МИНИСТЕРСТВО СЕЛЬСКОГО ХОЗЯЙСТВА

РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ

Федеральное государственное бюджетное образовательное

учреждение высшего профессионального образования

«КУБАНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»

Н. М. Шпак

**Судебная бухгалтерия**

Учебное пособие

Краснодар

КубГАУ

2016

**УДК 343.148.5 (0758)**

**ББК 67.53**

**Ш83**

**Рецензенты:**

**Д. Д. Стронский –** декан юридического факультета Филиала ОУ ВО СПб ИВЭСЭП в Краснодаре, доцент, канд. юрид. наук

**И. Н. Калинина –** доцент кафедры аудита Кубанского государственного аграрного университета, канд. экон. наук

**Шпак Н. М.**

**Ш83** Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / Н. М. Шпак. – Краснодар: КубГАУ, 2016. – 140 с.

**ISBN 978-5-00097-085-0**

В учебном пособии изложена сущность судебной бухгалтерии. Пособие включает разделы, посвящённые бухгалтерскому учету, судебно-бухгалтерской экспертизе, ревизии, а также выявлению незаконных операций в отдельных отраслях экономики. Рассмотрены особенности проведения проверок и выявления незаконных операций с денежными средствами, основными фондами, материальными производственными запасами, готовой продукцией, а также связанные с начислением и выплатой заработной платы.

Для студентов высших учебных заведений, обучающихся по специальности 40.03.01 «Юриспруденция», а также для преподавателей юридических вузов и практических работников правоохранительных органов.

**УДК 343.148.5 (0758)**

**ББК 67.53**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **ISBN 978-5-00097-085-0** | |  | | --- | | © Шпак Н.М., 2016 | | © ФГБОУ ВПО «Кубанский  государственный аграрный  университет», 2016 | |

**ОГЛАВЛЕНИЕ**

**Предисловие 5**

**РАЗДЕЛ 1. ВВЕДЕНИЕ В УЧЕБНУЮ ДИСЦИПЛИНУ 7**

**Глава 1. Основные положения судебной бухгалтерии**

**и бухгалтерского учета** 7

* 1. Краткая характеристика судебной бухгалтерии как

учебной дисциплины: предмет, метод, функции 7

* 1. Организация ведения бухгалтерского учета

экономическим субъектом 7

1.3Правовые основы (источники) судебной бухгалтерии и

бухгалтерского учета 20

**Глава 2. Бухгалтерские документы, использование их данных**

**в оперативно-разыскной и следственной практике 25**

2.1Документация как элемент метода бухгалтерского учета 25

2.2Классификация бухгалтерских документов 28

2.3Изъятие первичных учетных документов, их значение при

расследовании уголовных и иных дел 30

**Глава 3. Инвентаризация. Использование ее результатов**

**в оперативно-разыскной и следственной практике 34**

3.1Инвентаризация: ее цели, задачи, условия обязательного проведения 34

3.2Этапы проведения инвентаризации……………………. 38

3.3Использование результатов инвентаризации в   
оперативно-разыскной и следственной практике ……………. 40

**РАЗДЕЛ 2. ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ   
ПОЗНАНИЙ СПЕЦИАЛИСТА В**

**ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ 44**

**Глава 1.  Особенности проведения ревизий по инициативе органов дознания и аппаратов следствия 44**

1.1Документальная ревизия, ее виды, цели и задачи 44

1.2Основания для назначения ревизии, этапы ее проведения 48

1.3Составление акта ревизии, оценка результатов   
проведенной проверки 50

**Глава 2. Организация и проведение судебно-бухгалтерской экспертизы 55**

2.1Понятие и виды судебно-экономических экспертиз 55

2.2Основания для назначения судебно-бухгалтерской   
экспертизы 58

2.3Заключение эксперта 60

2.4Основания для назначения дополнительной и повторной

экспертизы 62

**Глава 3. Использование бухгалтерских знаний при   
выявлении незаконных операций 65**

3.1Исследование операций с денежными средствами в кассе

и на счетах в банке 65

3.2Исследование операций по труду и заработной плате 76

3.3Исследование операций с основными средствами 86

3.4Исследование операций с материально-производственными запасами 100

3.5Исследование операций по учету готовой продукции… 111

3.6Исследование операций в торговле 118

3.7Исследование операций на предприятиях общественного питания 127

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ 137**

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ** 138

**ПРЕДИСЛОВИЕ**

Происходящие в нашей стране социально–экономические преобразования не всегда осуществляются легитимными способами. Следует отметить, что с каждым годом растет число экономических преступлений. Преступная деятельность становится более организованной и технически оснащенной, что значительно усложняет процесс выявления и раскрытия преступлений.

Резко возрастает роль правоохранительных органов в борьбе с незаконной деятельностью экономических субъектов. В связи с этим возрастает необходимость разработки новых форм и способов применения специальных экономических и бухгалтерских познаний для их использования в уголовном, гражданском, арбитражном судопроизводстве, а также в административном процессе при рассмотрении налоговых и таможенных правонарушений.

При анализе бухгалтерских документов юристы должны уметь выявлять те из них, которые отражают незаконные или фиктивные факты хозяйственной жизни. С этой целью студентам необходимо овладеть специальными бухгалтерскими познаниями для успешного их применения в расследовании экономических и налоговых преступлений, хозяйственных правонарушений. Наличие соответствующих экономических знаний поможет обучающимся в дальнейшем правильно сформулировать вопросы эксперту, дать задание ревизорам, оценить результаты проведенного исследования для дальнейшего использования их в качестве доказательств по делу.

Овладеть экономическими знаниями для раскрытия преступлений и хозяйственных правонарушений помогает судебная бухгалтерия – специальная дисциплина, возникшая в результате интеграции теории бухгалтерского учета и юриспруденции. Она включает в себя теорию бухгалтерского учета, ревизионной, аудиторской и экспертной деятельности.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с налоговым и финансовым правом. При изучении способа подготовки, совершения и раскрытия преступлений необходимы знания в области криминалистики.

При изучении судебной бухгалтерии студенты должны знать нормы уголовного, гражданского, арбитражного законодательства, а также процессуальные требования указанных отраслей права, регулирующих порядок использования положений бухгалтерского учета правоприменителем (следователем, судом).

Содержание учебного пособия соответствует программе учебной дисциплины, учитывает все последние изменения законодательства и максимально приближено к современным потребностям юридической практики. Учебное пособие составляет методическую основу для изучения судебной бухгалтерии студентами по направлению подготовки бакалавров 40.03.01 «Юриспруденция» всех форм обучения. Студенты могут использовать его для самостоятельного получения научных знаний.

При изучении курса судебной бухгалтерии студенты приобретают знания и навыки, помогающие им при наличии оснований правильно назначить инвентаризацию, документальную ревизию, аудиторскую проверку, судебно-бухгалтерскую экспертизу, оценить и использовать полученные результаты в ходе расследования. Студенты изучают методику документальной и фактической проверки для последующего использования полученных знаний при подготовке и рассмотрении уголовных, гражданских и арбитражных дел.

Овладев экономическими знаниями, студенты должны научиться их умело применять в борьбе с преступностью. Это является необходимым условием профессиональной подготовки бакалавров, обучающихся по направлению подготовки 40.03.01 «Юриспруденция».

**РАЗДЕЛ 1. ВВЕДЕНИЕ В УЧЕБНУЮ ДИСЦИПЛИНУ**

**Глава 1. Основные положения судебной бухгалтерии и бухгалтерского учета**

***1.1 Краткая характеристика судебной бухгалтерии как учебной дисциплины: предмет, метод, функции***

Судебная бухгалтерия как учебная дисциплина долгое время формировалась в рамках криминалистической науки и играла важную роль в расследовании хищений, экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Большой вклад в ее развитие внесли такие видные ученые, как Г. А. Атанесян, А. Т. Белуха, С. Г. Еремина, Е. С. Леханова, В. Г. Танасевич, В. А. Тимченко, С. П. Голубятников, Е. С. Дубоносов, А. А. Толкаченко, К. В. Харабет, С. П. Фортинский, В. В. Шадрин, А. А. Савин, Е. Р. Россинская и др.

Судебная бухгалтерия – это специальная дисциплина, изучающая теоретические и практические закономерности использования экономических и бухгалтерских знаний в юридической деятельности. Она обогащает юридическую и экспертную практику, разрабатывая новые способы исследования экономической информации[[1]](#footnote-1). Многие ее положения направлены на предупреждение, выявление и раскрытие экономических преступлений.

По мнению Л. И. Бочковой, О. Э. Новак и С.В. Савинова, предметом дисциплины является исследование и разработка теоретических и практических вопросов использования специальных бухгалтерских и экономических знаний в юридической практике[[2]](#footnote-2). Как считает Е. С. Дубоносов, к предмету судебной бухгалтерии относится все то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины.

Как комплексная экономико-правовая дисциплина она состоит из двух взаимосвязанных объектов, изучаемых с юридических позиций. Одним из ее объектов является бухгалтерский учет – формирование документированной систематизированной информации об объектах в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом «О бухгалтерском учете», и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (ред. от 04.11.2014 г.). В данных учёта формируются сведения о хозяйственной деятельности организации, которые нередко используются в качестве доказательств по уголовным и гражданским делам.

Другой объект предусматривает при изучении дисциплины наличие криминалистических знаний. Особое значение для юриста в данном случае приобретает знание механизма образования специфических следов, оставляемых подозреваемыми лицами в учетных документах.

Главным структурным элементом предмета судебной бухгалтерии является определенный круг объективных закономерностей, проявляющихся в процессе использования защитных функций бухгалтерского учёта в практической деятельности правоохранительных органов. Именно защитные функции бухгалтерского учета, по мнению Е. С. Дубоносова затрудняют совершение противоправных деяний. По отношению к совершенному противоправному деянию различают превентивную (предупредительную) и охранительную (следообразующую) функции. Превентивная функция заключается в предварительном контроле над экономической деятельностью хозяйствующих субъектов, который затрудняет совершение противоправных деяний. Охранительная функция проявляется после того, как совершено преступление. Она заключается в способности системы учета в результате взаимодействия с событием преступления отражать в себе различную информацию (признаки, следы) о противоправном деянии. Эта функция реализуется путем использования данных учета в деятельности правоохранительных органов по выявлению, расследованию и доказыванию уже совершенных экономических преступлений[[3]](#footnote-3).

К **объектам** судебной бухгалтерии относятся материальные носители информации экономического характера: первичные и сводные документы; документы бухгалтерской отчетности; бухгалтерские счета; учетные регистры; плановые и аналитические бухгалтерские документы; черновые записи (неофициальные документы)[[4]](#footnote-4).

Как учебная дисциплина судебная (правовая) бухгалтерия прививает студентам юридических и экономических специальностей знания по применению бухгалтерских познаний, которые используются при выявлении и раскрытии экономических преступлений и хозяйственных нарушений. Она включает в себя следующие разделы: общие положения судебной бухгалтерии, отраслевые особенности работы с документами. В круг изучаемых вопросов правовой бухгалтерии входят:

– разработка методики работы юристов с документами и носителями информации, могущими стать доказательством по делу;

– организация и проведение инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских, планово-экономических экспертиз;

– определение перечня вопросов, которые могут ставиться при назначении ревизий и экспертиз;

– выработка критериев оценки акта ревизии, заключения по экспертизе;

– разработка методики взаимодействия оперативных и следственных работников с ревизорами и экспертами.

Целью судебной бухгалтерии является разработка и адаптация методики применения экономических и бухгалтерских знаний в праве, обеспечение правильного назначения и проведения инвентаризаций, аудиторских проверок, ревизий, судебно-бухгалтерских, планово–экономических экспертиз.

Основным методом судебной бухгалтерии является диалектический метод, который предполагает глубокие знания в области экономики и бухгалтерского учета и использование их в правоохранительной деятельности.

Помимо диалектического в судебной бухгалтерии используются общенаучные, межотраслевые и специальные методы.

К числу **общих**, универсальных методов принадлежат: анализ-синтез, индукция-дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный и функционально-системный анализ и др.

**Межотраслевые** – нормативно-правовое регулирование, информационное моделирование.

К **специальным** методам судебной бухгалтерии относятся:

1) метод экономического анализа;

2) методы документального анализа;

3) методы фактической проверки фактов хозяйственной жизни;

4) метод бухгалтерского анализа.

1. **Метод экономического анализа** базируется на принципе непротиворечивости взаимосвязанной системы технико-экономических показателей (себестоимости продукции, прибыли, рентабельности, цены готовой продукции и т. д.)[[5]](#footnote-5). Этот метод основан на приспособлении приемов проверки достоверности и анализа отчетности предприятия для эффективного решения задач обнаружения и доказывания преступлений[[6]](#footnote-6).
2. **Метод документального анализа** построен на комплексной экономической и юридической оценке документов.

При изучении отдельного документа проводят формальную, нормативную и арифметическую проверку документа. При изучении нескольких взаимосвязанных документов проводят встречную проверку документов, взаимный контроль, метод восстановления учетных записей по документам, хронологический анализ операций, сравнительный анализ документов, метод обратной калькуляции, контрольное сличения остатков.

1. **Методы фактической проверки** направлены на проверку действительности совершения объема работ, их качества или наличия имущества. К ним относятся:

**–** осмотр;

**–** инвентаризация;

**–** контрольный запуск сырья в производство;

**–** контрольный выпуск партии продукции;

**–** контрольная закупка;

**–** контрольный замер;

– лабораторный анализ;

– обследование и другие.

1. **Метод бухгалтерского анализа** основан на использовании контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (счет бухгалтерского учета, «двойная запись», документация, инвентаризация, бухгалтерский баланс, отчетность, оценка, калькуляция).

**Счет бухгалтерского учета** — это способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и фактов хозяйственной жизни, т.е. метод экономической группировки по определенным признакам состояния и изменений хозяйственных средств, их источников и процессов. Все счета бухгалтерского учета нормативно утверждены приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н «Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению». План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы.

Учет обобщенных данных бухгалтерского учета о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определенным экономическим признакам ведется на синтетических счетах бухгалтерского учета. Его ведут в денежном измерении. Учет, группирующий детальную информацию об имуществе, обязательствах и о хозяйственных операциях, который ведется внутри каждого синтетического счета, называется аналитическим счетом.

Каждый счет состоит из двух частей – левой (дебет) и правой (кредит). На счетах фиксируют остатки (сальдо) средств или источников финансирования и обороты за период, отражающие их движение.

**«Двойная запись»** – способ отражения каждого факта хозяйственной жизни одновременно на двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счета в равной сумме.

**Бухгалтерский баланс** – это способ периодического отражения состояния средств хозяйства и их источников на определенную дату; это метод экономической группировки и периодического обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке.

**Обобщение** **данных бухгалтерского учета** осуществляется в масштабе предприятия для четкого представления о движении материальных средств за определенный период (месяц, квартал, год), о наличии ресурсов, материалов, товаров, их недостаче.

**Документация** – это способ сплошного и непрерывного отражения фактов хозяйственно жизни с целью получения необходимых сведений о них, а также осуществления последующих записей в системе бухгалтерского учета и бухгалтерского баланса[[7]](#footnote-7). Документы в бухгалтерском учете являются не только юридическим свидетельством о совершившихся хозяйственных операциях, но и материальным носителем информации[[8]](#footnote-8).

Документы бывают первичные и сводные. Первичный учетный документ должен быть составлен при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным – непосредственно после его окончания. Как правило, он составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью и имеет **обязательные реквизиты**:

1) наименование документа;

2) дата составления документа;

3) наименование экономического субъекта, составившего документ;

4) содержание факта хозяйственной жизни;

5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;

6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;

7) подписи лиц с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета, которые затем используются при составлении бухгалтерской отчетности.

Первичная документация

Бухгалтерские счета, учетные регистры

Бухгалтерская отчетность

Схема 1 – Взаимосвязь первичной документации,

бухгалтерских счетов и отчетности

**Инвентаризация** (ст. 11 ФЗ 402) – это выявление фактического наличия активов и обязательств, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета. Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом, за исключением обязательного проведения инвентаризации, которое устанавливается приказом Министерства финансов № 49 от 13.06.95 г. «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств», федеральными и отраслевыми стандартами.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том же отчетном периоде, в котором проводилась инвентаризация.

**Калькуляция** – это подсчет (определение) себестоимости хозяйственных операций (процессов) или продуктов труда. Это способ группировки затрат и определения себестоимости продукции.

**Оценка** **активов и обязательств** – это способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников. Порядок оценки имущества и обязательств приведен в Приказе Минфина России от 29.07.98 г. № 34н. «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации».

**Бухгалтерская (финансовая) отчетность** должна давать достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период, необходимое пользователям этой отчетности для принятия экономических решений.

Промежуточная бухгалтерская (финансовая) отчетность составляется за отчетный период менее отчетного года. Состав промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности, за исключением случаев, установленных Федеральным законом 402-ФЗ, устанавливается федеральными стандартами.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность состоит из бухгалтерского баланса, отчета о финансовых результатах и приложений к ним.

Годовая бухгалтерская (финансовая) отчетность некоммерческой организации, за исключением случаев, установленных федеральными законами, состоит из бухгалтерского баланса, отчета о целевом использовании средств и приложений к ним.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций государственного сектора устанавливается в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Состав бухгалтерской (финансовой) отчетности Центрального банка Российской Федерации устанавливается Федеральным законом от 10 июля 2002 года № 86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)».

Отчетным периодом для годовой бухгалтерской (финансовой) отчетности (отчетным годом) является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно, за исключением случаев создания, реорганизации и ликвидации юридического лица.

Для промежуточной бухгалтерской (финансовой) отчетности отчетный период устанавливается с 1 января по отчетную дату периода, за который она составляется.

Функции судебной бухгалтерии:

1) **криминалистическая** (поисковая) состоит в том, что криминалистика исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования и предотвращения преступлений.

2) **процессуальная** (доказательственная) заключаются в поиске истины, т.е. получении в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомерных бухгалтерских действий;

3) **криминологическая** включает в себя предупреждение, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушении.

4) **уголовно-правовая** предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учета.

5) **организационно-управленческая** функция предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии.

Одной из задач судебной бухгалтерии является целенаправленный поиск и обнаружение юристами фактических данных, свидетельствующих о механизмах возникновения несоответствий в учетных документах, отражающих совершенные незаконные операции. Благодаря судебной бухгалтерии удается получить доказательственную информацию по уголовному, гражданскому и административному делу. Решение задач, стоящих перед правоохранительными органами по раскрытию экономических преступлений содействует выполнению планов развития экономики и повышения уровня жизни населения. Таким образом, значение судебной бухгалтерии состоит в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет является одной из функций государственного управления, разновидностью социального контроля, способом повышения эффективности правоохранительной деятельности.

***1.2 Организация ведения бухгалтерского учета***

***экономическим субъектом***

В соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете» № 402-ФЗ экономический субъект обязан вести бухгалтерский учет. Бухгалтерский учет ведется экономическим субъектом непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Согласно ч. 2 ст. 6 закона освобождаются от ведения бухгалтерского учета:

1) индивидуальный предприниматель и лицо, занимающееся частной практикой – в случае если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид предпринимательской деятельности;

2) находящиеся на территории Российской Федерации филиал, представительство или иное структурное подразделение организации, созданной в соответствии с законодательством иностранного государства, – в случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах они ведут учет доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Существуют также упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, которые вправе применять следующие экономические субъекты:

1) субъекты малого предпринимательства;

2) некоммерческие организации;

3) организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 г. № 244-ФЗ «Об инновационном центре "Сколково"».

Упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая бухгалтерскую (финансовую) отчетность, не применяют следующие экономические субъекты:

1) организации, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации;

2) жилищные и жилищно-строительные кооперативы;

3) кредитные потребительские кооперативы (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы);

4) микрофинансовые организации;

5) организации государственного сектора;

6) политические партии, их региональные отделения или иные структурные подразделения;

7) коллегии адвокатов;

8) адвокатские бюро;

9) юридические консультации;

10) адвокатские палаты;

11) нотариальные палаты;

12) некоммерческие организации, включенные в предусмотренный пунктом 10 ст. 13.1 Федерального закона от 12 января 1996 года № 7-ФЗ «О некоммерческих организациях» реестр некоммерческих организаций, выполняющих функции иностранного агента.

**Объектами бухгалтерского учета** экономического субъекта являются:

1) факты хозяйственной жизни;

2) активы;

3) обязательства;

4) источники финансирования его деятельности;

5) доходы;

6) расходы;

7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами (ст. 5 ФЗ «О бухгалтерском учете»).

Согласно ч. 1 ст. 7 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» ведение учета и хранение бухгалтерских документов организуются руководителем экономического субъекта или индивидуальным предпринимателем, который обязан возложить ведение бухгалтерского учета на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта либо заключить договор об оказании услуг по ведению такого учета со сторонней организацией.

Главный бухгалтер или иное должностное лицо, на которое возложена обязанность ведения бухгалтерского учета должен разработать **учетную политику** – совокупность способов ведения бухгалтерского учета для данного экономического субъекта. Такая политика должна применяться последовательно из года в год. Изменение учетной политики может производиться в следующих случаях:

1) изменении требований, установленных законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и (или) отраслевыми стандартами;

2) разработке или выборе нового способа ведения бухгалтерского учета, применение которого приводит к повышению качества информации об объекте бухгалтерского учета;

3) существенном изменении условий деятельности экономического субъекта.

Изменение учетной политики производится с начала отчетного года.

***1.3 Правовые основы (источники) судебной***

***бухгалтерии и бухгалтерского учета***

В мировой практике сложилось несколько подходов к установлению правил ведения бухгалтерского учета:

1. британско-американская модель – регулирование осуществляется через профессиональные неправительст­венные организации. Главное в этой модели – ориентация бухгалтерского учета на нужды инвесторов и кредиторов;
2. континентально-европейская (Россия) модель – нормативные акты в области бухгалтерского учета издаются государственными органами власти. Главная идея модели – ориентация учета на удовлетворение требований правительства и налогового законодательства;
3. южноамериканская модель ориентирована на потребности государственных плановых органов и на корректировку бухгалтерской отчетности в соответствии с темпами инфляции. Методология и порядок учета устанавливаются МСФО.

Последние мировые тенденции развития системы бухгалтерского законодательства отдают предпочтение профессиональному регулированию, итогом которого стало создание в 1973 г. Комитета по международным стандартам финансовой отчетности. Однако международные стандарты не имеют официального статуса и потому могут быть только рекомендованы к применению в конкретной стране.

