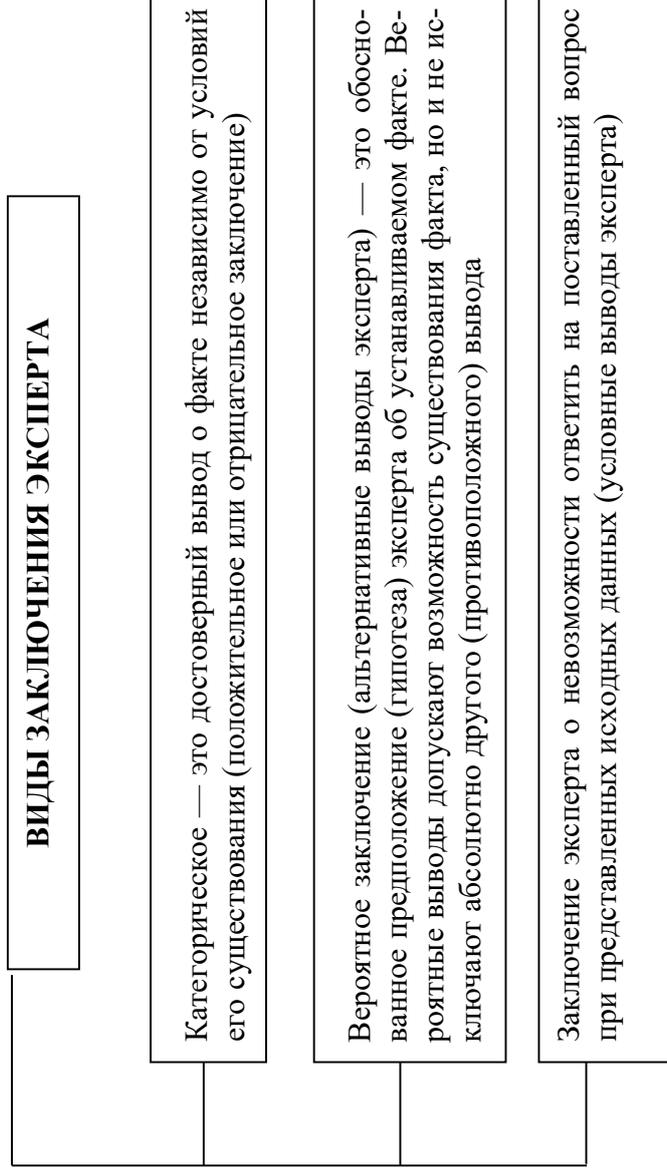
Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта по первичной экспертизе

Поручается другому эксперту



1. Неправильность методики исследования, использованной при первичной (дополнительной) экспертизе
2. Некомпетентность лица, производившего первичную экспертизу
3. Несоответствие выводов эксперта данным экспертного исследования
4. Наличие разногласий между экспертами в решении вопросов, имеющих существенное значение для дела

**Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы** — письменный мотивированный ответ эксперта-бухгалтера на поставленные вопросы, основанный на его специальных знаниях и всестороннем, полном и объективном исследовании представленных материалов. Представленное заключение служит источником доказательств (ст. 86 ГПК РФ, ст. 86 АПК РФ, ст. 80 УПК РФ, ст. 204 УПК РФ)



### **Структура и содержание заключения судебно-бухгалтерской экспертизы**

регламентируются ст. 25 Федерального закона от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации», а также ст. 86 ГПК РФ, ст. 86 АПК РФ, ст. 204 УПК РФ

**Вводная часть** отражает организационную стадию процесса судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части заключения приводятся следующие данные: фамилия и инициалы эксперта; вид ответственности (уголовная, гражданская) и номер дела, по которому назначена судебно-бухгалтерская экспертиза; постановление следователя, его фамилия и инициалы, название правоохранительного органа, суда, дата и номер постановления экспертного учреждения, выдавшего задание эксперту на проведение экспертизы, номер и дата задания; данные об эксперте-бухгалтере (образование, специальность, ученая степень и т. п.)