Правовую основу судебной бухгалтерии в России составляют источники самого бухгалтерского учета, а также источники различных отраслей права, взаимодействующие с судебной бухгалтерией. В системе нормативного регулирования выделяют несколько уровней:

**Первый уровень –** Конституция РФ 1993 г. (например, ст. 8, 34, 71)

**Второй уровень** – федеральные законы:

1. О бухгалтерском учете: федер. закон № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 г.//Рос. газета. – 2011г.–9 дек.

2. О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации: федер. закон № 73-ФЗ от 31 мая 2001г. // СЗ РФ.– 2001 г. № 23. –Ст. 2291.

3. Об аудиторской деятельности: федер. закон № 307-ФЗ от 30 декабря 2008 г.// СЗ РФ.– 2009 г. № 1. – Ст. 15.

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

5. О Центральном банке РФ (Банке России): федер. закон № 86-ФЗ от 10.07.2002 г.// СЗ РФ. –2002. –№ 28. – Ст. 2790.

6. О Счетной палате РФ: федер. закон № 41-ФЗ от 5 апреля 2013 г.// СЗ РФ. – .2013. – № 14. – Ст. 1649.

7. Нормы гражданского, финансового, уголовно-процессуаль-ного законодательства, отраженные в ГК РФ, УПК РФ, ГПК РФ, БК, НК, КоАП РФ и др.

**Третий уровень** – подзаконные нормативные акты:

1. О некоторых вопросах государственного контроля и надзора в финансово-бюджетной сфере: Указ Президента РФ от 02.02.2016 № 41// СЗ РФ. – 2016. – № 6. – Ст. 831;

2. Вопросы Федеральной службы по финансовому мониторингу: Указ Президента РФ от 13.06.2012 № 808 (вместе с Положением о Федеральной службе по финансовому мониторингу) // СЗ РФ. – 2012. – № 25. – Ст. 3314;

3. О Министерстве финансов Российской Федерации: постановление Правительства РФ № 329 от 30 июня 2004 г.// СЗ РФ.– 2004 г. № 31. – Ст. 3258;

4. О Министерстве Российской Федерации по налогам и сборам: Указ Президента РФ № 1635 от 23 декабря 1998 г.// Рос. газета. – 1998.– 25 дек.

Четвертый уровень – ведомственные нормативные акты (положения по бухгалтерскому учету, приказы министерств):

1.Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению: приказ Минфина РФ № 94н от 31 октября 2000 г. // Фин. газета. – 2000, ноябрь;

2. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина РФ от 9 июня 2001 г. № 44н ПБУ 5/01 // Рос. газета. – 2001. – 25 июля;

3. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»: приказ Минфина РФ от 30 марта 2001 г. № 26н ПБУ 6/01// Рос. газета. – 2000. – 16 мая;

4. Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации»: приказ Минфина РФ от 06.07.1999. № 43н (ПБУ 4/99) //Фин. газета. – 1999. – № 34;

5. О формах бухгалтерской отчетности организаций: приказ Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н// Рос. газета. –2012. – 22 июня;

6. О Типовых рекомендациях по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства: приказ Минфина РФ 64н от 21 декабря 1998 г.// Рос. налоговый курьер. – 1999. – № 11;

7. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347//Рос. газета. – 2003. – 25 янв.

**Пятый уровень** – методические указания, инструкции, рекомендации, письма:

1. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств: приказ Минфина РФ 49 от 13 июня 1995 г.// Фин. газета. – 1995. – № 28.

2. Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции РФ: Приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. № 347 // Рос. газета. – 2003. – 25 янв.

**Шестой уровень** – источники международного права:

1. О порядке опубликования и вступления в силу федеральных конституционных законов, федеральных законов, актов палат Федерального собрания: федер. закон от 14.06.1994 № 5-ФЗ;

2. О международных договорах Российской Федерации: [федер. закон от 15.07.1995 № 101-ФЗ](http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=139785)// СЗ РФ – 1994. – № 8. – Ст. 801.

**Седьмой уровень** – нормативные документы, разрабатываемые внутри самой организации: устав организации; учетная политика организации; коллективный договор; правила внутреннего трудового распорядка; положения об оплате труда, премировании работников.

Согласно ст. 21 402-ФЗ, регулирование в области бухгалтерского учета осуществляется через:

1) федеральные стандарты;

2) отраслевые стандарты;

3) рекомендации в области бухгалтерского учета;

4) стандарты экономического субъекта.

**Федеральные стандарты** независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1) определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к учету и списания;

2) допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3) порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации;

4) требования к учетной политике;

5) план счетов бухгалтерского учета;

6) состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности;

7) упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и другие вопросы.

**Отраслевые стандарты** устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности: в строительстве, торговле, сельском хозяйстве и т. д.

**Рекомендации в области бухгалтерского** учета применяются на добровольной основе в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов.

**Стандарты экономического субъекта** предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом так же самостоятельно, как и при определении объектов ведения бухгалтерского учета.

Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

***Контрольные вопросы:***

1. Судебная бухгалтерия: предмет, метод и функции учебной дисциплины.
2. Организация бухгалтерского учета на предприятии. Функции и задачи бухгалтерского учета.
3. Характеристика специальных методов бухгалтерского учета.

**Глава 2. Бухгалтерские документы, использование их данных в оперативно-разыскной и следственной практике**

***2.1 Документация как элемент метода бухгалтерского учета***

Способ сплошного, непрерывного наблюдения за хозяйственными фактами и их регистрации в специальных носителях информации получил в бухгалтерском учете название метода документации.

Документ наделяет юридической силой учетные данные и выступает ценным источником доказательств при рассмотрении дел в суде. Каждый факт хозяйственной жизни должен оформляться первичным учетным документом по различным вопросам производственной, хозяйственной и финансовой деятельности. К их числу относятся приказы, распоряжения, акты, договоры, протоколы, товарные накладные, ведомости и др. Недопустимо принимать к бухгалтерскому учету документы, оформляющие не имевшие места факты хозяйственной жизни.

Документ – это зафиксированная на материальном носителе информация с реквизитами, позволяющими ее идентифицировать. В целом документы бухгалтерского учета можно подразделить на три группы:

– первичная учетная документация;

– регистры бухгалтерского учета;

– бухгалтерская отчетность.

Первичный учетный документ составляется при совершении факта хозяйственной жизни, а если это не представляется возможным –непосредственно после его окончания. Данные, содержащиеся в первичных документах регистрируются в хронологическом порядке в учетных регистрах на соответствующих счетах бухгалтерского учета.

Руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета, определяет формы первичных учетных документов, а также учетных регистров.

Создание первичных учетных документов, порядок и сроки передачи их для отражения в бухгалтерском учете производятся в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота. Своевременное и качественное оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, а также достоверность содержащихся в них данных обеспечивают лица, составившие и подписавшие эти документы.

Согласно приказу Минфина РФ от 29 июля 1998 г. № 34н «Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации», перечень лиц, имеющих право подписи первичных учетных документов, утверждается руководителем организации по согласованию с главным бухгалтером.

В свободных строках первичных учетных документов обязательно ставятся прочерки. Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования.

Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. В остальные первичные учетные документы исправления могут вноситься лишь по согласованию с лицами, составившими и подписавшими эти документы, что должно быть подтверждено подписями тех же лиц, с указанием даты внесения исправлений.

**Требования,** предъявляемые к бухгалтерским документам:

– порядок оформления по всем обязательным реквизитам;

– действенность или достоверность;

– своевременность составления;

– нормативность или законность.

**Документы бухгалтерской отчетности** — это единая система документальной отчетности, которая группируется в определенные формы и характеризует финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчетный период. Бухгалтерская (финансовая) отчетность дает возможность оценить кредитоспособность предприятия, ликвидность его активов, установить наиболее срочные обязательства предприятия за отчетный период.

Отчетным годом для всех организаций является календарный год – с 1 января по 31 декабря включительно. В соответствии с Федеральным законом № 402-ФЗ от 6 декабря 2011 года «О бухгалтерском учете», приказом Минфина РФ от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. 06.04.15), а также приказом от 6 июля 1999 г. № 43н «Об утверждении положения по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации"» (ПБУ 4/99), в состав годовой бухгалтерской отчетности экономических субъектов, за исключением отчетности бюджетных организаций, входят:

– бухгалтерский баланс;

– отчет о финансовых результатах;

– отчет об изменениях капитала;

– отчет о движении денежных средств;

– отчет о целевом использовании средств.

По каждому числовому показателю бухгалтерской отчетности, кроме отчета, составляемого за первый отчетный период, должны быть приведены данные минимум за два года – отчетный и предшествующий отчетному.

Организация также должна составлять промежуточную бухгалтерскую отчетность за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года, если иное не установлено законодательством РФ.

Промежуточная бухгалтерская отчетность состоит из бухгалтерского баланса и отчета о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством РФ или учредителями (участниками) организации.

Организация должна сформировать промежуточную бухгалтерскую отчетность не позднее 30 дн по окончании отчетного периода, если иное не предусмотрено законодательством РФ, а годовую не позднее 90 дн по окончании отчетного года.

В соответствии с приказом Минфина России от 2 июля 2010 г. № 66н «О формах бухгалтерской отчетности организаций» (ред. 06.04.15), организации, которые вправе применять упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, формируют бухгалтерскую отчетность в следующем составе:

– бухгалтерский баланс;

– отчет о финансовых результатах;

– отчет о целевом использовании средств, куда включаются показатели только по группам статей (без детализации показателей по статьям).

***2.2 Классификация бухгалтерских документов***

Предпосылкой успешного использования различных бухгалтерских документов в практической деятельности правоохранительных органов является знание юристами классификации бухгалтерских документов.

***В зависимости от назначения*** бухгалтерские документы могут быть:

1. распорядительные, содержащие распоряжения о выполнении хозяйственных операций (наряд на работу, чек банку, платежное поручение);
2. исполнительные, отражающие совершенные хозяйственные операции (приходный кассовый ордер, накладные, акты, квитанции);
3. комбинированные, содержащие задание и данные об исполнении (расходный кассовый ордер);
4. документы учетного оформления – распределительные и группировочные ведомости, справки, ордера (составляются на основании первичных документов для подготовки и упрощения учетных записей в регистрах).

***По порядку отражения операций:***

1. первичные документы, предназначенные для оформления поступающей информации о фактах хозяйственной жизни (накладные, чеки, счета-фактуры, накладные, платежные поручения, приходные и расходные кассовые ордера, путевые листы, командировочные удостоверения и т. п.);
2. сводные документы – объединяющие несколько операций, отраженных в нескольких первичных документах (авансовый отчет, отчет кассира, кассовая книга).

***По способу охвата операции***:

1) разовые, в которых одним рабочим приемом оформляется один или несколько хозяйственных процессов (накладные, платежные требования, счет-фактура);

2) накопительные, в которых совершенные хозяйственные операции оформляются в несколько приемов, поэтапно (табель учета рабочего времени, ведомость учета выполненных работ, маршрутный лист).

***По количеству учитываемых позиций:***

1) однострочные, имеющие одну учетную позицию;

2) многострочные (расчетно-платежная ведомость).

***По месту составления документы могут быть:***

1) внутренние, составленные на данном предприятии (накладные на внутреннее перемещение материалов, на передачу на склад готовой продукции);

2) внешние, оформляющие хозяйственные операции между различными юридическими и физическими лицами (счет-фактура, платежное поручение, накладная на отпуск материалов на сторону).

***По качественным признакам:***

1. полноценные,
2. неполноценные (подложные, фиктивные).

**Полноценные** документы по форме и содержанию соответствуют правилам, которые отражены в законодательстве, и имеют доказательную силу.

**Неполноценные** — это документы, которые не отвечают требованиям закона и не имеют доказательной силы.

Они бывают следующих видов:

1. *неправильно оформленные*

– документы без необходимых реквизитов (без подписи, без даты);

– с лишними реквизитами (например, накладная с гербовой печатью и т. д.),

– с ненадлежащими реквизитами (например, чек на получение денег в банке, подписанный неправомочным лицом);

2) *отражающие незаконные операции или ложные сведения (подложные)*

Подлог в документах бывает двух видов:

а) материальный;

б) интеллектуальный.

Подложные документы могут отражать операции, которые в действительности не были совершены (бестоварные, безденежные документы);

1. *фиктивные документы.*

***2.3 Изъятие первичных учетных документов, их***

***значение при расследовании уголовных и иных дел***

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступлений в сфере экономики (раздел VIII УК РФ). Первичные учетные документы могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия, суда и прокуратуры, а также налоговыми инспекциями, органами внутренних дел на основании их постановлений в соответствии с законодательством РФ.

Изъятие бухгалтерских документов производится в следующих случаях:

1) нарушения законодательства о налогах и сборах;

2) оперативно-разыскной деятельности;

3) расследования уголовного дела;

4) производства по делам об административных правонарушениях.

1) При осуществлении налогового контроля выемка документов осуществляется по двум видам оснований:

– документы содержат сведения о налоговом правонарушении и есть достаточные основания полагать, что эти документы будут уничтожены, сокрыты и т. д. (ст. 89 НК РФ);

– налогоплательщик отказался от представления запрашиваемых при проведении проверки документов (ст. 93 НК РФ).

В рамках выездной налоговой проверки изъятие бухгалтерских документов сотрудником налоговой инспекции производится в том случае, если налогоплательщик не предоставил налоговому органу затребованные у него документы в пятидневный срок. На основании п. 3 ст. 94 НК РФ до начала выемки должностное лицо налогового органа предъявляет постановление о производстве выемки и разъясняет присутствующим лицам их права и обязанности. О производстве выемки, изъятия документов составляется протокол с соблюдением требований, предусмотренных статьей 99 НК РФ.

В случаях если для проведения мероприятий налогового контроля недостаточно копий документов проверяемого лица и у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов могут быть уничтожены, сокрыты, исправлены или заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документов в порядке, предусмотренном ст. 94 НК РФ. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются.

Изъятия документов оформляется протоколом в соответствии с требованиями процессуального законодательства Российской Федерации. Изготавливаются копии изымаемых документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы.

2) На территории Российской Федерации право осуществлять оперативно-разыскную деятельность предоставляется оперативным подразделениям:

– органов внутренних дел Российской Федерации;

– органов федеральной службы безопасности;

– федерального органа исполнительной власти в области государственной охраны;

– таможенных органов Российской Федерации;

– службы внешней разведки Российской Федерации;

– федеральной службы исполнения наказаний;

– органов по контролю за оборотом наркотических средств и психотропных веществ.

Изъятие документов производится в ходе проведения такого оперативно-разыскного мероприятия, как обследование помещений, зданий, сооружений, участков местности и транспортных средств. При проведении изъятия, изготавливаются копии документов, которые заверяются должностным лицом, изъявшим документы. Указанные копии документов и (или) электронные носители информации, содержащие копии изъятой информации, передаются лицу, у которого были изъяты эти документы, и (или) законному владельцу изъятых электронных носителей информации или обладателю содержащейся на них информации, о чем делается запись в протоколе (ст. 15 ФЗ «Об оперативно-разыскной деятельности»).

3) В рамках производства по уголовному делу документы могут быть изъяты в ходе проведения обыска, выемки или личного обыска.

Указанные действия вправе проводить прокурор в случае, если он участвует в производстве предварительного расследования и лично производит отдельные следственные действия (п. 3 ч. 2 ст. 37 УПК РФ), а также следователь – при осуществлении предварительного следствия по уголовному делу (п. 3 ч. 2 ст. 38 УПК РФ).

Изъятые документы приобщаются к материалам уголовного дела либо в качестве вещественных доказательств, либо в качестве иных документов.

Вещественными доказательствами согласно ст. 81 УПК РФ документы могут быть признаны в случае, если они сохранили на себе следы преступления либо они могут служить средствами для обнаружения преступления и установления обстоятельств уголовного дела. Документы, являющиеся вещественными доказательствами, остаются при уголовном деле в течение всего срока хранения последнего либо передаются заинтересованным лицам по их ходатайству (п. 5 ч. 3 ст. 81 УПК РФ).

4) Изъятие документов – мера обеспечения производства по делу об административном правонарушении (п. 4 ч. 1 ст. 27.1 КоАП РФ). Производится изъятие должностными лицами, уполномоченными составлять протоколы об административных правонарушениях. Перечень этих лиц приведен в статье 28.3 КоАП РФ. КоАП РФ. Согласно статье 29.10 КоАП РФ вопрос об изъятых документах должен быть решен в постановлении по делу об административном правонарушении. При этом документы, являющиеся вещественными доказательствами, подлежат оставлению в деле в течение всего срока хранения данного дела либо в соответствии с законодательством Российской Федерации передаются заинтересованным лицам.

Значение бухгалтерских документов в правоохранительной деятельности весьма многообразно:

1) документы являются предметом исследования судебно-бухгалтерской экспертизы (ст. ст. 195-207 УПК РФ), аудиторской проверки (307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»), проводимой по поручению органа дознания (следователя), а также документальной ревизии.

3) документы предъявляются в качестве доказательств (ст. 81, 84 УПК РФ; гл. 6 ГК; гл. 7 АПК РФ) обвиняемым, подозреваемым, свидетелем, ответчиком при выполнении отдельных следственных и судебных действий (проводимых, в том числе, с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуются следователем или судом.

На этапе, предшествующем возбуждению уголовного дела сведения, содержащиеся в бухгалтерских документах, могут стать предметом налоговой, аудиторской, а также прокурорской (доследственной) проверки, оперативно-разыскных мероприятий органов дознания и в конечном счете послужить основанием для возбуждения уголовного дела (ст. 140 УПК РФ).

***Контрольные вопросы:***

1. Характеристика обязательных реквизитов документа.
2. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам.
3. Полноценные и неполноценные бухгалтерские документы. Материальный и интеллектуальный подлог и способы их обнаружения.
4. Правовое основание изъятия бухгалтерских документов.

**Глава 3. Инвентаризация и использование ее данных в оперативно-разыскной и следственной практике**

***3.1 Инвентаризация: ее цели, задачи, условия обязательного проведения***

Имущество организации – это хозяйственные средства, контроль над которыми организация получила в результате совершившихся фактов ее хозяйственной деятельности и которые должны принести ей экономические выгоды в будущем. Как объект бухгалтерского учета имущество организации имеет двойственный характер: с одной стороны, оно представлено хозяйственными средствами, которые регулярно поступают в организацию или создаются собственными средствами, а с другой стороны – источниками его образования.

Источники формирования имущества организации представлены ее обязательствами и капиталом. Обязательства организации – это задолженность организации, являющаяся следствием прошлых событий ее хозяйственной деятельности, расчеты по которой должны привести к оттоку средств. Обязательства могут быть краткосрочными (срок погашения меньше года) и долгосрочными[[9]](#footnote-9).

Согласно требованиям федерального закона 402 –ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 г. активы и обязательства организации подлежат инвентаризации. Приказом Министерства финансов от 13.06.95 г. № 49 «Об утверждении методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств» утверждён порядок ее проведения.

**Инвентаризация —** этовыявление фактического наличия активов и обязательств организации, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

**Основные цели** инвентаризации:

– выявление фактического наличия имущества;

– сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;

– проверка полноты отражения в учете обязательств.

**Задачи** инвентаризации:

– контроль за сохранностью ценностей;

– выявление товарно-материальных ценностей (ТМЦ), частично потерявших свое первоначальное качество;

– выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью их последующей реализации;

– проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств;

– проверка реальной стоимости учтенных на балансе ТМЦ.

**Виды инвентаризации:**

– плановая, внеплановая;

– полная, неполная;

– сплошная, выборочная (по объектам).

Различают инвентаризацию основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, денежных средств и расчетов.

Случаи, сроки и порядок проведения инвентаризации, а также перечень объектов, подлежащих инвентаризации, определяются экономическим субъектом самостоятельно, за исключением случаев, когда ее проведение обязательно:

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

2) перед составлением годовой бухгалтерской отчетности, кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года. Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет. В районах, расположенных на Крайнем Севере и приравненных к ним местностях, инвентаризация товаров, сырья и материалов может проводиться в период их наименьших остатков;

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

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

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

6) при ликвидации (реорганизации) организации перед составлением ликвидационного (разделительного) баланса и в других случаях, предусматриваемых законодательством РФ или нормативными актами Министерства финансов РФ.

Инвентаризация может проводиться по инициативе следующих субъектов:

1) руководства организации, учреждения с целью осуществления контроля деятельности материально ответственных лиц и проверки достоверности отраженной в бухгалтерском учете информации о составе и размещении имущества;

2) одного или нескольких членов коллектива (при коллективной материальной ответственности);

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

Требование о проведении инвентаризации до возбуждения уголовного дела выражается в письменной форме путем составления мотивированного постановления. После возбуждения уголовного дела работники правоохранительных органов руководствуются УПК (ст. 38, 58, 140–146, 168, 270 УПК РФ).

**Основания для проведения инвентаризации по инициативе правоохранительных органов**:

1) фактические данные о присвоении или растрате чужого имущества, вверенного материально ответственному лицу (ст. 160 УК РФ), краже имущества посторонними лицами путем проникновения в хранилище или свободного доступа (ст. 158 УК РФ), сокрытии дохода и имущества предприятия (ст. 195 УК РФ), уклонении от уплаты налогов (ст. 198, 199 УК РФ);

2) сведения об изготовлении неучтенных товаров, завозе неучтенной или фальсифицированной и контрафактной продукции;

3) наличие информации об умышленной пересортице, о документально не оформленных ценностях, приписках, нарушении порядка ценообразования и об обмане потребителей (ст. 14.6, 14.7 КоАП РФ);

4) заявления граждан, сообщения средств массовой информации о фактах хищений и злоупотреблений;

5) задержание должностных, материально ответственных и иных лиц с поличным во время выноса, сокрытия товарно-материальных ценностей с целью их последующего хищения;

6) нарушение законодательства, регулирующего финансовую, хозяйственную, предпринимательскую и торговую деятельность, и др.

Успешному проведению инвентаризации способствует соблюдение ряда **требований:**

***1) комиссионности.*** Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. Персональный состав постоянно действующих и рабочих инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации в приказе, постановлении, распоряжении.

2) ***внезапности.*** Проведение инвентаризации должно быть для проверяемых неожиданным.

3) ***действительности***. Все виды товарно-материальных ценностей подлежат обязательному подсчёту, взвешиванию, обмеру.

1. ***непрерывности***. Если инвентаризация товарно-материальных ценностей не может быть закончена в течение одного дня, то в этом случае помещения, где хранятся ценности, при уходе инвентаризационной комиссии должны быть опечатаны.

***3.2 Этапы проведения инвентаризации***

1) подготовительный;

2) основной (рабочий);

3) заключительный.

1) Руководитель организации издает приказ о проведении инвентаризации с указанием сроков ее начала и окончания.

Председатель комиссии визирует все приходные и расходные документы на материальные ценности.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению. Перед началом инвентаризации материально ответственное лицо дает расписку комиссии в том, что к началу инвентаризации все ценности, поступившие под его ответственность, оприходованы или списаны в расход, а документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы комиссии.

После этого материально ответственное лицо составляет отчет, где выводит книжный остаток по каждому виду ценностей.

Инвентаризационной комиссией пломбируются места хранения ТМЦ, прекращается доступ посторонних.

В розничных предприятиях снимают остатки наличных денег и устанавливают выручку текущего дня.

2) Проверка комиссией фактического наличия материальных ценностей путем подсчета, взвешивания, обмера и запись результата в **инвентаризационные описи**, которые составляются в 3–4 экземплярах. Незаполненные строки должны быть прочеркнуты. Описи подписываются всеми членами комиссии и материально ответственным лицом.

3) Сравнение данных бухгалтерского учета по книжным остаткам с данными инвентаризационной описи. Составление сличительной ведомости или акта результатов инвентаризации.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием объектов и данными регистров бухгалтерского учета подлежат регистрации в бухгалтерском учете в том отчетном периоде, в котором она проводилась. Излишки должны быть оприходованы, а недостачи списаны:

1) основные средства, материальные производственные запасы, денежные средства и другое имущество, оказавшееся в излишке, приходуется и зачисляется на финансовые результаты организации (прибыль);

2) убыль ценностей в пределах установленных норм относится на издержки производства или обращения;

3) недостача ценностей сверх норм, а также в связи с порчей ценностей относится на виновных лиц. Руководитель предприятия обязан направить соответствующий материал в следственные или судебные органы и предъявить гражданский иск не позднее 5 дн после обнаружения недостачи;

4) недостача ценностей сверх норм естественной убыли, а также порча товаров и материалов в случае, когда конкретные виновники не установлены, списывается на финансовые результаты.

**Способы сокрытия недостач:**

– внесение в опись несуществующих товаров;

– последующие дописки количества товаров в инвентаризационные описи;

– составление бестоварных расходных накладных на другие организации;

– несвоевременное оприходование товаров.

**Способы сокрытия излишков:**

– невключение в опись фактически имеющихся ценностей;

– составление бестоварных приходных накладных;

– несвоевременное проведение по отчетности расходных документов.

***3.3 Использование результатов инвентаризации в оперативно-разыскной и следственной практике***

При проведении инвентаризации работники правоохранительных органов не могут входить в состав членов комиссии, но вправе, а иногда необходимо, присутствовать при этом для осуществления контроля за порядком проведения инвентаризации и предотвращения возможных искажений ее результатов, а также для воспрепятствования физическому и негативному психологическому воздействию со стороны заинтересованные в исходе дела лиц на членов инвентаризационной комиссии путем высказывания угроз, использования шантажа, подкупа и т. п.

Оперативные работники ОБЭП, следователи должны проконтролировать:

– заключены ли договоры о материальной ответственности между хозяйствующим субъектом и проверяемыми лицами;

– надлежащим ли образом осуществлялся контроль за деятельностью материально ответственных лиц;

– правильно ли ведется складской учет, имеются ли номенклатурные ценники и материальные ярлыки в местах хранения ценностей;

– опечатываются и сдаются ли под охрану в конце рабочего дня места хранения товарно-материальных ценностей;

– правильно и своевременно ли оформлялись передачи имущественных ценностей при смене материально ответственных лиц;

– достоверно ли были отражены в бухгалтерском учете выявленные расхождения при предыдущих проверках и др.

После проведенной инвентаризации, в ходе которой установлены факты недостач, излишков товарно-материальных ценностей и денежных средств, образовавшихся в результате совершенных работниками хозяйствующего субъекта злоупотреблений и хищений, сотрудники правоохранительных органов должны собрать необходимые материалы.

К числу первичных материалов, подлежащих сбору и анализу после проведенной инвентаризации, относятся:

1) заявление о недостаче (излишкам), растрате, хищении, подписанное руководителем предприятия (возможны заявления коллектива, учредителей, контролирующих органов, а также рапорт оперативного работника);

2) материалы инвентаризации с приложением первичных документов, подтверждающих факт недостачи (излишков), злоупотреблений, хищений, совершенных материально ответственными и иными лицами;

3) заключение служебной проверки, проведенной на основании решения собрания учредителей (руководителя, коллектива) и ходатайство о признании хозяйствующего субъекта гражданским истцом;

4) бухгалтерские и иные документы, представленные проверяемыми материально ответственными лицами членам инвентаризационной комиссии, но не принятые ими или бухгалтерией к зачету;

5) бухгалтерские и другие документы, вызывающие сомнения в их правдивости, т. е. содержащие подчистки, травления, перечеркивания, недопустимые исправления, а также черновые записи;

6) объяснение членов инвентаризационной комиссии, работников бухгалтерии предприятия о том, почему документы, представленные им материально ответственными лицами в свое оправдание, не были приняты;

7) объяснение материально ответственных лиц проверяемого хозяйствующего субъекта по обстоятельствам допущенной ими недостачи, излишка, растраты или совершения кражи, хищения;

8) договоры о материальной ответственности, заключенные между предприятием и работниками, допустившими недостачу (излишки), растрату или совершившими хищение (такие письменные договоры заключают при достижении 18-летнего возраста лицами, работающими кассирами, заведующими базами, кладовщиками, экспедиторами заведующими хозяйством, комендантами, заведующими магазинами, продавцами, буфетчиками и др.);

9) выписки из трудовых книжек подозреваемых в злоупотреблениях, хищениях материально ответственных и иных лиц с указанием данных об их трудовой деятельности (не увольнялись ли за утрату доверия коллектива, не были ли ранее судимы, какие имели поощрения, взыскания и др.);

10) материалы проверок различных контролирующих органов (налоговой инспекции, финансового отдела администрации, комитета по защите прав потребителей и др.), содержащие информацию о материально ответственных лицах, допустивших недостачу, излишки, хищение путем растрат или присвоения ценностей;

11) характеристики на материально ответственных лиц, подозреваемых в злоупотреблениях, растратах, хищениях, с места их работы, места жительства с указанием отношений к выполнению должностных обязанностей, окружающим, спиртным напиткам и др.;

12) справки о наличии или отсутствии судимостей на подозреваемых должностных, материально ответственных и иных лиц.

Оперативные работники ОБЭП должны изучить собранные материалы инвентаризации, дать им всестороннюю и объективную оценку с точки зрения их полноты и качества, содержания сведений криминального характера, полноты выполнения задания, указанного в письме или постановлении о назначении инвентаризации, возможности использования для доказательства совершенных злоупотреблений, хищении.

Работник ОБЭП должен опросить, а следователь допросить руководителя, учредителей, материально-ответственных лиц хозяйствующего субъекта, а также членов инвентаризационной комиссии для того, чтобы удостовериться в правильности проведения инвентаризации и обоснованности, объективности ее выводов.

После получения показаний от материально ответственных лиц оперативный работник ОБЭП и следователь должны произвести опрос (допрос) членов инвентаризационной комиссии. Работники правоохранительных органов в ходе проверки могут выявить нарушения сроков и отсутствие внезапности при проведении инвентаризации, формальное ее проведение, несвоевременное оформление инвентаризационных документов, отсутствие нескольких членов комиссии и т. д.

***Контрольные вопросы:***

1. Основные цели и задачи инвентаризации.
2. Условия обязательного проведения инвентаризации.
3. Требования к проведению инвентаризации.
4. Оценка и использование материалов инвентаризации следователем при доказывании преступлений.

**РАЗДЕЛ 2. ПРИМЕНЕНИЕ БУХГАЛТЕРСКИХ**

**ПОЗНАНИЙ СПЕЦИАЛИСТА**

**В ПРАВОПРИМЕНИТЕЛЬНОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ**

**Глава 1. Особенности проведения ревизий по**

**инициативе органов дознания и аппаратов следствия**

***1.1 Документальная ревизия, ее виды, цели и задачи***

**Документальная ревизия** – это система контрольных действий по документальной и фактической проверке законности, достоверности и экономической целесообразности производственной, финансовой деятельности организации за определенный период.

**Цель ревизии** – осуществление контроля соблюдения законодательства РФ за наличием и движением имущества, обязательств организации, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами. В ходе ревизии принимаются меры по пресечению выявленных нарушений, возмещению причиненного государству ущерба и привлечению к ответственности виновных лиц.

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

– соответствие осуществляемой деятельности учредительным документам;

– обоснованность расчетов сметных назначений;

– обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей;

– соблюдение финансовой дисциплины и правильности ведения бухгалтерского учета и составления отчетности;

– обоснованность операций с денежными средствами, ценными бумагами, основными средствами и инвестициями;

– расчеты по оплате труда и прочие расчеты с физическими лицами;

– обоснованность произведенных затрат, связанных с текущей деятельностью, и затрат капитального характера;

– обоснованность образования и расходования государственных внебюджетных средств;

– использование бюджетных средств по целевому назначению;

– полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами;

– формирование финансовых результатов и их распределение.

К очевидным недостаткам ревизии относится формальное ее проведение, когда используются преимущественно методы документальной проверки хозяйственных операций, а фактические мероприятия игнорируются, что приводит к односторонним выводам. Кроме того, проведение ревизии без привлечения других специалистов снижает ее качество.

Полномочия по контролю в финансово-бюджетной сфере осуществляются посредством плановых и внеплановых проверок, а также в рамках полномочий по внутреннему государственному финансовому контролю в сфере бюджетных правоотношений – ревизий и обследований. Проверки подразделяются на камеральные, выездные, а также встречные проверки.

В зависимости от подведомственной принадлежности проверяемых органов ревизии делятся на:

– вневедомственные,

– ведомственные,

– внутрихозяйственные.

**Вневедомственные ревизии** осуществляются ревизионными органами и налоговыми службами. Отсутствие ведомственной заинтересованности, хозяйственных связей и должностной зависимости ревизоров существенно повышает эффективность проводимого контроля. Акт вневедомственной ревизии подписывает только ревизор, а руководитель и главный бухгалтер предприятия лишь знакомятся с актом и подтверждают данный факт своими подписями.

**Ведомственные ревизии** осуществляются вышестоящими организациями, ведомствами и министерствами.

К ее основным недостаткам относятся:

1) отсутствие внезапности;

2) ведомственная заинтересованность;

3) обширная программа проверки и др.

**Внутрихозяйственные ревизии** проводятся крайне редко и чаще всего на крупных промышленных объектах.

Акт ведомственной и внутрихозяйственной ревизии подписывается ревизором, главным бухгалтером и руководителем ревизуемого подразделения.

По принадлежности контролирующих органов различают государственный и негосударственный контроль.

В соответствии с законодательством Российской Федерации проведение государственного финансового контроля возлагается на Счетную палату, Центральный банк РФ, Министерство финансов РФ, налоговые и таможенные органы, а также на контрольно-ревизионные органы федеральных органов исполнительной власти, субъектов РФ и муниципальных образований, главных распорядителей бюджетных средств.[[10]](#footnote-10)

По основаниям назначения различают плановые и внеплановые ревизии.

**Плановые** проводятся по заранее утвержденному руководителем вышестоящей организации плану (графику) для проверки подконтрольных структур в течение определенного срока (один раз в год или раз в два года). Например, акционерное общество обязано в соответствии со ст. 85 Федерального закона «Об акционерных обществах» проводить ревизию своей финансово-хозяйственной деятельности не реже одного раза в год, а ревизии подразделений, состоящих на республиканском бюджете, – не реже одного раза в два года.

Низкая эффективность плановой ревизии при выявлении различных нарушений в организации объясняется совместной работой ревизора и ревизуемых лиц, хозяйственными связями.

**Внеплановые** ревизии наиболее часто проводятся контрольно-ревизионными органами при наличии фактов злоупотреблений и нарушений финансовой дисциплины, а также по инициативе правоохранительных органов и при наличии признаков преступления или чрезвычайных обстоятельств.

В зависимости от способа проверки документации различают сплошные, выборочные и комбинированные ревизии.

При сплошной ревизии проверяется каждый документ, касающийся хозяйственной операции, при выборочной – отдельные документы. На практике наиболее часто проводят именно выборочные ревизии. Комбинированный способ предусматривает проверку отдельных групп документов сплошным методом, а в некоторых случаях выборочным.

По составу ревизионной группы ревизии могут быть бухгалтерскими и комплексными (когда привлекаются в случае необходимости другие специалисты – товароведы, технологи, экономисты и др.). Комплексные ревизии заключаются в системном изучении взаимосвязей между финансово-экономическими показателями, техникой, технологией и организацией производства; сохранности и эффективности использования производственных ресурсов (денежных, трудовых); соблюдения плановой, отчетной и финансовой дисциплины.

По повторяемости контрольных действийревизии бываютпервичные, повторные и дополнительные.

**Первичная** ревизия проводится по первоначальному плану, когда бухгалтерские документы и хозяйственные операции изучаются впервые.

**Дополнительная** ревизия проводится тем же ревизором с целью дополнения выводов первоначальной ревизии по вновь открывшимся обстоятельствам или по новым предоставленным документам.

**Повторная** ревизия проводится с целью проверки обоснованности выводов первоначальной ревизии и проводится обязательно другим ревизором.

* 1. ***Основания для назначения ревизии, этапы ее***

***проведения***

В соответствии с ч. первой ст. 144 УПК РФ при проверке сообщения о преступлении дознаватель, орган дознания, следователь, руководитель следственного органа вправе требовать производства документальных ревизий. Наиболее распространенными основаниями для проведения ревизии до возбуждения дела являются:

**–** подлоги в бухгалтерских документах;

– противоправная деятельность должностных лиц организации;

– крупные излишки или недостачи, выявленные по результатам инвентаризации

В постановлении о назначении ревизии излагаются признаки финансовых нарушений, определяется ревизуемый период и место проведения ревизии, указывается задание.

Основанием для проведения ревизии после возбуждения дела чаще всего являются:

– наличие в материалах дела отдельных фактов хищений, злоупотреблений, подлогов;

– обоснованное ходатайство подозреваемого (обвиняемого) о проверке его показаний, опровергающих предъявленное обвинение;

– установление в процессе расследования факта работы обвиняемого в другой организации на аналогичной должности;

– обнаружение в процессе расследования преступных связей подозреваемого (обвиняемого) с работниками других организаций, включенных в сферу расследования;

– сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дачи заключения без предварительного проведения ревизии.

Руководитель контрольно-ревизионного органа, получив требование правоохранительного органа о проведении ревизии, должен в 10-дневный срок направить ответ о возможности и сроках начала проведения ревизии. В случае неполноты представленных материалов контрольно-ревизионный орган запрашивает у правоохранительных органов дополнительные материалы.

**Этапы проведения ревизии**

**Подготовительный этап** начинается с издания приказа (распоряжения) о назначении ревизии, в котором определяется состав ревизионной группы и сроки проведения (45 рабочих дней). Допускается продление первоначально установленного срока ревизии лицом, назначившим Ревизию, на основании мотивированного представления Руководителя ревизионной группы, но не более чем на 30 рабочих дней.

Каждому ревизору выдается удостоверение на проведение ревизии, которое подписывается руководителем и заверяется печатью. Ревизоры знакомятся с содержанием материалов предыдущих ревизий, анализируют предварительно изъятые документы организации и составляют программу ревизии.

В ней обосновывают возможные методы проверки, обсуждают необходимость привлечения специалистов или экспертов, а также вызов лиц для получения письменных объяснений.

**Основной этап** начинаетсяс предъявления руководителю ревизуемой организации документов о назначении ревизии.

Затем опечатываются места хранения денежных средств, материальных ценностей, складские помещения. Ревизоры выделяют участки хозяйственной деятельности и операций, требующие проверки, знакомятся с учредительными и нормативными документами организации. После осуществляют детальное исследование хозяйственных операций, проверку первичных бухгалтерских документов и отчетности.

**Заключительный этап** – составление акта ревизии.

* 1. ***Составление акта ревизии, оценка результатов***

***проведенной проверки***

Акт ревизиисостоит из вводной, описательной и итоговой частей.

***Вводная часть акта ревизии*** включает в себя***:***

– наименование темы ревизии;

– основание для проведения ревизии (плановый характер ревизии или ссылку на задание);

– дата начала и окончания ревизии;

– дата и место составления акта ревизии;

– кем и на каком основании проведена ревизия (номер и дата удостоверения, ФИО ревизора);

– список присутствовавших при ревизии лиц;

– краткое изложение обстоятельств дела;

– проверяемый период и сроки проведения ревизии;

– полное наименование и реквизиты организации (ИНН);

– ведомственная принадлежность и наименование вышестоящей организации;

– сведении об учредителях;

– основные цели и виды деятельности организации, лицензии;

– перечень и реквизиты всех счетов в кредитных учрежде­ниях, включая депозитные, а также лицевые счета, откры­тые в органах федерального казначейства;

– кто в проверяемый период являлся руководителем и главным бухгалтером (бухгалтером);

– кем и когда проводилась предыдущая ревизия, что сделано по устранению ею выявленных недостатков и нарушений.

***Описательная часть*** содержит описание фактов выявленных нарушений таким образом, чтобы по каждому из них имелись документально обоснованные ответы на следующие вопросы:

– объект нарушения (инструкция, приказ, постановление и т. д. с указанием пункта, параграфа и содержания нарушения);

– нарушитель (с указанием должностных или МОЛ);

– время нарушения (дата или период совершения нарушения или злоупотреблений);

– способ нарушения, описание методов проверки;

– причины и условия, способствующие нарушениям;

– размер причиненного ущерба.

***Итоговая часть*** содержит мотивированные ответы ревизора на поставленные вопросы. Не допускается включение в акт сведений из следственных материалов, следует избегать юридической квалификации фактов, «злоупотребление служебным положением», «мошенничество», «хищение», «вина», «умысел» и др.

К акту прилагается письменное объяснение должностных и материально ответственных лиц по фактам правонарушения, а также предложения, возникшие при проведении ревизии, относительно снижения издержек, повышения производительности труда, увеличения прибыли и др.

Промежуточный акт ревизии составляют, когда выявленные нарушения могут быть срыты и требуется срочно принять меры. К акту ревизии прилагаются копии документов с выявленными нарушениями, объяснения должностных и материально ответственных лиц.

Акт ревизии составляется в двух экземплярах, подписывается ревизором и направляется для ознакомления руководителю и главному бухгалтеру на 5 рабочих дней. В случае отказа руководителя организации подписать или получить акт ревизии (проверки) руководителем ревизионной группы в конце акта делается запись об отказе.

Акт ревизии в тот же день направляется проверенной организации заказным почтовым отправлением с письменным уведомлением.

Ознакомившись, должностные лица вправе направить свои письменные возражения, замечания и объяснения по предоставленному им акту.

Ревизоры обязаны проверить обоснованность изложенных в письменных возражениях, замечаниях и объяснениях фактов и в течение 10 рабочих дней дать по ним соответствующее письменное заключение.

Акт завершенной ревизии (проверки) после его оформления и дополнения возражениями, замечаниями и заключением проверяющего должен быть предоставлен руководству контрольно-ревизионного органа.

В акт (проверки) после его подписания проверяющим и должностными лицами ревизуемой организации не допускается внесение каких-либо изменений.

Акт ревизии (проверки) с приложениями в 5-дневный срок после предоставления его руководству контрольно-ревизионного органа направляется по описи правоохранительному органу, по поручению которого производилась ревизия (проверка).

Правоохранительный орган, который был инициатором ревизии (проверки) обязан оказывать содействие проверяющим в техническом оформлении акта – печатании, копировании документов, а также в его подписании, обеспечивая присутствие должностных, материально ответственных и других лиц, выполняющих управленческие функции в ревизуемой организации.

В случае отказа должностных лиц от подписания акта ревизии (проверки) составляется дополнительный акт по этому вопросу за подписью проверяющих и присутствующих при этом должностных и других лиц.

Акты ревизий (проверок), проводимых по инициативе контрольно-ревизионного органа, в которых выявлены факты правонарушений в сфере экономики, передаются в правоохранительный орган в 10-дневный срок после завершения их оформления.

Передаваемые материалы должны содержать:

а) письменное сообщение за подписью руководителя (заместителя) контрольно-ревизионного органа, в котором кратко излагается суть выявленных нарушений законодательства;

б) подлинник акта ревизии с приложением, подтверждающим выявленные нарушения;

в) объяснения и возражения должностных лиц по акту ревизии (проверки);

г) письменные заключения проверяющих (при наличии возражений по акту).

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведенных ревизий (проверок) в установленные сроки рассматривает их и при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные ст. 109 УПК, информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

Получив акт ревизии, следователь оценивает результаты проверочных действий в следующем порядке:

– формальная проверка (наличие в акте всех подписей, копий документов, письменных объяснительных в приложении);

– проверка по существу (использование ревизорами всех возможных методов, привлечение к проверке специалистов);

– следственным путем при проведении допросов.

После изучения акта первичной ревизии следователь принимает одно из следующих решений:

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

– при наличии существенных недостатков в материалах ревизии возвратить их органу, проводившему ревизию, для доработки;

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

**Дополнительная ревизия** назначается в случаях, когда:

а) заинтересованные лица не присутствовали при ревизии и не представили объяснения;

б) ревизия по отдельным вопросам проведена поверхностно или выборочным методом, в то время как требовалась сплошная проверка;

в) в ходе расследования появилась необходимость расширить объем проверки;

г) первоначальная ревизия проведена без привлечения специалиста из другой области знаний, что повлияло на ее результаты;

д) в акте первичной ревизии имеются противоречия и их устранение возможно путем проведения дополнительной ревизии;

е) выводы ревизора противоречат материалам дела и необходимо поверить их правильность путем проведения дополнительной ревизии.

**Повторная ревизия** проводится:

1) когда установлен общий низкий методический уровень проведения первичной ревизии;

2) когда выявлена недобросовестность ревизора по любым мотивам (его заинтересованность в исходе дела, умышленное искажение данных учета и т.д.).