**Исследовательская часть** включает описание процесса экспертного исследования, его результатов, научного обоснования установленных фактов, и методов судебно-бухгалтерского исследования, использованных при проведении экспертизы. Процесс исследования излагается по каждому вопросу отдельно, начинается с исходных фактических данных (материалы ревизий, данные учета). Затем дается характеристика исследованных объектов, методов исследования, установленных в процессе промежуточных фактов. Если не представилось возможности дать ответ на некоторые из поставленных вопросов, в исследовательской части необходимо указать причины этого. При формировании данной части должны соблюдаться требования: объективности изложения, краткости и ясности формулировок, логической и хронологической последовательности изложения, документального обоснования всех указанных фактов со ссылкой на листы дела, номера и даты документов

**Результативная часть** содержит выводы эксперта-бухгалтера, в которых в лаконичной, немотивированной форме (да или нет) повторяются приведенные в предыдущем разделе ответы на поставленные вопросы. В заключении излагаются:

- факты или обстоятельства, явившиеся предметом судебно-бухгалтерской экспертизы по данному делу
- заключение о том, характеризует ли собой этот факт нарушение какого-либо из правил: положения, инструкции или иного нормативного акта; за какой период; на какую сумму нанесен материальный ущерб; кто и чем способствовал нарушению

**Заключение** подписывается экспертом-бухгалтером. В случае проведения комиссионной экспертизы заключение подписывается всеми ее участниками (ст. 200 УПК РФ, ст. 84 АПК РФ, ст. 83 ГПК РФ). В случае возникновения разногласий каждый из экспертов, участвовавших в проведении экспертизы, дает отдельное заключение по вопросам, вызвавшим разногласия экспертов

**Бухгалтерские и иные документы, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы, могут быть получены контролирующими и правоохранительными органами следующими способами**

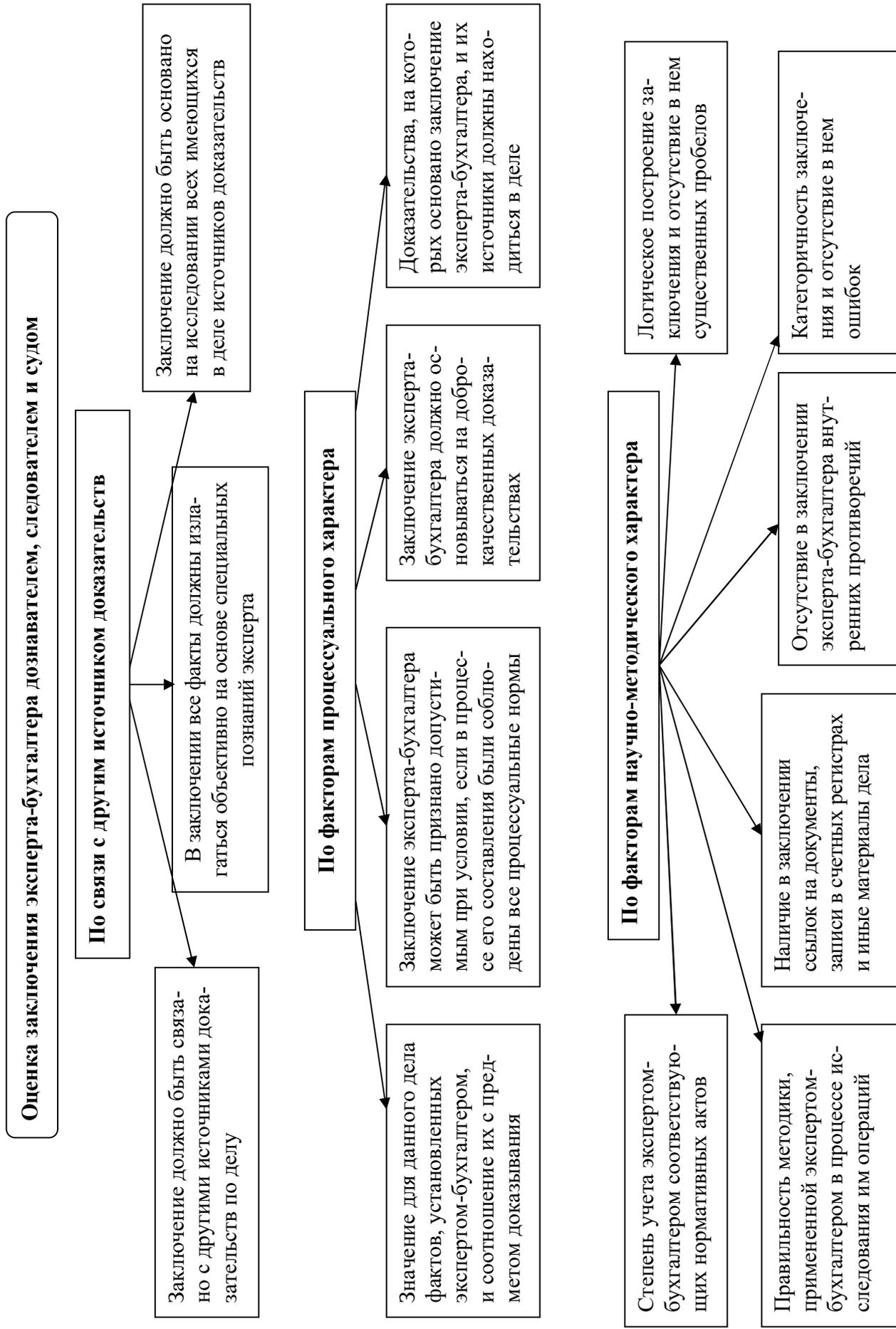
**Истребование документов.** Получение необходимых документов осуществляется путем направления запроса контролирующим или правоохранительным органам. Содержание запроса касается предоставления для проверки конкретных учетно-экономических и иных документов