3) по требованию эксперта-бухгалтера либо обвиняемого, оспаривающего результаты первичной проверки ревизора.

***Контрольные вопросы:***

1. Понятие документальной ревизии.
2. Основания для назначения ревизии.
3. Оценка следователем акта ревизии.
4. Назначение дополнительной и повторной ревизии.

**ГЛАВА 2. Организация и проведение судебно-бухгалтерской экспертизы**

* 1. ***Понятие и виды судебно-экономических экспертиз***

**Судебная экспертиза** — процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в определенной 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.

В ст. 188 ГПК, ст. 58, 168 УПК и ст. 25.5 КоАП предусмотрена возможность привлечения к производству следственных и судебных действий специалиста. Он использует свои специальные знания и навыки для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств. Оказывает помощь в постановке вопросов эксперту (ст. 58 УПК), а также дает разъяснения в виде показаний или заключения сторонам и суду по вопросам, входящим в его профессиональную компетенцию (ст. 58 УПК, 188 ГПК). Сведения о фактах, установленных специалистом, фиксируются в протоколе следственного или судебного действия, протоколе об административном правонарушении, которые наряду с заключением и показаниями специалиста являются доказательствами.

Государственная судебно-экспертная деятельность основывается на принципах законности, соблюдения прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица, а также независимости эксперта, объективности, всесторонности и полоты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники.

Эксперт не может находиться в зависимости от органа или лица, назначивших экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела; он дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований в соответствии со своими специальными знаниями. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством РФ (ст. 302 УК РФ).

К числу наиболее распространенных судебных экспертиз относятся судебно-экономические:

**– судебно-бухгалтерская экспертиза (СБЭ)–** исследование записей бухгалтерского учета с целью установления наличия или отсутствия в них искаженных данных при учете фактов посту­пления, хранения, выбытия, реализации ТМЦ, поступления и расходования денежных средств (приказ Минюста РФ от 27.12.2012 № 237 «Об утверждении Перечня родов (видов) судебных экспертиз, выполняемых в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России, и Перечня экспертных специальностей, по которым представляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в федеральных бюджетных судебно-экспертных учреждениях Минюста России»).

**– финансово-экономическая экспертиза –** исследование показателей финансового состояния и финансово-экономической деятельности хозяйствующего субъекта с целью обнаружения признаков и способов искажения финансовых результатов деятельности при осуществлении расчетов с бюджетом, выполне­нии договорных обязательств, анализе фиктивных и преднамеренных банкротств, распределении и выплате дивидендов, проверке законности совершения операций с ценными бумагами, инвестициями и прочими (приказ Минюста России от 27.12.2012 № 237).

Судебная экспертиза может производиться вне государственных судебно-экспертных учреждений лицами, обладающими специальными знаниями в области науки, техники, искусства или ремесла, но не являющимися государственными судебными экспертами (ст.41 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»)

**– финансово-кредитная экспертиза** выявляет способы получения кредита без материального и правового обеспечения, проводит анализ возврата кредита, документального оформления расчетов по целевому расходованию кредитных средств, выявляет случаи уклонения от погашения кредиторской задолженности.

– судебная **инженерно-экономическая** **экспертиза** выявляет реальный экономический эффект от новаций в производственной сфере, негативные явления при оплате труда. Она изучает производственные результаты деятельности организации, показатели эффективности внедрения новой техники, технологии.

**Основными задачами судебно-бухгалтерской экспертизы являются**:

1) проверка и установление факта и размера недостачи или излишков ТМЦ, денежных средств, а также времени и места их возникновения;

2) проверка обоснованности списания сырья, материалов, готовой продукции и товаров на производство, в действи­тельности похищенных со склада;

3) выявление случаев нарушения финансовой дисциплины;

4) определение соответствия совершенных операций нормам закона;

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

6) определение правильности или ошибочности методи­ки бухгалтерского учета, применяемой на данном предприя­тии или организации;

7) выявление нарушений правил учета и отчетности;

8) установление правильности или ошибочности методи­ки проведения документальной ревизии;

9) выявление условий, способствующих совершению злоупотреблений;

10) определение действительного состояния расчетов между предприятиями и организациями;

11) разработка предложений по борьбе со злоупотреблениями и др.

**Общая цель** заключается в установлении правильности ведения бухучета и составления отчетности, установления достоверности фактов хозяйственной деятельности.

**Предметом** являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности.

К общим **объектам исследования** эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; записи в регистрах аналитического и синтетического учетов; бухгалтерская отчетность.

**Специальными объектами** исследования могут являться: акты документальной ревизии, заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков, и выемок).

***2.2 Основания для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы***

Согласно ч. 1 ст. 195 УПК РФсуществуют фактическое и юридическое основание для назначения СБЭ.

**Фактическим основанием** является:

– возникновение перед следователем, иным лицом, производящим предварительное расследование, вопросов, для разрешения которых требуются специальные познания

– заявленное ходатайство о проведении экспертизы потерпевшим, обвиняемым, подозреваемым или их представителями;

– имеющиеся противоречия между результатами ревизии, инвентаризации и материалами дела;

– противоречия в выводах первоначальной и повторной ревизий;

– необходимость уточнения правильности определения недостачи и периода ее образования;

– отказ ревизора принять к зачету документы, предъяв­ленные обвиняемым;

– использование ревизором сомнительной методики для определения материального ущерба;

– если такая необходимость вызвана заключением другого вида экспертизы;

– решение или приговор суда по делу отменены вышестоящим судом и в определении об отмене приговора или решения указано на необходимость проведения экспертизы;

**Юридическим основанием** назначения СБЭ является:

– вынесение следователем, дознавателем или судом **постановления** или **определения** о назначении экспертизы.

Выносимое следователем постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей:

1) вводной части, включающей в себя наименование, дату, место составления, звание и фамилию следователя, по какому делу составлено постановление;

2) описательной части, содержащей фабулу дела, основание для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, ссылки на статьи УПК РФ, в соответствии с которыми назначается экспертиза;

3) резолютивной части, включающей в себя решение о на­значении экспертизы, указание, кому поручается производ­ство экспертизы, формулировку вопросов, выносимых на разрешение, материалы дела, представляемые в распоряже­ние эксперта.

Поскольку эксперт-бухгалтер обладает познаниями только в одной области, то при наличии у следователя или суда разнородных вопросов проведение экспертизы будет поручено экспертам разных экспертных специальностей, которые будут проводить комплексную экспертизу (ст. 57,201 УПК). Комиссионнаяэкспертиза производится не менее чем двумя экспертами одной специальности и может быть вызвана сложностью предстоящего исследования.

Порядок направления материалов уголовного дела для производства судебной экспертизы предусмотрен в ст. 199 УПК РФ.

Постановление о назначении судебной экспертизы и материалы, необходимые для ее производства следователь направляет руководителю экспертного учреждения, который поручает ее производство конкретному эксперту или нескольким экспертам и уведомляет об этом следователя. Он разъясняет эксперту его права и ответственность, предусмотренные статьей 57 УПК РФ. Если в данном экспертном учреждении нет эксперта конкретной специальности, то руководитель возвращает постановление, указав мотивы, по которым произ­водится возврат. В случае, если судебная экспертиза производится вне экспертного учреждения, то следователь вручает постановление и необходимые материалы эксперту и разъясняет ему права и ответственность. Если для производства судебной экспертизы представленных материалов недостаточно или эксперт считает, что не обладает достаточными знаниями для ее производства, то он вправе возвратить постановление без исполнения.

***2.3 Заключение эксперта***

На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его. Подписи эксперта иди комиссии удостоверяются печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Следователь также вправе по собственной инициативе или по ходатайству иных участников процесса допросить эксперта для разъяснения данного им заключения. При этом допрос до представления заключения не допускается. Эксперт не может быть допрошен по поводу сведений, ставших ему известными в связи с производством экспертизы, если они не относятся к предмету данной судебной экспертизы (ст. 205 УПК РФ). Заключение эксперта-бухгалтера структурно состоит из трех частей и приложения.

**Во вводной части указывается:**

– наименование экспертизы и её вид (дополнительная, повторная, комиссионная);

– сведения об органе или о лице, назначивших судебную экспертизу;

– основание для производства экспертизы

– дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;

– сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество, образование, специальность, учёная степень и звание, занимаемая должность;

– даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;

– вопросы, поставленные перед экспертом или комиссией экспертов;

– перечень поступивших материалов;

– сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;

– сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение;

**В исследовательской части:**

– излагаются процесс исследования бухгалтерских документов, его результаты, а также даётся научное обоснование установленным фактам;

– описываются методы и способы исследования бухгалтерских документов;

– делается ссылка на соответствующие нормативные акты, действовавшие в исследуемый период;

– при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения её выводов с выводами первоначальной экспертизы.

Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определённый раздел исследовательской части заключения.

**Выводы** эксперта-бухгалтера должны быть чётко сформулированы в виде ответов на поставленные вопросы и в той последовательности, в какой эти вопросы были указаны во вводной части.

**Приложение** представляет собой составную часть исследовательской части заключения. Оно обычно состоит из таблиц, расчетов, расшифровок и детализации отдельных фактов.

* 1. ***Основания для назначения дополнительной и***

***повторной экспертизы***

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

а) связь заключения с другими источниками доказательств;

б) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теорети­ческая подготовка; опыт работы по специальности и другие личностные качества;

в) факторы процессуального характера: соблюдение про­цессуальных норм при производстве экспертизы; наличие в деле доказательств, на которых основывается заключение; достоверность доказательств, положенных в основу заключе­ния (являются ли доброкачественными материалы, представ­ленные для исследования эксперту); значение для дела фак­тов, установленных экспертом;

г) соответствие заключения поставленным вопросам; обоснованность заключения документами, учетными записями и другими материалами; отсутствие пробелов, ошибок, противоречий в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы следователя должны быть определенными, не допускающих предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения.

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

– признать заключение качественным, согласиться с ним, приобщить его к делу и использовать в качестве дока­зательства;

– обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счетные ошибки, неправильные ссылки на документы; указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо посредством его допросов правоприменителем (в порядке ст.205 УПК РФ);

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

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

По объему исследования экспертизы делятся на основные и дополнительные (ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК).

**Дополнительная экспертиза** назначается при неполноте или неясности выводов основной экспертизы:

– возникновении у следователя новых вопросов в связи с заключением эксперта или возникших в ходе дальнейшего расследования;

– необходимости разъяснения и дополнения заключения эксперта, требующих проведения исследования;

Она назначается не для опровержения результатов основной экспертизы, а для разъяснения, уточнения, она поручается тому же эксперту, однако может быть назначен и другой эксперт.

Основанием для назначения **повторной экспертизы** в соответствии с ч. 2 ст. 207 УПК являются случаи, когда:

– первичное исследование проводил эксперт, подлежащий отводу;

– эксперт в ходе первичной экспертизы исследовал не все предъявленные документы и материалы;

– нарушены процессуальные нормы при производстве первичной экспертизы;

– первоначальное заключение находится в противоречии с документами и материалами дела и составлено лицом, квалификация которого вызывает сомнения;

– при первоначальной экспертизе по окончании работы эксперта у следователя появились новые материалы, противоречащие первоначально исследованным и положенным в основу заключения.

Повторная экспертиза поручается новому эксперту.

За дачу заведомо ложного заключения в уголовном процессе эксперт-бухгалтер несет ответственность в соответствии со ст. 307 УК РФ, за разглашение данных предварительного расследования по ст. 310 УК РФ. Заведомо ложное заключение эксперта при производстве по делу об административном правонарушении влечет соответственно административную ответственность (ст. 17.9 КоАП РФ). Статья 129 Налогового кодекса предусматривает наступление ответственности эксперта в случае его отказа от участия в проведении налоговой проверки или дачи заведомо ложного заключения.

***Контрольные вопросы:***

1. Основания назначения первичной, комплексной, комиссионной экспертиз.
2. Структура постановления следователя о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.
3. Права и обязанности эксперта-бухгалтера.
4. Заключения эксперта, его структура, методика составления.
5. Оценка заключения следователем, судом. Основания для назначения дополнительной и повторной экспертизы.

**ГЛАВА 3. Использование бухгалтерских знаний при выявлении незаконных операций**

* 1. ***Исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке***

**Источники информации:**

– О Центральном банке РФ (Банке России): федер. закон № 86-ФЗ от 10.07.2002. // Парламент. газета. – 2002. –13 июля;

– О национальной платежной системе: федер. закон № 161-ФЗ от 27.07.11 г. //Рос. газета. – 2011.– 30 июня;

– О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт: федер. закон № 54-ФЗ от 22.05.2003// СЗ РФ. – 2003. – № 21.– Ст. 1957;

– О валютном регулировании и валютном контроле: федер. закон № 173-ФЗ от 10.12.2003// СЗ РФ.– 2003.–№ 50.– Ст. 4859;

– Положение о правилах осуществления перевода денежных средств (утв. Банком России 19.06.2012 г.№ 383-П, зарегистрировано в Минюсте России 22.06.2012 №24667) // Вестник Банка России. – 2012. – № 34;

– Положение о платежной системе банка России от 29 июня 2012 г. № 384-П// Вестник Банка России. – 2012. – №36;

– [О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории РФ](garantF1://487112.0)**:** Положение ЦБР от 16 июля 2012 г. № 385-П//Вестник Банка России. –2012.– № 56 –57;

– О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства: указание Банка России от 11.03.2014 № 3210-У, зарегистрировано в Минюсте России 23.05.2014 № 32404)// Вестник Банка России. – 2014. – № 46;

– О предельном размере расчетов наличными деньгами и расходовании наличных денег, поступивших в кассу юридического лица или кассу индивидуального предпринимателя: указание ЦБР от 20 июня 2007 г. № 1843-У // Вестник Банка России.– 2007.–№39;

– Об осуществлении наличных расчетов: указание Банка России от 07.10.2013 № 3073-У

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

– Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации: постановление Госкомстата России от 18.08.98 г. № 88//Российский налоговый курьер. –2000.– № 11 (Альбом унифицированных форм первичной учетной документации по учету результатов инвентаризации).

Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке решает следующие **задачи**:

– определяет целевое расходование денежных средств;

– устанавливает сумму причиненного организации ущерба и ответственных лиц;

– выявляет причины правонарушения и разрабатывает профилактические мероприятия.

**Объектами** исследования являются:

– сохранность денежных средств;

– правильность оформления кассовых и банковских операции первичными документами;

– достоверность отражения записей в регистрах синтетического и аналитического учета, главной книге, бухгалтерской отчетности;

– недостача денежных средств, причиненный ущерб.

**Выявление незаконных кассовых операций.**

Начиная с 1 июня 2014 г. выдача наличных денежных средств из кассы организации осуществляется с соблюдением требований указания Банка России от 11.03.2014 № 3210-У «О порядке ведения кассовых операций юридическими лицами и упрощенном порядке ведения кассовых операций индивидуальными предпринимателями и субъектами малого предпринимательства». Осуществление наличных расчетов производится в соответствии с указанием Банка России от 07.10.2013 № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов».

В соответствии с п. 2 указания 3073-У индивидуальные предприниматели и юридические лица не вправе расходовать поступившие в их кассы наличные деньги, за исключением следующих целей:

– выплаты работникам, включенные в фонд заработной платы, и выплаты социального характера;

– выплат страховых возмещений (страховых сумм) по договорам страхования физическим лицам, уплатившим ранее страховые премии наличными деньгами;

– выдачи наличных денег на личные (потребительские) нужды индивидуального предпринимателя, не связанные с осуществлением им предпринимательской деятельности;

– оплаты товаров, работ, услуг;

– выдачи наличных денег работникам под отчет;

– возврата за оплаченные ранее наличными деньгами и возвращенные товары, невыполненные работы, не оказанные услуги;

Расчетный счет – это обязательный реквизит юридического лица, он открывается в момент регистрации организации в государственных органах. Безналичные расчеты в РФ осуществляются на основе ГК РФ. Порядок проведения безналичных расчетов регламентируется Положением о правилах осуществления перевода денежных средств № 383-П.

Конкретная форма безналичных расчетов устанавливается в договоре между плательщиком и получателем средств. Безналичные расчеты могут осуществляться с использованием следующих первичных документов:

– **платежного поручения.** Этим документом организация поручает своему банку перечислить со своего счета определенную сумму (документ действителен в течение десяти дней со дня выписки).

– ч**ека** содержит распоряжение банку от чекодателя произвести платеж чекодержателю.

– **инкассового поручения.** Применение инкассовых поручений при расчетах по инкассо осуществляется при наличии в договоре банковского счета между плательщиком и банком плательщика условия о списании денежных средств с банковского счета плательщика и представлении плательщиком в банк плательщика сведений о получателе средств, имеющем право предъявлять инкассовые поручения к банковскому счету плательщика, об обязательстве плательщика и основном договоре,

– **аккредитива –** условного денежного обязательства об оплате определенной суммы ее поставщику, которое дает банк организации-плательщику. Бывает аккредитив акцептной и без акцептной формы.

– **требования получателя** – по нему поставщик предъявляет требование к своему плательщику об оплате определенной суммы.

**Прием наличных денежных средств в кассу** **организации** оформляются приходными кассовыми ордерами 0310001. Деньги из кассы организации выдаются по расходному кассовому ордеру 0310002 по предъявлении документа, подтверждающего личность получателя (п. 6, абз. 2 п. 6.1 п. 6 Указания Банка России № 3210-У).

Кассовые документы оформляются: главным бухгалтером, бухгалтером или кассиром, либо руководителем (при отсутствии главного бухгалтера и бухгалтера). Кассовые документы подписываются главным бухгалтером или бухгалтером, а также кассиром. В случае ведения кассовых операций и оформления кассовых документов руководителем кассовые документы подписываются им.

Индивидуальные предприниматели, ведущие в соответствии с законодательством Российской Федерации о налогах и сборах учет доходов или доходов и расходов и (или) иных объектов налогообложения либо физических показателей, характеризующих определенный вид деятельности, кассовые документы могут не оформляться.

Операции по каждому приходному и расходному кассовому ордеру переносятся в кассовую книгу. В конце рабочего дня кассир сверяет данные и выводит в ней сумму остатка наличных денежных средств. Все подлоги в кассовой книге можно разделить на три вида:

а) неправильный подсчет денежных сумм;

б) неправильный перенос денежного остатка;

в) бездокументальные записи.

Руководитель хозяйствующего субъекта должен периодически организовывать внезапные проверки кассы. [Фактический](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%A4%D0%B0%D0%BA%D1%82) остаток денежных средств в кассе сверяется с данными кассовой книги. Если выявляется расход денег из кассы, не подтверждённый подписью получателя, то он оформляется как [недостача](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9D%D0%B5%D0%B4%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%87%D0%B0). На основании договора о полной [материальной ответственности](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9C%D0%B0%D1%82%D0%B5%D1%80%D0%B8%D0%B0%D0%BB%D1%8C%D0%BD%D0%B0%D1%8F_%D0%BE%D1%82%D0%B2%D0%B5%D1%82%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%B5%D0%BD%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%8C) такая недостача может быть взыскана с кассира в полном объёме. Если в кассе будет выявлен [излишек](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%B7%D0%BB%D0%B8%D1%88%D0%B5%D0%BA) средств, то он приходуется как [доход](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%94%D0%BE%D1%85%D0%BE%D0%B4) предприятия.

**Проверка авансовых отчетов*.*** Расчеты, производимые наличными денежными средствами, оформляются через подотчетных лиц. Выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

Выдача наличных денег из кассы под отчет на расходы, связанные с осуществлением деятельности организации, производится по расходному кассовому ордеру на основании заявления подотчетного лица, составленного в произвольной форме. Заявление должно содержать запись о сумме наличных денег и о сроке, на который выданы наличные деньги, личную подпись руководителя и дату.

В соответствии с абз. 2 п. 6.3 п. 6 указания Банка России № 3210-У авансовый отчет об израсходованных суммах представляется работником в срок, не превышающий трех рабочих дней после дня истечения срока, на который выданы наличные деньги под отчет, или со дня выхода на работу (что согласуется с п. 26 Положения). Проверка авансового отчета, его утверждение руководителем и окончательный расчет по авансовому отчету осуществляются в срок, установленный руководителем.

Прием неизрасходованных денежных средств от работника производится по приходному кассовому ордеру. При этом работнику в подтверждение получения наличных денежных средств выдается квитанция к приходному кассовому ордеру (п. 5, п. 5.1 п. 5 указания Банка России № 3210-У). Передача выданных под отчет наличных денег одним лицом другому запрещается.

Авансовые отчеты проверяются сплошным методом, при этом устанавливается целесообразность выданных авансов, законность использования подотчетных сумм, правильное оформление документов, приложенных к авансовому отчету, своевременность возврата использованных подотчетных сумм.

Последовательность проверки:

– проверяется наличие приказа на выдачу денежных средств в подотчет.

– проверяются сроки возвращения и размеры авансированных сумм.

–.проверяется законность и целесообразность возмещения командировочных расходов.

**Типичные нарушения при расчетах с подотчётными лицами:**

– отсутствие приказа о направлении сотрудника в командировку;

– выдача сумм на расходы, которые могут быть оплачены через банк;

– скрытое кредитование работников путем выдачи им авансов;

– хищение денежных средств путем не отражения в учете записей;

– списание на расходы без предварительного оприходования материальных ценностей, купленных подотчетным лицом;

– расход аванса не по назначению.

**Исследование денежного чека** заключается в поверке правильности его оформления и взаимосвязи с другими учетными документами. Сопоставление денежных чеков с их корешками может способствовать выявлению несоответствий и фактов использования ненадлежащих чеков. Вместе с тем сопоставление данных приходного кассового ордера, кассовой книги, отчета кассира, денежного чека и его корешка, кассового журнала по расходу позволит установить факт получения конкретной наличной суммы денег в банке; лицо, получившее эти деньги, и лиц, заверивших денежные документы своими подписями, а также факт неоприходования денежных средств в кассе организации.

**Типичные нарушения при заполнении чека:**

– наличие подчисток и исправлений;

– отсутствие данных получателя (номер паспорта, подпись и др.), подписей должностных лиц банка, оформивших чек и выдавших деньги.

Неоприходование поступающих в кассу денег может осуществляться путем подделок или искажения содержания банковских выписок из лицевого счета организации.

При работе с выписками следует установить наличие в бухгалтерии организации всех выписок, выданных банком за исследуемый период. Поскольку в банковской выписке дата входящего остатка денежных средств на счете соответствует дате предыдущей выписки, их сверка позволит выявить факт отсутствия одной или нескольких выписок. Это может свидетельствовать как о ненадлежащем хранении учетных документов в организации, так и об умышленном уничтожении выписки с целью сокрытия факта неоприходования наличных денег, полученных в банке.

Следующим этапом работы с банковскими выписками является выявление в них материального и интеллектуального подлогов. При материальном подлоге изменения (подчистки, подтирки, дописки цифр и т. п.) вносятся в подлинные выписки либо изготавливаются полностью подложные банковские выписки с соответствующей подделкой печатей, штампов и подписей работников банка. Подобные подлоги, а также сумма полученных в банке, но не оприходованных в организации денежных средств выявляются путем сопоставления экземпляра выписки, имеющейся в организации, с другим экземпляром банковской выписки, являющимся подлинным лицевым счетом, хранящимся в учреждении банка.

**Передача наличных денег в банк** оформляется объявлением на взнос наличными. Оно состоит из трех частей. Одна часть отдается на руки лицу, внесшему деньги, в момент совершения операции, другая часть – банку, третья часть – получателю, владельцу счета, на который были переведены деньги.

Снимают наличность со счета в банке на основании **чеков** из чековой книжки для получения наличных денег.

Регистром аналитического учета по счетам в банке является **выписка банка** с этих счетов, которая одновременно является лицевым счетом клиента банка. Она выдается банком ежедневно на руки клиенту по мере прохождения банковских операций. Выписка содержит показатели остатков денежных средств и суммы прихода и расхода средств на счете, которые должны быть подтверждены первичными документами (они прилагаются к выписке банка и имеют отметку банка о прохождении операций).

Проверяется соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи денежной выручки в банк, уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу за прове­ряемый период, и сопоставляется с суммой денег, сданных в банк. Проверяется своевременность возврата в банк не выплаченных в срок средств на заработную плату, выплаты социального характера, других денежных средств. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге выясняются причины такого положения.

Согласно указанию ЦБ РФ от 7 октября 2013 г. № 3073-У «Об осуществлении наличных расчетов» наличные расчеты в валюте Российской Федерации и иностранной валюте между участниками наличных расчетов и физическими лицами осуществляются без ограничения суммы.

Наличные расчеты между юридическими лицами и индивидуальными предпринимателями в рамках одного договора, заключенного между ними, могут производиться в размере, не превышающем 100 тыс. руб. либо сумму в иностранной валюте, эквивалентную 100 тыс. руб. по официальному курсу Банка России на дату проведения наличных расчетов

Юридическое лицо своим распорядительным документом устанавливает максимально допустимую сумму наличных денег, которая может храниться в кассе после выведения суммы остатка наличных денег на конец рабочего дня.

Накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег допускается в дни выплат заработной платы, стипендий и других выплат, включаемых в фонд заработной платы. В других случаях накопление юридическим лицом наличных денег в кассе сверх установленного лимита остатка наличных денег не допускается (абз. 8-9 п.2 Указания Банка России № 3210-У).

На основе первичных приходных и расходных документов работники банка делают записи в аналитическом учете по расчетам с предприятиями – клиентами, где для каждой организации открывают лицевой счет.

Хищения денежных средств, маскируемые подлогом в банковских выписках делятся на:

– связанные с подделкой (материальный подлог);

– связанные с искажением содержания банковских выписок (интеллектуальный подлог).

В первом случае преступники вносят изменения в подлинники выписок либо изготавливают полностью подложные банковские выписки, подделывают печати и штампы банка. Такие подлоги выявляют путем сопоставления разных экземпляров банковской выписки, изъятой у данной организации и хранящейся в банке.

Во втором случае раскрытие интеллектуального подлога связано с проведением документальной ревизии одновременно в учреждении банка и в бухгалтерии экономического субъекта[[11]](#footnote-11). Проверяется правильность выведения остатков на конец дня и подсчета оборотов по приходу и расходу денежных средств в выписках банка и регистрах по учету денежных средств в банке. Особо следует проконтролировать корреспонденцию счетов по записям, не типичным для организации.

Особое внимание при проведении проверки операций по валютным счетам следует обратить на:

– законность открытия валютного счета;

– проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Банка России на осуществление валютных операций;

– легальное происхождение валютных средств и т.д.

Инвентаризацию кассы назначают неожиданно. При этом прекращаются прием и выдача наличных денежных средств из кассы организации. Перед началом инвентаризации работники, ответственные за сохранность денежных средств в кассе, дают расписку о том, что все поступившие в кассу деньги оприходованы, суммы к выдаче выданы, а все документы на них сданы в бухгалтерию, и неучтенных сумм в кассе нет.

После этого главный кассир открывает сейф и в присутствии комиссии подсчитывает деньги и другие ценности, а затем их подсчитывает ревизор. Фактические остатки денежных средств сопоставляются с данными бухгалтерского учета. По результатам инвентаризации составляется акт, в котором работник, отвечающий за сохранность денежных средств, объясняет причину недостачи или излишков. Если по результатам инвентаризации была выявлена недостача, то руководитель организации вправе принять одно из следующих решений: удержать сумму недостачи с материально ответственного лица; списать недостачу за счет средств организации.

Решение руководителя фиксируют на обратной стороне акта, который должен храниться в течение пяти лет.

При проведении ревизии кассы ревизор проверяет, созданы ли условия контроля и наличия необходимых средств для обеспечения сохранности денежных средств и документов по учету кассовых операций и подготовке кассовой отчетности. Для этого проверяют следующее:

– имеется ли договор с кассиром о полной материальной ответственности;

– не передал ли кассир выполнение своих обязанностей другим лицам;

– выполняются ли в организации единые требования по оснащению сигнализацией помещения кассы;

– выполняются ли рекомендации по обеспечению сохранности денежных средств при их хранении и транспортировке;

– не назначаются ли на должность кассира лица, судимость которых не снята в установленном порядке, страдающие хроническими психическими заболеваниями, систематически нарушающие общественный порядок, злоупотребляющие спиртными напитками[[12]](#footnote-12).

Можно выделить следующие типовые нарушения работы с денежными средствами:

– неподтвержденные кассовыми ордерами записи в кассовой книге и в отчете кассира;

– отсутствие записей в кассовой книге и в отчете кассира при наличии кассового ордера;

– нарушение нумерации приходных и расходных кассовых ордеров;

– приписки, неоговоренные исправления в документах, неоформленные кассовые ордера;

– неполное оприходование денежных средств, списание в расход завышенных сумм;

– искусственное увеличение оборотов в отчете кассира, неподтвержденное документами;

– занижение остатка наличных денег на конец рабочего дня и начало следующего дня;

– уменьшение суммы в графе «приход» и увеличение в графе «расход»;

– составление бухгалтерских проводок, неподтвержденных первичными документами;

– хищения денежных средств по подложным договорам (контрактам);

– хищения денежных средств с использованием организаций, зарегистрированных на подставных лиц;

– хищения денежных средств банковского кредита, полученного заемщиком по подложным документам;

– хищения иностранной валюты с использованием зарубежных оффшорных компаний и др.

***3.2 Исследование операций по труду и заработной плате***

**Источники информации:**

– Трудовой кодекс РФ: федер. закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ// СЗ РФ. – 2002. – № 1 (ч. 1). – Ст. 3;

– [О минимальном размере оплаты труда: федер. закон № 82-ФЗ от 19.06.2000 г.](http://base.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc;base=LAW;n=114587)// Парламент. газета. –2000 .– № 114;

– Об обязательном пенсионном страховании в РФ: федер. закон № 167-ФЗ от 15 декабря 2001 г.// СЗ РФ.– 2001. – № 51. – Ст. 4832;

– Об обязательном социальном страховании на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством: федер. закон № 255-ФЗ от 29.12.2006// Рос. газета. – 2006.–31 дек.

– Об обязательном социальном страховании от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний: федер. закон № 125-ФЗ от 24.07.1998.// СЗ РФ. – 1998. – № 31. – Ст. 3803;

– О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования: федер. закон № 212-ФЗ от 24.07.2009// СЗ РФ. – 2009. – № 30. – Cт. 3738;

– О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время: постановление Правительства РФ от 22.07.2008 № 554// СЗ РФ.–2008.– № 30 (ч. 2).– Ст. 3640;

– Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы: постановление Правительства РФ от 24 декабря 2007. № 922//Рос. газета. – 2007. – 29 дек.

**Цель исследования *–*** проверка законности операций по начислению и выплате заработной платы, исчислению налога на доходы физических лиц, расчетов по социальному, пенсионному страхованию и обеспечению.

**Задачи исследования:**

– проверка рационального использования трудовых ресурсов, обоснованности премирования работников;

– установление нарушений трудового, налогового законодательства;

– оценка состояния синтетического и аналитического учета;

– определение размера ущерба из-за несоблюдения законодательства, разработка профилактических мероприятий.

**Объекты исследования**:

– трудовые ресурсы, их планирование и использование;

– системы оплаты труда и премирования;

– состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового и налогового зако­нодательства;

– правомерность расчета заработной платы и суммы страховых взносов;

– первичная документация по расчетам заработной платы;

– причиненный ущерб и ответственные за него лица.

**Выявление незаконных операций.**

При изучении расчётов с персоналом по оплате труда проводят следующие виды исследования:

– проверка правильности арифметических расчетов (пересчет);

– проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;

– устный опрос персонала, руководства экономического субъекта;

– запрос информации у независимой (третьей) стороны;

– проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

В ходе арифметической проверки осуществляется **пересчет** суммы начисленной заработной платы, удержанного подоходного налога.

**Подтверждение** используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда, с бюджетом и внебюджетными фондами.

**Устный опрос** применяется при уточнении у специалистов фактов совершения хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

**При проверке документов** выбираются определенные записи в бухучете с учетом поставленных перед экспертом вопросов, и прослеживается отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

**Прослеживание** используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в главной книге; при этом обращают внимание на нетиповые корреспонденции счетов.

**Аналитические процедуры** применяются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов, выявляют темпы роста заработной платы по каждому работнику организации, оценивают изме­нения задолженности перед персоналом по оплате труда, в том числе просроченной, рассчитывают показатели текучести кадров, производительности труда и т.д.

Согласно ст. 129 Трудового кодекса РФ, заработная плата (оплата труда работника) определяется как вознаграждение за труд в зависимости от квалификации работника, сложности, количества, качества и условий выполняемой работы, а также компенсационные выплаты (доплаты и надбавки компенсационного характера, в том числе за работу в условиях, отклоняющихся от нормальных, работу в особых климатических условиях и на территориях, подвергшихся радиоактивному загрязнению, и иные выплаты компенсационного характера) и стимулирующие выплаты (доплаты и надбавки стимулирующего характера, премии и иные поощрительные выплаты). Заработная плата может начисляться одним из следующих способов:

1. Тарифная ставка – фиксированный размер оплаты труда работника за выполнение нормы труда определенной сложности (квалификации) за единицу времени без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

2. Оклад – фиксированный размер оплаты труда работника за исполнение трудовых (должностных) обязанностей определенной сложности за календарный месяц без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

3. Базовый оклад, базовая ставка заработной платы –минимальные оклад, ставка заработной платы работника государственного или муниципального учреждения, осуществляющего профессиональную деятельность по профессии рабочего или должности служащего, входящим в соответствующую профессиональную квалификационную группу, без учета компенсационных, стимулирующих и социальных выплат.

При проверке правильности расчета суммы начисленной и выплаченной заработной платы, проверяется соблюдение штатной дисциплины, величина установленных должностных окладов и сдельных расценок, условия трудового договора, обоснованность оплаты труда (выплата премий, компенсаций, доплат при отклонении от нормальных условий труда и пр.).

**Повременная** форма оплаты труда оплачивается в зависимости от количества проработанного времени и тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации в штатном расписании. Организации, кроме бюджетных, вправе самостоятельно определять тарифы, должностные оклады, премии, надбавки и другие выплаты при условии, что заработная плата не должна быть ниже установленного МРОТ.

**Сдельная форма оплаты труда** предусматривает начисление заработной платы на основании нарядов по нормам выработки и расценкам. Проверяется наличие нарядов, правильность применения норм и расценок.

Работы, выполненные по договорам гражданско-правового характера, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. При проверке законности осуществления расчетов с персоналом по оплате туда, в первую очередь, проверяют правовое закрепление трудовых отношений.

Согласно ст.16 Трудового кодекса РФ, трудовые отношения возникают между работником и работодателем на основании трудового договора в результате:

– избрания на должность;

– избрания по конкурсу на замещение соответствующей должности;

– назначения на должность или утверждения в должности;

– направления на работу уполномоченными в соответствии с федеральным законом органами в счет установленной квоты;

– судебного решения о заключении трудового договора;

– признания отношений, связанных с использованием личного труда и возникших на основании гражданско-правового договора, трудовыми отношениями.

Прием на работу, перевод работника из одного струк­турного подразделения в другое, предоставление отпуска, увольнение с работы оформляется приказом. На каждого работника заполняется личная карточка и открывается лицевой счет. Первичные документы должны соответствовать унифицированным формам.

Проверке подвергаются табели учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и др. Находят случаи включения в табель вымышленных (подставных) лиц, приписки объема работ, завышения расчетных сумм.

При арифметической проверке правильности начисления премиисопоставляется информация коллективного договора, положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Необходимо оценить зависимость суммы премии от должностного оклада работника или нормы выработки.

Начисление доплат за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях устанавливается по табелю учета рабочего времени в соответствии с нормами трудового законодательства.

Сверхурочная работа оплачивается за первые два часа работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы –не менее чем в двойном размере (ст. 152. Трудового кодекса РФ).

Работа в выходной или нерабочий праздничный день оплачивается не менее чем в двойном размере (ст. 153. Трудового кодекса РФ).

По желанию работника, работавшего в выходной или нерабочий праздничный день, ему может быть предоставлен другой день отдыха. В этом случае работа в выходной или праздничный день оплачивается в одинарном размере, а день отдыха оплате не подлежит.

Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу, а также работу в выходной или нерабочий праздничный день могут устанавливаться коллективным договором, локальным нормативным актом, трудовым договором.

Дополнительно оплачивается также работа в ночное время. Минимальный размер повышения оплаты труда за работу в ночное время (с 22 ч до 6 ч) составляет 20% часовой тарифной ставки (оклада) согласно постановлению Правительства РФ от 22.07.2008 № 554 «О минимальном размере повышения оплаты труда за работу в ночное время».

В ходе арифметической проверки правильности начисления отпускных суммобращают внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Согласно ст. 126 ТК РФ, часть ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, по письменному заявлению работника может быть заменена денежной компенсацией.

При суммировании ежегодных оплачиваемых отпусков или перенесении ежегодного оплачиваемого отпуска на следующий рабочий год денежной компенсацией могут быть заменены часть каждого ежегодного оплачиваемого отпуска, превышающая 28 календарных дней, или любое количество дней из этой части.

Не допускается замена денежной компенсацией ежегодного основного оплачиваемого отпуска и ежегодных дополнительных оплачиваемых отпусков беременным женщинам и работникам в возрасте до 18 лет, а также ежегодного дополнительного оплачиваемого отпуска работникам, занятым на работах с вредными и (или) опасными условиями труда, за работу в соответствующих условиях (за исключением выплаты денежной компенсации за неиспользованный отпуск при увольнении).

Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности:

1) расчета среднедневного заработка;

2) размера пособия (в процентах) в зависимости от стажа работы;

3) числа дней нетрудоспособности;

4) суммы начисленного пособия.

Пособия по временной нетрудоспособности, по беременности и родам, ежемесячное пособие по уходу за ребенком исчисляются исходя из среднего заработка застрахованного лица, рассчитанного за 2 календарных года, предшествующих году наступления временной нетрудоспособности.

Пособие по временной нетрудоспособности при утрате трудоспособности вследствие заболевания или травмы выплачивается застрахованным лицам в размере 60 % среднего заработка в случае заболевания или травмы, наступивших в течение 30 календарных дней после прекращения работы по трудовому договору, служебной или иной деятельности, в течение которой они подлежат обязательному социальному страхованию на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством.

Пособие по временной нетрудоспособности выплачивается застрахованному лицу в следующем размере:

1)лицу, имеющему страховой стаж 8 и более лет, – 100% среднего заработка;

2) лицу, имеющему страховой стаж от 5 до 8 лет, – 80% среднего заработка;

3) лицу, имеющему страховой стаж до 5 лет, – 60% среднего заработка.

Удержания из заработной платы могут производиться по исполнительным документам (на оплату алиментов, штрафов, возмещение материального ущерба); по поручениям-обяза­тельствам за товары, купленные в кредит; по заявлению работника (перечисление квартплаты, платы за содержание ребенка в дошкольном учреждении, за обучение, профсоюзные взносы и т. п.); удержание выданных авансов по платежным ведомостям.

При проведении проверки следует установить, не превышала ли сумма удержаний 50 % месячного заработка. Согласно ст. 138 Трудового кодекса  общий размер всех удержаний при каждой выплате заработной платы не может превышать 20 %. При удержании из заработной платы по нескольким исполнительным документам за работником должно быть сохранено 50 % заработной платы. Однако при взыскании алиментов на несовершеннолетних детей, возмещении вреда здоровью, возмещении вреда лицам, понесшим ущерб в связи со смертью кормильца, и возмещении ущерба, причиненного преступлением размер удержаний не может превышать 70 %.

Согласно ст. 224 НК РФ налоговая ставка при удержании подоходного налога устанавливается в размере 13,35 или 30%. В ст. 218 НК РФ предусмотрены стандартные налоговые вычеты для отдельных категорий налогоплательщиков («чернобыльцев», инвалидов ВОВ, Героев Советского Союза и Героев Российской Федерации, а также лиц, награжденных орденом Славы трех степеней), а также для трудоспособных граждан, имеющих несовершеннолетних детей.

Налоговый вычет производится на каждого ребенка в возрасте до 18 лет, а также на каждого учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента, курсанта в возрасте до 24 лет.

Для установления законности пре­доставления налоговых вычетов по налогу на доход для родителей несовершеннолетних детей необходимо убедиться в наличии заявления работника, копии документов и справок, подтверждающих право на вычеты из дохода на его детей и иждивенцев. Начиная с 1 января 2012 года размер стандартного налогового вычета составляет:

1 400 руб. – на первого ребенка;

1 400 руб. – на второго ребенка;

3 000 руб. – на третьего и каждого последующего ребенка;

3 000 руб. – на каждого ребенка в случае если ребенок в возрасте до 18 лет является ребенком-инвалидом, или учащегося очной формы обучения, аспиранта, ординатора, интерна, студента в возрасте до 24 лет, если он является инвалидом I или II группы.

Проверяется соответствие оборотов по счетам 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» с данными расчетно-платежных ведомостей, с данными по 51 «Расчетный счет». Проверяется соответствие данных счета 76 «Расчеты с раз­ными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы, а также соответствие сумм начисленной заработной платы за время отпуска, отраженных на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», данным журнала-ордера по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Проверка правильности начисления страховых взносов включает в себя проверку достоверности облагаемой базы для начисления взносов по каждому фонду. Согласно ст. 58.2 Федерального закона 212-ФЗ от 24.07.2009 г. «О страховых взносах в Пенсионный фонд Российской Федерации, Фонд социального страхования Российской Федерации, Федеральный фонд обязательного медицинского страхования», в 2015 –2017 гг. для плательщиков страховых взносов применяются следующие тарифы страховых взносов:

1) Пенсионный фонд РФ:

22,0% в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

10,0% свыше установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное пенсионное страхование;

2) Фонд социального страхования РФ – 2,9% в пределах установленной предельной величины базы для начисления страховых взносов на обязательное социальное страхование на случай временной нетрудоспособности и в связи с материнством;

3) Федеральный фонд обязательного медицинского страхования –5,1%.

На 2016 г предельной величиной базы для начисления страховых взносов является 718 000 рублей (Постановление правительства РФ от 26.11.2015 № 1265).

Согласно ст. 22 ТК, работодатель обязан выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные ТК, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами. В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дн работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

***3.3 Исследование операций с основными средствами***

**Источники информации:**

– НК РФ (ч. 2);

– Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Учет основных средств»: приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н (ред. от 24.12.2010) ПБУ 6/01»;

– Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств: приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010);

– О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы: постановление Правительства РФ от 01.01.2002 № 1 (ред. от 10.12.2010);

– Общероссийский классификатор основных фондов ОК 013-2014 (СНС 2008) (принят и введен в действие приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст);

– Учетная политика организации.

**Учет основных средств.**

**Объект** принимается организацией к учету в качестве основных средств, если одновременно выполняются следующие условия:

а) объект предназначен для использования в производстве продукции, при выполнении работ или оказании услуг, для управленческих нужд организации либо для предоставления организацией за плату во временное владение и пользование или во временное пользование;

б) объект предназначен для использования в течение длительного времени, т. е. срока продолжительностью свыше 12 мес или обычного операционного цикла, если он превышает 12 мес;

в) организация не предполагает последующую перепродажу данного объекта;

г) объект способен приносить организации экономические выгоды (доход) в будущем («Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет основных средств" ПБУ 6/01»: приказ Минфина РФ от 30.03.2001 № 26н).

**К основным средствам относятся:** здания, сооружения, рабочие и силовые машины и оборудование, измерительные и регулирующие приборы и устройства, вычислительная техника, транспортные средства, инструмент, производственный и хозяйственный инвентарь и принадлежности, рабочий, продуктивный и племенной скот, многолетние насаждения, внутрихозяйственные дороги и прочие соответствующие объекты.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект. Инвентарным объектом основных средств признается объект со всеми приспособлениями и принадлежностями, или отдельный конструктивно обособленный предмет, предназначенный для выполнения определенных самостоятельных функций.

**К основным фондам не относятся:**

– предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости (спецодежда, орудия лова, тара и др.)

– машины, оборудование и иные аналогичные предметы, числящиеся как готовые изделия на складах организаций-изготовителей, как товары – на складах организаций, осуществляющих торговую деятельность;

– предметы, сданные в монтаж, находящиеся в пути;

– капитальные и финансовые вложения (ПБУ 6/01).

Активы, стоимостью не более 40000 руб. за единицу, могут отражаться в бухгалтерском учете и бухгалтерской отчетности в составе материальных производственных запасов (ПБУ 6/01 «Учет основных средств»).

**Стоимость** **основных средств** переносится на создаваемую продукцию частями по мере начисления износа или амортизации в течение срока полезного использования.