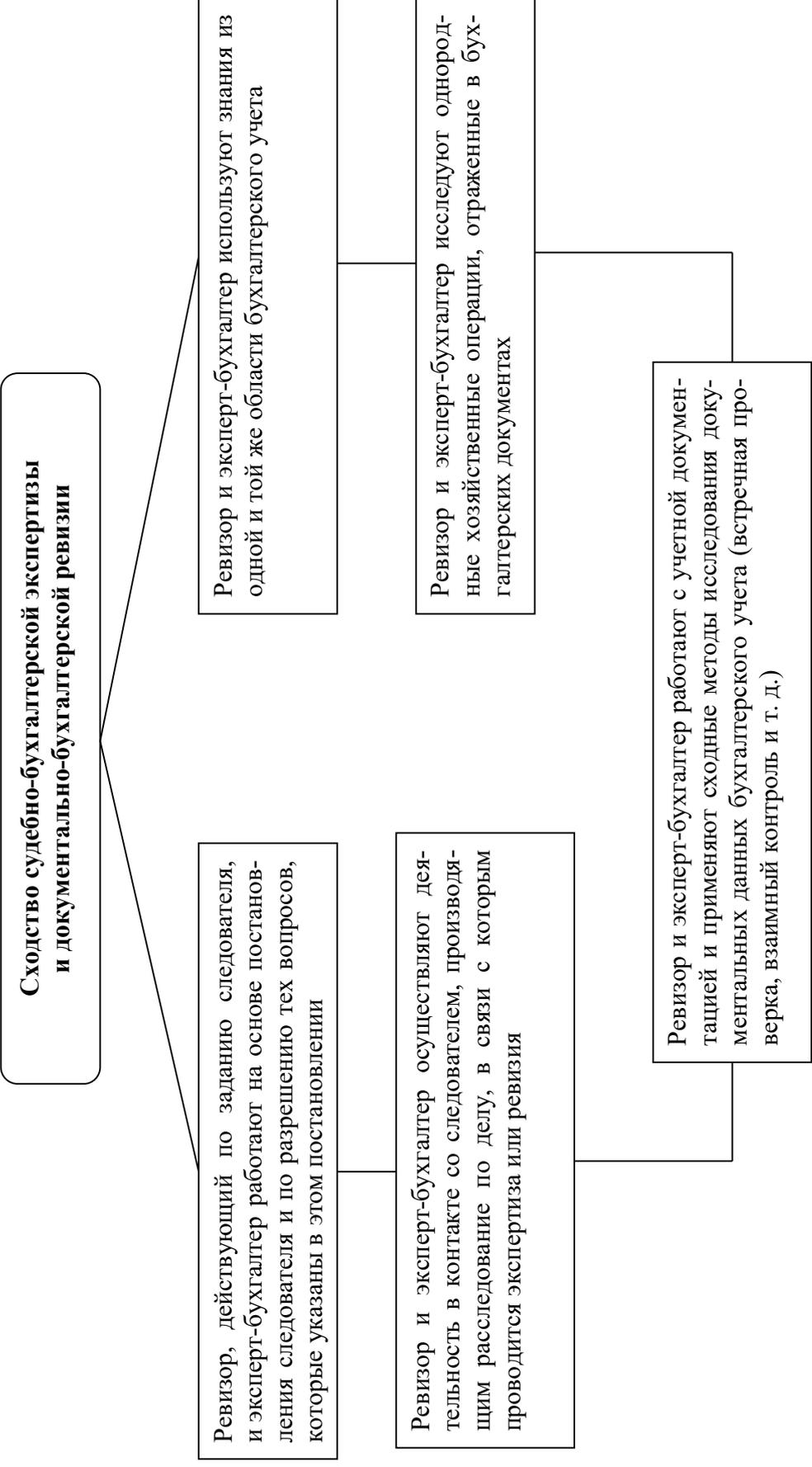
Правом истребования документов наделяются следующие органы: Конституционный Суд РФ (п. 2 ч. 1 ст. 17 Федерального конституционного закона от 21 июля 1994 г. № 1-ФКЗ «О Конституционном Суде Российской Федерации»); Высший Арбитражный Суд РФ (ч. 4 ст. 66 АПК РФ); суд общей юрисдикции (ст. 57 ГПК РФ); прокуратура (ч. 2 ст. 6 Федерального закона от 17 января 1992 г. № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации»); органы ФНС России (ч. 1 ст. 93 НК РФ); таможенные органы (ч. 1 ст. 167 Федерального закона от 27 ноября 2010 г. № 311-ФЗ «О таможенном регулировании Российской Федерации»); органы Федеральной антимонопольной службы (ст. 25.4 Федерального закона от 26 июля 2006 г. № 135-ФЗ «О защите конкуренции»); Следственный комитет РФ (ч. 2 ст. 7 Закона о следственном комитете РФ); органы предварительного расследования (ч. 1 ст. 144 УПК РФ) и др.