**Срок полезного использования** объекта основных средств определяется организацией самостоятельно при принятии объекта к учету. В случаях улучшения (повышения) первоначально принятых нормативных показателей функционирования объекта основных средств в результате проведенной достройки, дооборудования, реконструкции или модернизации организацией пересматривается срок полезного использования по этому объекту.

Согласно п. 3 ст. 258 НК амортизируемое имущество объединяется в амортизационные группы со сроком полезного использования от 1 до 30 лет.

Начиная с первого января 2016 г. вступает в силу Общероссийский классификатор основных фондов ((ОКОФ) ОК 013-2014 (СНС 2008), принятый и введенный в действие Приказом Росстандарта от 12.12.2014 № 2018-ст. Он обеспечит переход на классификацию основных фондов, принятую в международной практике.

Согласно п. 2 ст. 256 НК РФ, **не подлежат амортизации:**

– земля и иные объекты природопользования (вода, недра и другие природные ресурсы),

– материальные производственные запасы, товары, объекты незавершенного капитального строительства, ценные бумаги и др. (финансовые инструменты срочных сделок (в том числе форвардные, фьючерсные контракты, опционные контракты).

– имущество бюджетных организаций, за исключением имущества, приобретенного в связи с осуществлением предпринимательской деятельности и используемого для осуществления такой деятельности;

– имущество некоммерческих организаций, полученное в качестве целевых поступлений или приобретенное за счет средств целевых поступлений и используемое для осуществления некоммерческой деятельности и пр.

Пункт 3 ст. 256 НК РФ **исключает из состава амортизируемого имущества** основные средства:

– переданные (полученные) по договорам в безвозмездное пользование, за исключением основных средств, переданных в безвозмездное пользование органам государственной власти и управления и органам местного самоуправления, государственным и муниципальным учреждениям, государственным и муниципальным унитарным предприятиям в случаях, если эта обязанность налогоплательщика установлена законодательством Российской Федерации;

– переведенные по решению руководства организации на консервацию продолжительностью свыше 3 мес;

– находящиеся по решению руководства организации на реконструкции и модернизации продолжительностью свыше 12 мес, за исключением случаев, если основные средства в процессе реконструкции или модернизации продолжают использоваться налогоплательщиком в деятельности, направленной на получение дохода и пр.

При расконсервации объекта основных средств амортизация по нему начисляется в порядке, действовавшем до момента его консервации, а срок полезного использования продлевается на период нахождения объекта основных средств на консервации.

**Объекты экспертного исследования**:

– правильность и своевременность отражения на счетах бухучета операций поступления, внутреннего перемещения и выбытия основных средств;

– достоверность определения результатов от продажи и прочего выбытия основных средств;

– правильность начисления амортизационных отчислений, определения остаточной стоимости основных средств;

– изменение стоимости основных средств (достройка, дооборудование, реконструкция, частичная ликвидация и переоценка объектов);

– определение фактических затрат, связанных с содержанием основных средств (технический осмотр, поддержание в рабочем состоянии, др.);

– состояние, условия хранения, сохранность и эффективность использования основных средств.

**Расчетно-аналитические методы исследования:**

1. экономического анализа,
2. аналитических, статистических расчетов,
3. экономико-математических методов.

**Документальные приемы** проверки документов на соответствие законодательству по форме и по существу хозяйственных операций.

Основные средства поступают, перемещаются внутри организации, выбывают, сдаются в аренду и арендуются. Все операции движения основных средств оформляются первичными документами и находят свое отражение в бухгалтерском учете.

Направления проверки основных средств при проведении ревизии:

1. выборочная проверка документального оформления учета основных средств;
2. проверка операций поступления основных средств;
3. проверка правильности отражения первоначальной стоимости основных средств;
4. проверка операций по изменению стоимости основных средств;
5. проверка операций по расчету сумм амортизационных отчислений и остаточной стоимости основных средств на конец года;
6. проверка сохранности и фактического наличия основных средств;
7. проверка операций по перемещению основных средств;
8. проверка операций по списанию с баланса основных средств;
9. проверка эффективности использования ОС.

При проверке достоверности учетных данных о наличии основных средств на первое число месяца начала ревизии осуществляется документальный контроль соблюдения правил ведения карточек основных средств по форме ОС-6 или ОС-6 бюдж (для бюджетных организаций).

В инвентарных карточках (форма №ОС-6) указывают:

– срок полезного использования

– способ начисления амортизации

– освобождение от начисления амортизации

– при модернизации, достройке, ремонте – сведения о дате ремонта и сумме затрат.

Суммарные данные инвентарных карточек сличаются с данными Главной книги, данные первичных документов и технической документации – с данными инвентарными карточками. Для этого ревизор (комиссия ревизоров) по данным инвентарных карточек подсчитывает стоимость всех основных средств и сопоставляет полученную сумму с остатком по счету 01 «Основные средства» в Главной книге и остатком по статье «Основные средства» в балансе[[13]](#footnote-13).

Существуют следующие виды поступления основных средств в организацию:

– приобретение за плату;

– сооружение организацией-подрядчиком или хозспособом;

– внесение учредителями в счет их вкладов в уставный капитал организации;

– безвозмездное получение;

– получение в хозяйственное ведение либо оперативное управление от государственного или муниципального органа;

– закрепление за унитарным предприятием со стороны государственного органа или органа местного самоуправления при формировании уставного капитала;

– принятие в аренду с последующим выкупом;

– получение для совместной деятельности и в доверительное управление;

– получение в обмен на другое имущество.

Первоначальной стоимостью основных средств, приобретенных за плату (как новых, так и бывших в эксплуатации), признается сумма фактических затрат организации на приобретение, сооружение и изготовление, за исключением НДС и иных возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

Фактическими затратами на приобретение, сооружение и изготовление основных средств являются:

– суммы, уплачиваемые в соответствии с договором поставщику (продавцу);

– суммы, уплачиваемые за осуществление работ по договору строительного подряда и иным договорам;

– суммы, уплачиваемые за информационные и консультационные услуги, связанные с приобретением объекта основных средств;

– государственные пошлины и другие аналогичные платежи, произведенные в связи с приобретением объекта основных средств;

– таможенные пошлины и таможенные сборы;

– невозмещаемые налоги, уплачиваемые в связи с приобретением объекта основных средств;

– вознаграждения, уплачиваемые посреднической организации и иным лицам, через которых приобретен объект основных средств;

– иные затраты, непосредственно связанные с приобретением, сооружением и изготовлением объекта основных средств (Приказ Минфина РФ от 13.10.2003 № 91н (ред. от 24.12.2010) «Об утверждении Методических указаний по бухгалтерскому учету основных средств»).

Проверка первоначальной стоимости основных средств при их изготовлении самой организацией состоит в контроле суммы фактических затрат, связанных с производством этих основных средств. Ревизором устанавливается, не включены ли в фактические затраты на приобретение, сооружение или изготовление основных средств общехозяйственные или иные аналогичные, не связанные с приобретением, сооружением или изготовлением основных средств расходы.

Первоначальная стоимость основных средств, внесенных в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации, согласуется с учредителями.

Проверка первоначальной стоимости основных средств, полученных организацией по договору дарения (безвозмездно), предполагает изучение их текущей рыночной стоимости на дату принятия объектов к учету.

При этом формляется акт о приеме-передаче объекта основных средств, кроме зданий, сооружений (форма № ОС-1); акт о приеме-передаче здания (сооружения) (форма № ОС-la); акт о приеме-передаче групп объектов (кроме зданий-сооружений) основных средств (форма № ОС-16).

Оборудование, не требующее монтажа (транспортные средства, станки, сельскохозяйственные машины, строительные механизмы, а также оборудование, требующее монтажа, при его поступлении на склад оформляется актом о приеме (поступлении) оборудования (форма № ОС-14).

Следует проверить, оформлено ли право на земельный участок под этим объектом. Также устанавливают, правильно ли был определен срок полезного использования объекта основных средств в момент принятия его к учету.

**Изменение первоначальной стоимости** объектов основных средств допускается в случаях достройки, дооборудования, реконструкции, модернизации, частичной ликвидации и переоценки объектов основных средств.

**Переоценка** объектов основных средств производится с целью определения реальной стоимости объектов основных средств путем приведения первоначальной стоимости объектов основных средств в соответствие с их рыночными ценами и условиями воспроизводства на дату переоценки.

В соответствии с ПБУ «Учет основных средств» ПБУ 6/01 коммерческая организация может не чаще одного раза в год (на конец отчетного года) переоценивать группы однородных объектов основных средств по текущей (восстановительной) стоимости путем индексации или прямого пересчета по документально подтвержденным рыночным ценам.

Решение организации о проведении переоценки оформляется соответствующим распорядительным документом, обязательным для всех служб организации, которые будут задействованы в переоценке основных средств.

Наибольшую сложность представляет собой разделение расходов на затраты текущего характера, включаемые в себестоимость и расходы капитального характера, увеличивающие стоимость основных средств. Ревизор должен проверить наличие разработанного организацией плана ремонта основных средств, утвержденного руководителем. По окончании проверки ревизор выясняет, внесены ли по результатам реконструкции и модернизации изменения в учетные формы и карточки формы ОС-6.

При проверке операций по расчету сумм амортизации основных средств ревизор выясняет, не начисляется ли амортизация по объектам жилищного фонда, внешнего благоустройства, земельным участкам, объектам природопользования, которые не подвергаются износу. Затем ревизору необходимо выяснить, каким из способов производится амортизация основных средств:

– линейным способом (равными долями в течение всего срока полезного использования);

– способом уменьшаемого остатка;

– способом списания стоимости по сумме чисел лет срока полезного использования;

– способом списания стоимости пропорционально объему продукции (работ). Применение одного из способов начисления амортизации по группе однородных объектов основных средств производится в течение всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Ревизору необходимо проверить, не нарушается ли данное требование.

Ревизор определяет, как организован надлежащий контроль за движением основных средств стоимостью не более 40 000 руб. за единицу или иного лимита, установленного в учетной политике исходя из технологических особенностей. Необходимо проверить, исходя из способов начисления амортизации, как была рассчитана в организации годовая сумма амортизационных отчислений:

– по первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования объекта при линейном способе;

– по остаточной стоимости объекта основных средств на начало отчетного года и нормы амортизации, исчисленной исходя из срока полезного использования этого объекта и коэффициента ускорения, установленного в соответствии с законодательством РФ при способе уменьшаемого остатка;

– по первоначальной или восстановительной стоимости объекта основных средств и соотношения числа лет, остающихся до конца срока полезного использования объекта к сумме числа лет срока полезного использования.

Следует проверить, приостанавливался ли процесс начисления амортизации в случае перевода объекта основных средств по решению руководства организации на консервацию на срок более 3 мес, а также в период реконструкции и модернизации объекта, продолжительностью свыше 12 мес.

При проверке сохранности основных средств, устанавливается, созданы ли для этого надлежащие условия в организации.

По каждому инвентарному объекту проверяется наличие инвентарных карточек,которые заводят при поступлении основных средств на основании акта приема-передачи, технического паспорта и т. д.

При проверке полноты закрепления основных средств за материально ответственным лицом (МОЛ)по местам нахождения объектов основных средств, осуществляется проверка: приказов, которыми утвержден список МОЛ; договоров о материальной ответственности.

Проверке подлежат условия сохранности основных средств:

– наличия сигнализации в помещении, где хранятся объекты;

– наличия решеток на окнах в местах хранения объектов;

– работы охранных систем.

Для проверки наличия основных средств проводится **инвентаризация.** Проведение инвентаризации основных средств **обязательно**:

– один раз в три года;

– при смене материально ответственного лица;

– при установлении фактов хищений, злоупотреблений, а также порчи ценностей;

– в случае стихийного бедствия.

До начала инвентаризации рекомендуется проверить:

а) наличие и состояние инвентарных карточек, инвентарных книг, росписей и других регистров аналитического учета;

б) наличие и состояние технических паспортов или другой технической документации;

в) наличие документов на основные средства, сданные или принятые в аренду и на хранение. При отсутствии документов необходимо обеспечить их получение или оформление.

При инвентаризации зданий, сооружений, земельных участков и другой недвижимости комиссия проверяет наличие документов, подтверждающих нахождение указанных объектов в собственности организации.

Во время инвентаризации члены комиссии составляют в двух экземплярах **инвентаризационную опись ИНВ-1** имеющихся в наличии основных средств (оборудования, машин, транспортных средств; зданий, сооружений). Отдельные описи составляются на арендованные и находящиеся на ответственном хранении основные средства.

При выявлении отклонения данных о фактическом наличии основных средств от учетных данных составляются **сличительная ведомость** формы № ИНВ-18.

В ходе инвентаризации могут быть выявлены нарушения*:*

– основное средство фактически продано, но числится в учете как собственное;

– основное средство заменено на менее дорогостоящее;

– несоблюдение сроков и порядка проведения инвентаризаций, отражения результатов инвентаризации на счетах бухгалтерского учета.

**Внутреннее перемещение** основных средств возможно в следующих формах:

– передача в ремонт, на реконструкцию, модернизацию;

– передача в другое подразделение;

– передача филиалу, выделенному на отдельный баланс.

При проверке внутреннего перемещения основных средств из одного структурного подразделения организации в другое, а также их передачи со склада в эксплуатацию проверяется, оформлена ли такая передача накладной на внутреннее перемещение основных средств по форме № ОС-2.

Проверяя операцию по перемещению основных средств, ревизор обращает внимание на ее целесообразность, полноту и своевременность оприходования полученного объекта получателем.

**Выбытие объекта основных средств** может иметь место в случаях:

– продажи;

– списания в случае морального и физического износа;

– ликвидации при авариях, стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях;

– передачи в виде вклада в уставный (складочный) капитал других организаций, паевой фонд;

– передачи по договорам мены, дарения;

– передачи дочернему (зависимому) обществу от головной организации;

– недостачи и порчи, выявленных при инвентаризации активов и обязательств;

– частичной ликвидации при выполнении работ по реконструкции;

– в иных случаях.

Для определения целесообразности (пригодности) дальнейшего использования объекта основных средств, возможности и эффективности его восстановления, а также для оформления документации при выбытии указанных объектов в организации приказом руководителя создается комиссия. Проверяется компетентность лиц, входящих в ликвидационную комиссию (обязательно главный бухгалтер). Выясняется, включены ли в ее состав специалисты технических служб, установлены ли причины списания объекта (физический и моральный износ, реконструкция, нарушение условий эксплуатации, аварии, стихийные бедствия и иные чрезвычайные ситуации), лица, по вине которых произошло преждевременное выбытие объектов основных средств из эксплуатации, какие были предложения о привлечении этих лиц к ответственности.

Принятое комиссией решение о списании объекта основных средств оформляется соответствующим актом. На его основании в инвентарной карточке производится отметка о выбытии объекта основных средств.

Выбытие в данном случае оформляется актами форм № ОС-1, № ОС-1 а, № ОС-16. На основании актов бухгалтерия организации делает запись о выбытии в инвентарной карточке учета объекта основных средств и прилагает эту карточку к данному акту. Об изъятии карточки на выбывший объект делается отметка в инвентарной книге.

Передача организацией объекта основных средств в собственность других лиц оформляется актом приемки-передачи основных средств.

Первичным документом для продажи основных средств, безвозмездной передачи, списания сданных ранее в аренду объектов с правом выкупа является договор. Во многих организациях учредительные документы ограничивают право руководителя продавать основные средства. В случае, если продажа произведена сотруднику организации, ревизор выясняет цену продажи, соотношение цены и рыночной стоимости основных средств, полноту оплаты.

**Операции дарения основных средств.** В обязательном порядке по каждому факту дарения выявляется ответственное лицо, подписавшее договор дарения, и правомочность его действий. Определяют, правильно ли начислены налоги по безвозмездной передаче основных средств с учетом того, что при безвозмездной передаче плательщиком НДС является передающая сторона. Ревизор должен установить соответствие акта и договора дарения действующему законодательству, оформлены ли акты по форме № ОС-1.

**Вложение объекта основных средств** в качестве вклада в уставный капитал осуществляется на основании решения учредителей, оформленного в протоколе общего собра­ния участников организации. В протоколе делается оценка, по которой объект будет принят в качестве взноса в уставный капитал. Для оценки имущества должен быть привлечен независимый оценщик. Оценка имущества и его балансовая стоимость могут не совпадать. Разница должна быть правильно отражена в бухучете.

Ревизор устанавливает правильность составления акта по форме № ОС-4, достоверность указанных данных, характеризующих объект, причины выбытия с обоснованием причин целесообразности использования и невозможности восстановления, состояние основных частей, узлов, деталей, конструктивных элементов.

***3.4 Исследование операций с материально-производственными запасами***

**Источники информации**:

– Об утверждении ПБУ «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н (ПБУ 5/01);

– Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ: приказ Минфина от 28 декабря 2001 г. № 119н;

– Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н;

– О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ: постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814;

– Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а (ред. от 21.01.2003).

– бухгалтерская отчетность:

– форма № 1 «Бухгалтерский баланс»,

– форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;

– внеучетная информация: приказы, распоряжения руководителя, договоры, акты ревизий и проверок материальных ценностей, заключения экспертных проверок технологии производства, товароведческих экспертиз, материалы дела;

– регистры синтетического и аналитического учета – карточка учета материалов, журнал учета товарно-материальных ценностей, сданных на хранение, журнал учета поступающих грузов, журнал учета поступления продукции, ТМЦ в места хранения, журнал учета расхода продукции, ТМЦ в местах хранения, журнал учета поступления плодоовощной продукции в места хранения, журнал учета расхода плодоовощной продукции в местах хранения, карточка количественно-стоимостного учета, товарный отчет, отчет о движении материалов, ведомость учета, движения готовой продукции, журналы-ордера по счетам 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары» , 43 «Готовая продукция»;

**Учет материальных производственных запасов.**

К материально-производственным запасам в бухгалтерском учете относятся:

1) часть имущества организации, используемое в качестве сырья и материалов при производстве продукции, предназначенной для продажи, а также при выполнении работ, оказании услуг.

2) готовая продукция и товары для перепродажи;

3) имущество используемое для управленческих нужд организации.

К **материалам** относятся сырье, основные и вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, топливо, тара, запасные части, строительные и прочие материалы.

**Товары** являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

**Готовая продукция** – конечный результат производственного цикла, законченного обработкой или комплектацией.

**Первичная документация** **по учету материалов:**

– «Доверенность» М-2, «Доверенность» М-2а, «Приходный ордер» М-4, «Акт о приемке материалов» М-7, «Лимитно-заборная карта» М-8, «Требование-накладная» М-11, «Накладная на отпуск материалов на сторону» М-15, «Карточка учета материалов» М-17, «Акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений» М-35;

**по учету малоценных и быстроизнашивающихся предметов:**

– «Карточка учета малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-2, «Акт выбытия малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-4, «Ведомость учета выдачи спецодежды, спецобуви и предохранительных приспособлений» МБ-7, «Акт на списание малоценных и быстроизнашивающихся предметов» МБ-8;

На материалы, поступающие по договорам организация получает от поставщика (грузоотправителя) расчетные документы (платежные требования, платежные требования-поручения, счета, товарно-транспортные накладные и т. п.) и сопроводительные документы (сертификаты, качественные удостоверения и др.). При перевозке грузов автотранспортом приемка поступающих материалов осуществляется на основе товарно-транспортной накладной. Для получения материалов со склада поставщика или от транспортной организации уполномоченному лицу выдается доверенность.

Приемка и оприходование поступающих материалов на склад оформляется приходным ордером (форма № М-4). На складах ведется количественный сортовой учет материальных запасов в карточках складского учета.На массовые однородные грузы, прибывающие от одного и того же поставщика несколько раз в течение дня, допускается составление одного приходного ордера за день.

В случае несоответствия материалов ассортименту, количеству и качеству, указанным в документах поставщика приемку осуществляет Комиссия, которая оформляет ее актом о приемке материалов, тогда приходный ордер не оформляется. Вместо приходного ордера приемка и оприходование материалов может оформляться проставлением на документе поставщика (счет, накладная и т.п.) штампа.

**Целью** экспертного исследования операций с МПЗ является проверка сохранности ценно­стей*,* законности операций по заготовлению, поступлению и отпуску запасов, правильности определения фактической себестоимости, норм расходования и сверхнормативного списания материалов, а также установление суммы материального ущерба.

**Задачи** экспертного исследования операций с МПЗ:

– выявление фактов присвоения, недостачи, завышения расходов;

– содействие рациональному использованию оборотных средств;

– выявление нарушений при движении материальных ценностей и их профилактика.

**Объекты исследования**:

– достоверность документального оформления операций по заготовлению, поступлению и отпуску материальных производственных запасов;

– количественная и качественная приемка материальных ценностей от поставщиков, а также внутреннее перемещение между МОЛ, складами и производством;

– закрепление материальной ответственности;

– сохранность запасов при хранении;

– соблюдение норм расхода материалов;

– брак и порча, недостача ценностей, причиненный ущерб, их обоснованность и ответственные лица;

– первичная документация по учету МПЗ;

– анализ эффективности использования запасов;

– соответствие данных складского и оперативного учета движения запасов в подразделениях организации данным бухгалтерского учета.

**Основные методы и процедуры**:

– **инспектирование** выявляет наличие имущества по учетным данным, количественную и стоимостную оценку материальных ценностей.

– **контрольно-выборочное сличение** – к фактическим остаткам материальных ценностей на дату предыдущей инвентаризации прибавляется документальный приход ценностей и вычитается документальный расход ценностей, исчис­ляется учетный остаток, который сверяется с фактическими данными.

– **наблюдение** – эксперт, не вмешиваясь, отслеживает ход выполнения определенного процесса другими лицами (контрольного запуска сырья и материалов в производство или контрольного обмера).

– **запрос** может быть сформирован в письменной или устной форме, адресатами запроса могут быть правоохранительные органы и сотрудники проверяемой организации.

– **подтверждение** носит более конкретный характер, чем запрос. Применяется для оценки достоверности данных о дебиторской или кредиторской задолженности, налоговой информации при сверке расчетов с контрагентами организации или налоговыми органами.

– **пересчет** проверяет правильность осуществле­ния сложных расчетов и выбранных формул (калькуляция себестоимости единицы продукции).

– **баланс сырья**, материалов и выхода продукции позволяет выявить отклонения от нормативов расхода сырья, материалов и выхода продукции и позволяет убедиться в досто­верности исчисления финансового результата.

**Расчетно-аналитические методы** основаны на применении экономического анализа, статистических расчетов, экономико-математических методов.

С помощью метода экономического анализа сравнивают фактические показатели с плановыми, нормативными, сметными показателями, с рыночными или со среднеотраслевыми данными.

Аналитические и статистические расчеты**:** составляются сличительные ведомости, таблицы сопоставления расхода материалов и их накопления за определенный промежуток времени. Показатели фактического расхода сравниваются с нормативными и выявляются факты перерасхода или экономии.

Экономико-математические методы помогают выявить перерасход сырья и материалов в заготовочных цехах при раскрое тканей, листового железа, распиловке фанеры, древесины на детали т.п.

Экспертизу МПЗ с применением расчетно-аналитических методов можно разделить на проверку их фактического наличия с помощью инвентаризации и проверку правильности оценки ценностей в учете и отчетности.

**Выявление незаконных операций по учету материалов.**

**Поступление материалов** осуществляется:

а) от поставщиков по договорам купли-продажи, договорам поставки и другим договорам, а также от подотчетных лиц, закупивших эти материалы за наличный расчет;

б) путем изготовления материалов силами организации;

в) путем внесения в счет вклада в уставный (складочный) капитал организации;

г) получения организацией безвозмездно (включая договор дарения);

д) в результате списания основных средств.

Необходимо проверить полноту оприходования материальных ценностей, соответствие их по качеству, ассортименту, ценам и количеству, указанному в договорах поставки и приемных документах, составленных МОЛ, а также материалов, поступивших без сопроводительных документов. Каждый случай недопоставки товаров против количества, указанного в сопроводительных документах, исследуется с даты возникновения недостачи до времени ее погашения.

**Неотфактурованными поставками** считаются материальные запасы, поступившие в организацию, на которые отсутствуют расчетные документы (счет, платежное требование, платежное требование-поручение или другие документы, принятые для расчетов с поставщиком).

К неотфактурованным поставкам не относятся поступившие, но не оплаченные материальные запасы, на которые имеются расчетные документы. Такие материальные запасы принимаются и приходуются организацией в общеустановленном порядке с отнесением задолженности по их оплате на счета расчетов.

Неотфактурованные поставки принимаются на склад с составлением **акта о приемке материалов**. Он составляется не менее чем в двух экземплярах. Оприходование неотфактурованных поставок производится на основании первого экземпляра указанного акта. Второй экземпляр акта направляется поставщику.

При проверке правильности оформления актов приемки, необходимо выявить имеющиеся расхождения, выяснить своевременность предъявления претензий поставщику. С этой целью используют метод встречной проверки.

Для проверки правильности произведенных расчетов сверяют записи в регистрах бухучета с данными предъявленных счетов, договоров, документов об оплате поставщика. При наличии задолженности необходимо установить дату ее возникновения и причину ее образования.

При проверке поступлений материалов на склады организации от подотчетных лиц необходимо сверить журнал учета поступающих материалов с товарными чеками авансового отчета, приходными ордерами и карточками учета материалов.

Следует также провести контроль над выполнением договоров, правильность их составления и соответствие законодательству.

При проверке поступления на склад материалов собственного изготовления, отходов производства, материалов, оставшихся от ликвидации основных средств проводится сверка данных журнала учета поступающих материалов с данными накладных на внутреннее перемещение и карточек учета материалов.

Чтобы исключить хищение материалов в процессе их хранения выборочно проверяют порядок оформления учета материалов на складе по журналу учета поступающих грузов, а также по специальной книге кладовщика, в которой отражаются материалы, находящиеся на ответственном хранении и карточкам складского учета.

В ходе проверки выясняют закрепление материальной ответственности за работниками, расстановку МОЛ на предприятии, своевременное оформление приемки и отпуска ценностей, а также проведение инвентаризации.

Неучтенные излишки материалов и готовой продукции могут создаваться путем:

– замены сырья при изготовлении готовой продукции;

– обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, влажности, понижении их сортности;

– обвеса, обсчета, обмера покупателей при отпуске им готовых изделий;

– необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах;

– неоформления бухгалтерских документов при поступлении материальных ценностей;

– завоза сырья и материалов от поставщиков в больших количествах, чем указано в сопроводительных документах, или завоза ценностей без документального оформления (сторонние товары);

– завоза от поставщиков доброкачественного сырья и материалов вместо отходов, показанных в сопроводительных документах;

– внесения в сырье и материалы посторонних или более низкого качества однородных веществ с целью увеличения их количества или веса.

Эксперт должен проверить, ведется ли учет на счете **10 «Материалы»** в разрезе субсчетов (сырье и материалы, по­купные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо и другие однородные группы).

Чтобы исключить хищение материалов в процессе списания сырья и материалов в производство проверяют обоснованность и соблюдение норм расхода в производстве, фактическое расходование и его анализ. Нормы могут пересматриваться при замене оборудования на более современное. Экспертиза проверяет обоснованность утверждения норм и их применение, выявляет факты перерасхода списания сырья и материалов.

**Отпуск МПЗ со склада** материально ответственное лицо оформляет расходным ордером на основании первичных документов, выписанных в бухгалтерии:

– **лимитно-заборной карты** (формы № М-8, М-8а, М-9, М-9а, М-28 и М-28а) – ежедневный отпуск материалов в производство служат для учета выдачи материалов цехам в пределах установленного на предприятии лимита на один вид заказа сроком на один месяц, а также для возврата не использованных в производстве материалов. – 2 экз.(цеху – потребителю материалов и складу материалов);

– **требования-накладной** (формы № М-10, М-10а и М-11) – разовый сверхлимитный отпуск материалов со склада или, при замене материалов, а также для их выдачи на внутрихозяйственные нужды предприятия (текущий ремонт, канцелярские расходы и т. п.) – 2 экз.

– **накладной на внутреннее перемещение** (формы № М-12 и М-13) – передача материалов с одного склада на другой, выписываются в двух экземплярах;

– **накладной на отпуск материалов на сторону** (формы № М-14 и М-15) – продажа излишков материалов на сторону. Документ выписывается в двух экземплярах.

В карточках складного учета материально ответственное лицо делает пометку об отпуске определенного вида материально-производственных запасов со склада и выписывает **расходный ордер**.

Периодически МОЛ сдает в бухгалтерию материальный отчет по складу, к которому прилагает реестр по приходу и подшитые к нему первичные документы и реестр по расходу с подшитыми к нему первичными документами.

На основании этого отчета бухгалтерия делает записи в регистры синтетического учета материально-производственных запасов.

Эксперт должен проверить правильность определения производственной себе­стоимости готовой продукции, расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от плановой; правильность оценки готовой продукции.

Основными вопросами проверки правильности расходования сырья и материалов в производстве являются:

– обоснованность и документальная определенность норм расхода;

– соблюдение норм расхода в производстве;

– фактическое расходование материалов в подразделениях.

При проверке выбытия материалов на сторону проводится сплошная документальная проверка оформления продажи и дарения материалов.

Поскольку при передаче организацией материалов в собственность другому юридическому лицу по договору купли-продажи либо в обмен на другой товар по договору мены отпуск оформляется накладной на отпуск материалов на сторону по форме № М-15, утвержденной постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а, ревизор проверяет правильность оформления этих документов (договоров и накладных).

Особое внимание следует уделять ценам реализации материалов – в организации на них должны быть утверждены отпускные цены.

Ревизор изучает эффективность ценовой политики и фактическое соблюдение должностными лицами дисциплины отпускных цен на материалы.

**Типовые нарушения при учете материально-производственных запасов:**

– несвоевременный отчет за доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков;

**–** нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета;

**–** неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально ответственным лицом.

**–** противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода времени и начало следующего за ним периода;

**–** отклонения фактических экономических показателей от плановых, нормативных или расчетных, а также неоправданные изменения в динамике отдельных расчетных показателей;

**–** не проведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение;

**–** неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков;

**–** списание материальных ценностей на счета затрат без их предварительного оприходования.

***3.5 Исследование операций по учету готовой продукции***

**Источники информации**:

– Об утверждении ПБУ «Учет материально-производственных запасов»: приказ Минфина от 9 июня 2001 г. № 44н (ПБУ 5/01);

– Об утверждении методических указаний по бухгалтерскому учету МПЗ: приказ Минфина от 28 декабря 2001 г. № 119н;

– Об утверждении плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению: приказ Минфина от 31 октября 2000 г. № 94н;

– О порядке утверждения норм естественной убыли при хранении и транспортировке МПЗ: постановление Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814;

– Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных активов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве: постановление Госкомстата РФ от 30.10.1997 № 71а (ред. от 21.01.2003).

– бухгалтерская отчетность:

– форма № 1 «Бухгалтерский баланс»,

– форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;

– внеучетная информация: приказы, распоряжения руководителя, договоры, акты ревизий и проверок материальных ценностей, заключения экспертных проверок технологии производства, товароведческих экспертиз, материалы дела;

– учетная политика.

В учетной политике организации должны быть отражены применяемые организацией способы оценки готовой продукции при их отпуске в производство и другом выбытии.

Перед ревизией готовой продукции необходимо ознакомиться с учетной политикой организации и установить:

– метод учета затрат на производство и калькулирования фактической себестоимости продукции;

– метод распределения затрат вспомогательного производства по видам выпускаемой продукции;

– метод распределения общепроизводственных расходов по видам выпускаемой продукции;

– метод распределения коммерческих расходов по видам выпускаемой продукции;

– порядок оценки незавершенного производства и готовой продукции;

– способ ведения бухгалтерского учета готовой продукции;

– списание по счету 26 «Общехозяйственные расходы».

**Основными задачами** исследования операций с готовой продукцией являются:

– выявление фактического наличия готовой продукции и сопоставление с данными бухгалтерского учета;

– выявление готовой продукции, частично потерявшей первоначальное качество;

– проверка соблюдения правил и условий хранения готовой продукции;

– контроль за соблюдением установленного порядка первичного учета готовой продукции;

– проверка правильности отражения в балансе организации готовой продукции.

**Объекты исследования**:

– сохранность готовой продукции при хранении;

– недостача готовой продукции, брак и порча, причиненный ущерб, их обоснованность и ответственные лица;

– первичная документация по учету готовой продукции;

– подтверждение достоверности операций по движению готовой продукции, отраженных в учете в проверяемом периоде;

– соответствие данных складского учета данным бухгалтерского учета;

– проверка правильности стоимостной оценки готовой продукции в бухгалтерском учете и отчетности в соответствии с требованиями нормативных актов;

– достоверность документального оформления операций по учету готовой продукции.

**Готовой продукцией** считаются изделия, полученные в результате производственной деятельности организации и являющиеся конечным результатом производственного процесса. К готовой продукции могут быть отнесены полуфабрикаты собственного производства, если они предназначены для реализации.

**Выявление незаконных операций.**

Исследование операций при раскрытии, расследовании и предупреждении хищений готовой продукции включает в себя проверку:

1) реального объема производства продукции;

2) способа оценки готовой продукции;

3) фактического наличия готовой продукции на складе;

4) операцийпо отпуску готовой продукции;

5) операций по возврату забракованных изделий.

**1) Проверка реального объема производства продукции осуществляется:**

**–** методом взаимного контроля документов на расход материалов, нарядов на выполненные работы, маршрутных листов движения автомобилей, регистров синтетического и аналитического учета тары.

– путем сопоставления количества оприходованной на складе продукции с максимально возможным ее количеством, произведенным на данных производственных мощностях. В отдельных организациях готовая продукция упаковывается в тару (коробки, мешки, ящики и т. п.).

Количественный учет готовой продукции по видам и местам хранения может быть организован **карточным** и **бескарточным способом**. Для учета готовой продукции применяются следующие первичные документы:

– сдаточные накладные,

– акты приемки-сдачи работ (услуг),

– железнодорожные квитанции,

– товарно-транспортные накладные,

– платежные требования-поручения.

Оприходование готовой продукции может производиться на счете 10 «Материалы», если она будет использоваться на нужды хозяйства или на счете 43 «Готовая продукция», когда готовая продукция направляется на реализацию.

При выбытии продукции со склада бухгалтерией оформляются два экземпляра накладных, один из которых находится у лица, получившего продукцию, а второй – остается на складе. Все движение готовой продукции должно отражаться в **карточках складского учета** (ф. № М-17) или при большой номенклатуре ТМЦ в **книге складского учета** (ф. № М-40). В данных документах отражается приход, расход и остаток каждой номенклатуры готовой продукции.

В конце месяца материально ответственное лицо составляет и представляет в бухгалтерию отчет о движении материальных ценностей **в количественном измерении**, к которому прилагаются все первичные документы. Стоимость и итоговые суммы указываются в бухгалтерии.

**2) Проверка способа оценки готовой продукции.**

В соответствии с п. 16 ПБУ 5/01 установлены следующие способы оценки готовой продукции:

– по себестоимости каждой единицы;

– по средней себестоимости;

– по себестоимости первых по времени приобретения материально-производственных запасов (способ ФИФО).

Организация может применять различные способы оценки готовой продукции, но по каждой группе (виду) запасов в течение отчетного года должен применяться только один способ оценки.

**3) Проверка фактического наличия готовой продукции на складе.**

Произведенная готовая продукция сдается на склад. Часть ее отгружается на сторону, а другая – остается на складе. За все наличие и движение готовой продукции отвечает материально ответственное лицо. Необходимо установить наличие приказа на материально ответственных лиц.

Достоверность данных об объеме фактически выработанной продукции в натуральном выражении проверяется по месячной и годовой отчетности, а также по приходным ордерам, приемо-сдаточным накладным, ведомостям, компьютерным распечаткам, карточкам складского учета, ведомостям выпуска готовой продукции.

Проверить достоверность данных бухгалтерского учета о наличии готовой продукции можно с помощью инвентаризации.

Приписки объемов продукции выявляют путем сверки сдаточных накладных с данными актов инвентаризации. Чтобы их выявить нужно провести ряд проверок по взаимосвязанным операциям с целью установления неучтенных излишков сырья и материалов, выплаты рабочим за большее количество продукции, чем значится по сдаточным накладным, наличия неучтенных вспомогательных, упаковочных и других материалов, необходимых для выпуска и реализации неучтенной продукции.

Выявленные при инвентаризации расхождения между фактическим наличием готовой продукции и данными бухгалтерского учета отражаются в следующем порядке:

а) излишки запасов приходуются, а их стоимость относится:

– в коммерческих организациях – на финансовые результаты,

– в некоммерческих организациях – на увеличение доходов;

а) недостачи запасов относятся:

– в коммерческих организациях – на финансовые результаты,

– в некоммерческих организациях – на увеличение расходов;

**4)** **Проверка операций по отпуску готовой продукции**. Сопоставляют цены**,** указанные в документах, с ценами действующих прейскурантов. Путем сопоставления количества тары, списанной на упаковку продукции, с действительной потребностью в ней на выпуск учтенной готовой продукции можно выявить излишний расход тары, что говорит о реализации неучтенной продукции.

**Отгрузка и отпуск готовой продукции** осуществляются складом на основании приказов-накладных, которые состоят из двух документов: приказа складу и накладной на отпуск. Приказ складу выписывается согласно условиям договора с покупателями с указанием наименования покупателя, количества и ассортимента продукции, срока отгрузки. Основанием для оформления накладной на отпуск готовой продукции на складе является распоряжение руководителя организации или уполномоченного им лица, а также договор с покупателем (заказчиком).

Отпуск готовой продукции осуществляет коммерческий отдел, который получает заказы на поставку готовой продукции. Выписка **товарно-транспортной накладной** (ТТН) регистрируется в специальном журнале или файле. По прибытии транспорта заведующий складом сверяет реквизиты путевого листа и транспортного раздела ТТН.

После погрузки заведующий проставляет в ней номер путевого листа, указывает наименования документов, следующих с грузом (паспорт, сертификат и т.п.), вид упаковки, количество мест (товарных мест или грузовых единиц) и заверяет экземпляры накладной штампом склада и собственной подписью с указанием Ф. И. О. и должности.

Принявший груз водитель-экспедитор также указывает свои данные и расписывается в приемке груза. Первый экземпляр накладной остается на складе и служит основанием для списания готовой продукции.

В отделе сбыта **в журнале ежедневного учета отгрузки** проставляются: наименование покупателя; дата и номер договора поставки (включая календарный график); дата выписки и номер ТТН; дата и время фактической отгрузки; конкретные данные по отгрузке (по данным третьего экземпляра ТТН) в стоимостном и натуральном выражениях по каждому наименованию отгруженной продукции; дата и время возвращения транспорта в организацию после отгрузки.

По данным журнала учета ежедневной отгрузки составляются **ежедневные отчеты** со сведениями по отгрузкам за день и с начала отчетного периода (соответственно календарным графикам отгрузки) по покупателям, видам отгруженной продукции и видам отгрузки.

На основании накладныхна отпуск готовой продукции и иных аналогичных первичных документов организация (как правило, отдел сбыта) выписывает счета-фактуры по установленной форме в двух экземплярах, первый из которых не позднее 5 дн с даты отгрузки продукции (товара) высылается (передается) покупателю, а второй остается у организации-поставщика для отражения в книге продаж и начисления налога на добавленную стоимость.

При отгрузке железнодорожная станция выписывает транспортную накладную, которая сопровождает груз в пути, а отправителю выдается квитанция железнодорожной накладной.

Данные железнодорожной накладной записываются в счет-фактуру и платежные документы, которые сдаются в банк или передаются покупателю.

**5) Проверка операций по возврату забракованных изделий.**

Необходимо проконтролировать, все ли указанные в документах изделия действительно поступили на.

Если с помощью документов маскируется реализация выработанной в организации неучтенной готовой продукции, то последняя в магазине списывается в расход, а на промышленном предприятии – приходуется, фактически же изделия оседают в магазине и реализуются, а их стоимость изымается из выручки.

***3.6 Исследование операций в торговле***

**Источники информации:**

– Об основах государственного регулирования торговой деятельности в РФ: федер. закон от 28.12.2009 № 381-ФЗ;

– О розничных рынках и внесении изменений в трудовой кодекс РФ : федер. закон от 30.12.2006 № 271-ФЗ;

– О качестве и безопасности пищевых продуктов: федер. закон от 02.01.2000 №29-ФЗ;

– Об утверждении правил продажи отдельных видов товаров, перечня товаров длительного пользования, на которые не распространяется требования покупателя о безвозмездном предоставлении ему на период ремонта или замены аналогичного товара, перечня непродовольственных товаров надлежащего качества, не подлежащих возврату или обмену на аналогичный товар других размеров, формы, наберите, фасона, расцветки или комплектации: постановление Правительства РФ от 19.01.98 г. №55;

– Учетная политика организации;

– Первичные учетные документы (постановление Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132):

**– для учета торговых операций (общие):**

– ТОРГ-1 «Акт о приемке товаров», ТОРГ-2 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке товарно –материальных ценностей», ТОРГ-3 «Акт об установленном расхождении по количеству и качеству при приемке импортных товаров», ТОРГ-4 «Акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика», ТОРГ-5 «Акт об оприходовании тары, не указанной в счете поставщика», ТОРГ-6 «Акт о завесе тары», ТОРГ-7 «Журнал регистрации товарно –материальных ценностей, требующих завеса тары», ТОРГ-8 «Заказ –отборочный лист», ТОРГ-9 «Упаковочный ярлык», ТОРГ-10 «Спецификация», ТОРГ-11 «Товарный ярлык», ТОРГ-12 «Товарная накладная», ТОРГ-13 «Накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары», ТОРГ-14 «Расходно –приходная накладная (для мелкорозничной торговли)», ТОРГ-15 «Акт о порче, бое, ломе товарно –материальных ценностей», ТОРГ-16 «Акт о списании товаров», ТОРГ-17 «Приходный групповой отвес», ТОРГ-18 «Журнал учета движения товаров на складе», ТОРГ-19 «Расходный отвес (спецификация)», ТОРГ-20 «Акт о подработке, подсортировке, перетаривании товаров», ТОРГ-21 «Акт о переборке (сортировке) плодоовощной продукции», ТОРГ-22 «Акт о контрольной (выборочной) проверке яиц», ТОРГ-23 «Товарный журнал работника мелкорозничной торговли», ТОРГ-24 «Акт о перемеривании тканей», ТОРГ-25 «Акт об уценке лоскута», ТОРГ-26 «Заказ», ТОРГ-27 «Журнал учета выполнения заказов покупателей», ТОРГ-28 «Карточка количественно –стоимостного учета», ТОРГ-29 «Товарный отчет», ТОРГ-30 «Отчет по таре», ТОРГ-31 «Сопроводительный реестр сдачи документов»;

**– для учета торговых операций при продаже товаров в кредит**

– КР-1 «Справка для покупки товаров в кредит», КР-2 «Поручение –обязательство (обязательство)», КР-3 «Ведомость –опись поручений –обязательств (обязательств), оформленных покупателями за товары, проданные в кредит», КР-4 «Распоряжение», КР-5 «Ведомость учета поступления денег в расчетную кассу от покупателей в погашение задолженности за товары, проданные в кредит», КР-6 «Реестр возвращенных поручений –обязательств (обязательств)», КР-7 «Справка о состоянии расчетов с работниками за товары, проданные в кредит»;

**– по учету торговых операций в комиссионной торговле**

– № КОМИС-1 «Перечень товаров, принятых на комиссию», КОМИС-1а «Перечень принятых на комиссию транспортных средств (автомобилей, мотоциклов и номерных узлов (агрегатов)», КОМИС-2 «Товарный ярлык», КОМИС-3 «Акт об уценке», КОМИС-4 «Справка о продаже товаров, принятых на комиссию», КОМИС-5 «Акт о снятии товара с продажи», КОМИС-6 «Карточка учета товаров и расчетов по договорам комиссии», КОМИС-7 «Ведомость учета платежей, полученных за хранение непроданных товаров», КОМИС-8 «Журнал учета приема на комиссию и продажи транспортных средств (автомобилей, мотоциклов и номерных узлов (агрегатов)»;

**Объект исследования:**

– первичные документы по приемке, хранению и отпуску товаров;

– правильность оформления товарно-кассовых отчетов материально ответственным лицом;

– соответствие товарно-кассовых отчетов и регистров синтетического и аналитического учетов;

– правильность проведения инвентаризации ТМЦ и кассы;

– отражение в учете потерь от недостач, порчи, естественной убыли и переоценки товара;

– правильность реализации ТМЦ, оформление ценников и использования контрольно-кассовой машины;

– исправность весоизмерительных приборов;

– своевременность и полнота [сдачи](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%98%D0%BD%D0%BA%D0%B0%D1%81%D1%81%D0%B0%D1%86%D0%B8%D1%8F) денежной выручки в [банк](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%91%D0%B0%D0%BD%D0%BA), соблюдение положения о [лимите остатка кассы](http://ru.wikipedia.org/wiki/%D0%9B%D0%B8%D0%BC%D0%B8%D1%82_%D0%BE%D1%81%D1%82%D0%B0%D1%82%D0%BA%D0%B0_%D0%BA%D0%B0%D1%81%D1%81%D1%8B).