**Изъятие документов на допроцессуальной стадии.** Основанные на законах и подзаконных нормативных актах действия правоохранительных и контролирующих органов по принудительному лишению граждан, организаций, предприятий и учреждений независимо от формы собственности возможности пользоваться и распоряжаться бухгалтерскими документами

Правом изъятия бухгалтерских документов наделяются правоохранительные и контролирующие органы: Счетная палата РФ (ст. 26 Федерального закона от 11 января 1995 г. № 4-ФЗ «О счетной палате Российской Федерации»), Федеральное казначейство; таможенные органы (ч. 5 ст. 183 Федерального закона «О таможенном регулировании в Российской Федерации»); органы предварительного расследования (ч. 1 ст. 144, ч. 2 ст. 176 УПК РФ); подразделения полиции (п. 37 ч. 1 ст. 12 Закона о полиции); оперативно-розыскные органы (п. 1 ч. 1 ст. 15 Закона об ОРД); налоговые органы (ч. 1 ст. 94 НК РФ); контролирующие, надзорные и правоохранительные органы при осуществлении административных полномочий (п. 4 ч. 1 ст. 27.1 КоАП РФ) и др.

**Изъятие документов в соответствии с требованиями уголовно-процессуального законодательства.** Осуществляется в соответствии с требованиями УПК РФ (ст. ст. 176–177 — осмотр, ст. 182 — обыск, ст. 183 — выемка, ст. 184 — личный обыск). Выемка (изъятие) электронных документов (ч. 5 ст. 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете»), составленных на электронных носителях информации (компьютерных блоках, серверах, ноутбуках, картах памяти), производится с участием специалиста





## Отличия документально-бухгалтерской ревизии от судебно-бухгалтерской экспертизы

**По предмету.** Предмет документальной ревизии — хозяйственная деятельность предприятия за определенный период времени  
Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы — отдельные факты хозяйственной деятельности, ставшие объектом расследования и судебного разбирательства

**По субъектам проведения.** Ревизия — это одна из форм финансового контроля (внутреннего и внешнего), проводимого бухгалтером-ревизором  
Судебно-бухгалтерскую экспертизу проводят штатные и нештатные эксперты-бухгалтеры учреждений бухгалтерской экспертизы Министерства юстиции РФ

**Процессуальное различие.** Ревизия по требованию следователя является способом собирания доказательств и назначается постановлением  
Назначение экспертизы является следственным действием в соответствии со ст. 195 УПК РФ

**По объектам исследования.** Ревизор исследует бухгалтерские документы, регистры, материалы инвентаризации, может обращаться к др. документам, черновым записям  
Эксперт-бухгалтер может исследовать только материалы дела, не вправе самостоятельно обращаться к документам, находящимся в той или иной организации

**По основаниям назначения.** Ревизия — наличие в деле сведений, о таких обстоятельствах, которые возможно выявить только с помощью специальных знаний ревизора  
Экспертиза — наличие обстоятельств дела, для правильной оценки которых следователю, суду необходимо заключение эксперта-бухгалтера

**По объему работы.** Объем ревизии, назначаемой по требованию следователя, суда, зависит от их задания, однако круг вопросов может быть расширен руководителем учреждения  
Объем экспертиз во всех случаях ограничен вопросами следователя, суда

**Оформление результатов.** Ревизию оформляют актом, который подписывают не только ревизор, но и руководитель, главный бухгалтер предприятия. Экспертиза оформляется письменным заключением, который подписывает только эксперт или группа экспертов (при комплексной экспертизе)

**По методам исследования.** Бухгалтер-ревизор применяет как документальные, так и фактические методы проверки  
Эксперт-бухгалтер не использует методы фактической проверки

## СОДЕРЖАНИЕ

Введение .....	3
Тема 1. Общие положения судебной бухгалтерии.....	5
Тема 2. Бухгалтерский учет как источник юридически значимой информации.....	9
Тема 3. Счета бухгалтерского учета .....	19
Тема 4. Двойная запись и корреспонденция счетов.....	25
Тема 5. Взаимосвязь синтетического и аналитического учета.....	27
Тема 6. Подложные записи в учете и принципы их обнаружения .....	33
Тема 7. Бухгалтерский баланс как основной элемент метода бухгалтерского учета.....	36
Тема 8. Документальное оформление хозяйственных операций и его влияние на способы совершения преступлений .....	41
Тема 9. Электронные документы и документооборот .....	49
Тема 10. Основы организации бухгалтерского учета .....	59
Тема 11. Приемы исследования документальных данных при выявлении следов экономических и налоговых преступлений .....	68
Тема 12. Методические приемы фактических проверок. Использование материалов инвентаризации в оперативно-следственной практике .....	78
Тема 13. Методика документальной ревизии и особенности ее проведения по инициативе правоохранительных органов .....	91
Тема 14. Судебно-бухгалтерская экспертиза.....	109

Учебное издание

Джойс Элла Александровна

## СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ (ОБЩАЯ ЧАСТЬ)

---

Редактор О. В. Арефьева  
Корректор М. В. Виноградова  
Технический редактор А. В. Евдокимов  
ИД № 03160 от 02 ноября 2000 г.

Подписано в печать 28.06.2021. Формат 60×84/16. Бумага офсетная № 1.  
Усл. печ. л. 7,8. Уч.-изд. л. 8,8. Тираж 210 экз. Заказ № 175.

Редакционно-издательский отдел  
Отделение полиграфической и оперативной печати  
644092, г. Омск, пр-т Комарова, д. 7