С точки зрения гражданского законодательства торговля подразделяется в зависимости от цели приобретения товара и характера его дальнейшего использования на оптовую и розничную.

По договору **розничной** купли-продажи продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность по продаже товаров в розницу, обязуется передать покупателю товар, предназначенный для личного, семейного, домашнего или иного использования, не связанного с предпринимательской деятельностью.

По **договору поставки** поставщик-продавец, осуществляющий предпринимательскую деятельность, обязуется передать в обусловленный срок или сроки производимые или закупаемые им товары покупателю для использования в предпринимательской деятельности или в иных целях, не связанных с личным, семейным, домашним и иным подобным использованием.

**Выявление незаконных операций.**

1. **Проверка операций поступления товаров**

Приемка товаров на складе поставщика осуществляется МОЛ по доверенности с предъявлением паспорта. Получение товара происходит на основании накладной, которая составляется в четырех экземплярах 1-й и 2-й экз. остается в бухгалтерии и на складе поставщика, 3-й и 4-й – передаются вместе с товаром покупателю (в бухгалтерию и МОЛ).

При поставке товаров автотранспортом составляется товарно-транспортная накладная (1-т) в двух экземплярах. При внутренних железнодорожных перевозках составляется транспортная железнодорожная накладная, при авиаперевозках грузовая накладная. Кроме того, все плательщики НДС должны составлять не позднее 5 дн со дня отгрузки товара счет-фактуры на реализацию продукции, на основании которых покупатели имеют право на зачет уплаченных по ним сумм НДС при расчетах с бюджетом. **Счета-фактуры**, принятые к исполнению, должны быть пронумерованы и подшиты в журнал учета. Хранение полученных и выданных счетов-фактур ведется раздельно в книгах покупок и продаж. Книга покупок ведется получателями товаров для регистрации счетов-фактур поставщика.

Прием товаров на склад торгового предприятия осуществляется МОЛ на основании сопроводительных документов. По законодательству торговая организация несет ответственность за качество реализуемых товаров, которое определяется стандартами и техническими условиями. На продовольственные товары должны быть **сертификаты качества.** Для оформления приемки товаров по качеству, количеству, массе и комплектности, а также если товары поступили на склад без сопроводительных документов, составляется **акт о приемке товаров (торг-1).** Если в процессе приемки будет установлена недостача товаров, несоответствие качества и маркировки товара, приемка товара приостанавливается и составляется **Акт об установлении расхождения по количеству и качеству при приемке ТМЦ (торг-2)** только на те товары, по которым установлено расхождение. В случае поступления на торговое предприятие товаров без сопроводительных документов поставщика (неотфактурованные поставки) прием осуществляет комиссия, которая оформляет **акт о приемке товара, поступившего без счета поставщика (торг-4).**

**Способы хищения товаров на оптовых базах:**

А) частичное не оприходование полученных товаров на склад, создание неучтенных излишков и их последующая реализация. Фактическая недостача скрывается путем выписки бестоварных расходных накладных.

Б) отсутствие количественно-суммового бухгалтерского учета движения товаров в количественном и денежном выражении по отдельным наименованиям и сортам товаров, когда товары низшего сорта реализуются под видом высшего. Суммарные излишки реализуются путем изъятия денежной выручки, присвоения ценных товаров, выписки бестоварных накладных.

В) искажение данных о товаре в сопроводительных документах (доверенности, счете-фактуре, товарно-транспортной накладной).

1. **Проверка операций хранения товаров**

Готовые продукты хранятся отдельно от сырья и полуфабрикатов, продовольственные и непродовольственные товары хранятся отдельно. Учет товаров на складе ведет МОЛ. Складской учет ведется в натуральных показателях по номенклатурным номерам товаров. Порядок учета зависит от способа хранения товаров. Существуют следующие способы хранения товаров:

– **сортовой способ** – товары различной сортности и наименованиям размещают отдельно друг от друга. На каждый вид товара заводят новую **карточку складского учета**. Экономично используется складская площадь, но трудно выделять товары одного сорта, поступившие по разным ценам.

– **партионный способ** – каждая партия поступившего товара по одному транспортному документу хранится отдельно. На каждую партию товара МОЛ открывает **партионную карту** (2-х экз.) поступление регистрируют в журнале учета поступающих товаров.

– **партионно-сортовой –** каждая партия хранится отдельно, а внутри партии товары разбирают по наименованиям и сортам.

– **по наименованиям** – по продовольственным товарам записи ведут линейно-позиционным способом по каждому виду товара. В этом случае товары должны быть снабжены **товарным ярлыком** (торг-11).

Документы, составленные при получении и реализации товаров отражаются в **товарном отчете** (торг-29) за отчетный период (день, неделя, месяц). В приходной части отчета указывается в стоимостном выражении остаток товара на начало периода и поступления по каждому поставщику, подсчитывается итог прихода с остатком на начало. В расходной части отражается сумма выручки, поступившей в кассу за каждый день в хронологическом порядке, указываются основания для списания (недостачи, внутреннее перемещение). Затем расход суммируется и рассчитывается остаток на конец отчетного периода. Отчет составляют в двух экземплярах: первый вместе с оправдательными документами сдается в бухгалтерию, а второй остается у МОЛ. При проверке товарного отчета, сверяют его данные с регистрами синтетического и аналитического учета, с Главной книгой.

При проверке товарных отчетов формы № ТОРГ-29 ревизору необходимо выяснить, все ли первичные документы приложены к отчету, правильно и законно ли они оформлены, точна ли таксировка, соответствуют ли даты на документах отчетному периоду. Затем нужно сличить записанные в отчете остатки ценностей на начало отчетного периода и на конец предыдущего периода и сверить их с данными журнала формы № ТОРГ-18. При этом осуществляется встречная проверка записей и документов отчета материально ответственного лица с взаимосвязанными операциями по отчетам других материально ответственных лиц, выборочно пересчитываются месячные итоги по каждой графе аналитических счетов журнала формы № ТОРГ-18, проверяется правильность подсчета итогов и обоснованность исправлений в товарных отчетах.

Особое внимание обращается на документированный отпуск товаров на хозяйственные нужды, так как в этом случае товары могут списываться в завышенных количествах. В целях выявления злоупотреблений следует сопоставлять расход с возможным наличием ценностей в момент совершения таких операций, обмеривать объекты, на которые израсходованы материалы.

Одним из типичных способов маскировки хищения в сфере **розничной торговли продуктовыми товарами являются** завышения списания на естественную убыль. Признаками таких преступлений являются:

1) наличие излишков при инвентаризации;

2) наличие недостачи в пределах норм естественной убыли при предыдущей инвентаризации, списанной на материально ответственное лицо;

3) наличие естественной убыли на фасованные и выбывшие товары (отпущенные, списанные, отправленные).

**Проверка правильности списания естественной убыли** определяется расчетным путем. Проверяют правильность составления расчетов и обоснованность применения предельных норм списания потерь. Законность списания товарных потерь сверх установленных норм определяется по актам о порче, бое, ломе товаров, а также по книге регистрации потерь от порчи товарно-материальных ценностей.

Для выявления правонарушения применяют:

1. метод восстановления количественного учета, когда заново составляется картотека оптовой базы.
2. по результатам восстановления количественно-суммового учета проводится хронологический анализ товарных операций. При этом выявляют бестоварные расходные операции, промежуточные показатели излишков в виде превышения расхода над приходом с остатком на определенный период.
3. фиктивность возврата товара из розничной торговой сети оптовому поставщику (продавцу) можно установить сопоставлением записей в счетах-фактурах, транспортных, расходных, приходных накладных (взаимный контроль). Расхождения в ассортименте, качестве, комплектности товара указывают на фактическое отсутствие хозяйственной операции.
4. встречная проверка записей и документов отчета МОЛ с взаимосвязанными операциями по отчетам других МОЛ.
5. в розничной торговле применяют метод контрольного сличения остатков.
6. **Проверка операций отпуска (продажи) товара**

Предприятия розничной торговли реализуют товары в основном за наличный расчет, а также по банковским картам, в кредит с рассрочкой платежа, по договору комиссии.

В соответствии с Федеральным законом от 22.05.2003 N 54-ФЗ (ред. от 08.03.2015) «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» организации и индивидуальные предприниматели в силу специфики своей деятельности либо особенностей своего местонахождения могут производить наличные денежные расчеты и (или) расчеты с использованием платежных карт без применения контрольно-кассовой техники.

Ревизоры проверяют **правильность отпуска товаров покупателям**: точность взвешивания, отмеривания, отсчета товаров, соблюдения требований отпуска товаров определенного качества и сорта.

Правильность отпуска товаров проверяют с помощью контрольной покупки, сделанной самим контролером, или путем проверки массы, качества и стоимости товаров, отпущенных покупателю, а также товаров, расфасованных в магазине и подготовленных к продаже.

Проверку начинают после того, как оплачена стоимость покупки, которая объявляется контрольной, и вызван заведующий магазином или лицо, его заменяющее, для участия в проверке. Контрольная покупка должна находиться на виду у заинтересованных лиц, а ревизор до начала проверки составляет предварительную запись о количестве, цене и сумме денег, полученной за покупку, и исследует правильность установки и исправность весов.

Результаты проверок оформляются актом, в котором отмечаются выявленные факты обмера, обвеса, обсчета покупателей с указанием, на каких весах и какой мерой произведены измерения и взвешивания товаров при их отпуске. К акту прилагаются письменные объяснения работников, допустивших нарушения.

**Проверка правильности расчетов с покупателями** осуществляется в присутствии заинтересованных лиц путем контроля правильность подсчета стоимости товаров, получения сдачи и распечатки чека. В случае выявления излишков или недостачи денег составляется акт. Наличие излишков денег в кассе рассматривается как обсчет покупателей. Для проверки качества товара проводят лабораторный анализ образцов продукции. Необходимо также проверить соблюдение противопожарных правил, обеспеченность магазина оборудованием и инвентарем (и их исправностью), наличие достаточного количества упаковочных материалов, состояние весов и измерительных приборов. При ревизии продовольственных магазинов отслеживается соблюдение основных санитарных требований, режим хранения (температура, влажность, освещение, сроки хранения). В актах ревизии ревизор устанавливает причины незаконного списания товара, правильность оформления акта на списание, изучает объяснения МОЛ, проверяет обоснованность размера ущерба.

***3.7 Исследование операций на предприятиях общественного питания***

**Источники информации:**

– Правила оказания услуг общественного питания: постановление Правительства РФ от 15.08.97 № 1036;

– Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций: постановление Госкомстата России от 25.12.98 № 132;

– О защите прав потребителей: закон от 07.02.92 №2300-1;

Первичные учетные документы:

**по учету операций в общественном питании**

ОП-1 «Калькуляционная карточка», ОП-2 «План – меню», ОП-3 «Требование в кладовую», ОП-4 «Накладная на отпуск товара», ОП-5 «Закупочный акт», ОП-6 «Дневной заборный лист», ОП-7 «Опись дневных заборных листов (накладных) », ОП-8 «Акт о бое, ломе и утрате посуды и приборов», ОП-9 «Ведомость учета движения посуды и приборов», ОП-10 «Акт о реализации и отпуске изделий кухни», ОП-11. «Акт о продаже и отпуске изделий кухни», ОП-12 «Акт о реализации готовых изделий кухни за наличный расчет», ОП-13 «Контрольный расчет расхода специй и соли», ОП-14 «Ведомость учета движения продуктов и тары на кухне», ОП-15 «Акт о снятии остатков продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий кухни», ОП-16 «Ведомость учета остатков продуктов и товаров на складе (в кладовой) », ОП-17 «Контрольный расчет расхода продуктов по нормам рецептур на выпущенные изделия», ОП-18 «Акт о передаче товаров и тары при смене материально ответственного лица», ОП-19 «Журнал учета столовой посуды и приборов, выдаваемых под отчет работникам организации», ОП-20 «Заказ –счет», ОП-21 «Акт на отпуск питания сотрудникам организации», ОП-22 «Акт на отпуск питания по безналичному расчету», ОП-23 «Акт о разделке мяса – сырья на полуфабрикаты», ОП-24 «Ведомость учета движения готовых изделий в кондитерском и других цехах», ОП-25 «Наряд –заказ на изготовление кондитерских и других изделий».

**Объект исследования:**

– сохранность выпускаемой продукции, запасов сырья, материальных и денежных средств;

– сопоставление наличия продуктов по факту с данными приходных и расходных документов;

– анализ полноты вложения сырья в готовые блюда;

– соблюдение правил использования весоизмерительных приборов;

– соблюдение условий хранения готовой продукции;

– соблюдение порядка установления торговых наценок на продукты;

– соответствие цен на продукты, указанные в расходных документах ценам, которые приняты для калькуляции блюд;

– постановка количественного учета продуктов, товаров и тары;

– соблюдение порядка составления калькуляции на отдельные блюда и другую продукцию.

**Система общественного питания и ее особенности:**

1. сочетаются функции производства, реализации и потребления готовой продукции;
2. в бухгалтерском учете отражается одновременно процесс производства и торговли;
3. наряду с изготовлением и реализацией продукции собственного производства торгуют покупными товарами;
4. значительная часть продукции потребляется покупателями непосредственно в обеденных залах, поэтому выпуск продукции не отражается в первичных документах, реализация оформляется кассовыми чеками;
5. в отличие от промышленности рассчитывается не себестоимость а калькуляция на отдельные блюда;
6. издержки производства и обращения, а также стоимость сырьевого набора блюд учитываются раздельно;
7. стоимость блюд зависит от цен на закупаемое сырье и системы наценки, что не позволяет устанавливать твердые цены на длительный период.

**Признаки хищений товаров**, **готовой продукции** в организациях общественного питания:

– большое число актов о списании товаров, продуктов на порчу, брак, убыль, уничтожение грызунами;

– многочисленные записи в книге жалоб и предложений от покупателей на обсчет, обвес, недоброкачественное приготовление пищи;

– случаи недовложений, замены компонентов при изготовлении продукции, фальсификации товаров (например, продажа винно-водочных изделий низших сортов с этикетками высших), о чем свидетельствуют акты лабораторного анализа.

**Структура системы общественного питания** **состоит из трех звеньев:**

1) кладовой или склада;

2) производства (кухня);

3) торговая сеть (обеденный, банкетный зал, буфет, киоски, лотки).

В организациях общественного питания применяются правила торгового учета, в основу которого положен принцип экономической однородности затрат независимо от того, где они совершены – в производстве или обращении. Поэтому здесь расходы не распределяются по функциям производства, реализации и потребления.

**Выявление незаконных операций в кладовых, на складах**

Для обеспечения нормальной работы необходимо иметь запасы сырья и покупных товаров, которые хранятся в кладовых (на складах).

В кладовых предприятий одного типа учет сырья и товаров ведут в ценах приобретения с добавлением единой торговой наценки. Учет сырья и товаров на складе предприятий, имеющих в подчинении рестораны, кафе, столовую, закусочную ведут в ценах приобретения без добавления единой наценки.

При отпуске товаров и продуктов из кладовой в производство (кухню), буфет в накладных указывают две цены:

1) цену, по которой они учитывались в кладовой (для списания с подотчета кладовщика);

2) цену, по которой ценности будут проданы с установленной наценкой. Руководитель предприятия общепита самостоятельно определяет и утверждает уровень наценок, если они не регулируются органами местного самоуправления для школ, профучилищ, больниц.

Заведующий производством ежедневно составляет план-меню, где указывает наименование и номер блюда по технологическим карточкам или сборнику рецептур. На основании плана-меню с учетом остатков сырья и его потребности на предстоящий день определяется потребность в продуктах и выписывается **требование в кладовую** (ОП-3). МОЛна основании требованиявыписывает **накладную на отпуск товара** (ОП-4) в двух экземплярах. Всеприходно-расходные документы МОЛ ежедневно сдает в бухгалтерию предприятия вместе с товарным отчетом.

**Наиболее распространенные приемы маскировки противоправных действий:**

1. Неоприходование продуктов и товаров на складе или в кладовой. (Кладовщик занижает количество полученных им товаров и сырья или полностью не включает их в товарную книгу и карточку количественно-суммового учета с целью временного сокрытия ранее образовавшейся недостачи) –встречная проверка товарно-транспортных накладных поставщика и накладных, приложенных к товарному отчету кладовщика, записями в товарной книге.

2. Составление полностью или частично бестоварных расходных документов с целью сокрытия недостач или создания излишков продуктов на складе. Полностью бестоварные документы впоследствии включаются в товарные отчеты при полном отсутствии фактического отпуска товаров из кладовой. В частично бестоварной накладной указывается меньшее количество товара.

3. Создание пересортицы продуктов и сырья по сговору с поставщиками позволяет создавать излишки товаров, продукции, которые впоследствии передаются в производство, где могут изготавливаться неучтенные блюда.

4. Создание излишков продукции при их закупке.

ПОП (предприятие общественного питания) осуществляют закупку сырья и продуктов через оптовые склады, базы, предприятия пищевой промышленности и в отдельных случаях у населения. Все закупки оформляются закупочным актом (ОП-5) в одном экземпляре. Кроме акта оформляются приходные накладные (торг-12) на закупленные товары в двух экземплярах. На излишки продуктов могут составляться бестоварные закупочные акты, куда вносятся фамилии подставных или вымышленных лиц, а полученные в подотчет денежные средства присваиваются.

Выявление указанного подлога возможно путем формальной проверки закупочных актов.

**Признаки подлога при закупке:**

1) слишком большой объем продукции, закупленной у одного лица;

2) наличие округленных цифр в закупочных актах;

3) большой промежуток во времени, указанном в приходных документах и транспортных накладных либо полное отсутствие документов на перевозку закупленной продукции.

**Выявление незаконных операций при учете сырья в производстве и выпуске продукции**

Характерная особенность учета производства на ПОП состоит в том, что продукты приходуются по массе необработанного сырья (вес брутто), полуфабрикаты – по массе нетто, а списание реализованных готовых изделий происходит по учетным ценам сырья.

Отпуск сырья и готовых изделий в буфеты, мелкорозничную сеть, если раздача отделена от производства оформляют с помощью дневных заборных листов (ОП-6), выписанных главным бухгалтером. Заборные листы нумеруют и регистрируют в журнале, где расписывается МОЛ. В заборном листе проставляются учетные цены производства и цены реализации, количество нереализованных изделий, которые возвращаются в конце дня в производство.

Если кухня не отделена от раздачи, заборный лист не оформляется, а ведется контрольный журнал, где регистрируют готовые изделия по наименованию и количеству. По окончании работы раздаточной определяют количество и стоимость проданных блюд по каждому наименованию, подсчитывают общую стоимость, которую сверяют с показаниями ККТ. Эти сведения оформляют актом о реализации и отпуске изделий кухни (ОП-10). При обслуживании банкетов отпуск продукции оформляют выпиской заказа-счета по отдельному меню. По показаниям счетчиков ККМ на конец дня составляют **акт о реализации готовых блюд**, на основании которого определяется расход продуктов на кухне.

Акты прилагаются к ежедневному товарному отчету (ОП-14) заведующего производством (2 экз.). В акте указывается стоимость кухонной продукции (блюд), реализованной через обеденный зал, и отдельно отпущенной в буфеты. Приходные суммы подтверждаются накладными кладовой, расходные – актами о продаже и отпуске изделий кухни, заборными листами, накладными на возврат продуктов и тары в кладовую.

Заведующий производством ежедневно составляет отчет о движении продуктов и тары на кухне**.** В приходной части отчета содержатся данные о поступивших в производство продуктах из кладовой, от поставщиков по учетным ценам кухни.

**Наиболее распространенные подлоги в учетных документах:**

1) внесение искажений в акт о реализации блюд путем включения заведующим производством в объем реализации таких блюд, которые вообще не изготавливались на кухне (это позволяет списать в расход дорогостоящие продукты и фактически реализовать их с наценкой общественного питания. Такие подложные записи можно выявить, сопоставив журналы снятия проб с планом-меню и актом реализации блюд);

2) искажение данных о фактическом объеме реализации общих и порционных блюд, которое используется руководителями предприятий общепита за счет того, что продажная цена порционных блюд выше их стоимости по учетным ценам.

Заведующий производством в целях хищения в пределах общей выручки за день занижает сумму выручки от порционных блюд и завышает сумму выручки за общие блюда. В связи с этим в подотчет списываются лишнее сырье и продукты, которые затем могут быть похищены либо реализованы с последующим присвоением денежной выручки. Такие хищения могут быть выявлены путем сопоставления актов о реализации блюд с контрольно-кассовыми лентами.

3) оформление бестоварных расходных накладных на отпуск готовых изделий в буфет и мелкорозничную сеть. Продажа собственной продукции производится непосредственно на предприятии или филиалах по более высоким ценам, а списание в расход по буфету, ларьку, палатке – по меньшей цене. Образовавшаяся при этом суммовая разница присваивается. На созданную сумму излишков могут изыматься продукты либо изготавливаться неучтенные блюда для реализации в обеденном зале.

**Искажения в учетные документы** вносятся:

а) занижением в товарных отчетах стоимости полученных продуктов и товаров;

б) занижением суммы торговой выручки;

в) занижением остатков материальных ценностей на конец отчетного периода;

г) неправильный перенос книжных остатков из одного товарного отчета в другой.

д) необоснованные записи в акты о передаче товаров и тары.

е) внесение подложных записей в инвентаризационные описи.

**Операции по документальному контролю** хозяйственных операций включают в себя:

1. проверку закрепления материальной ответственности

2. проверку правильности ценообразования.

3.проверку полноты оприходования выручки от реализации блюд через обеденный зал.

**Операции по фактическому контролю**:

* + - 1. **Инвентаризация** продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий на производстве (кухне) проводят в общеустановленном порядке, подсчитывая остатки продуктов, полуфабрикатов и готовых изделий.

Фактические остатки сырья и обеденной продукции на кухне записывают в инвентаризационную опись: готовую продукцию – по количеству изделий (блюд) и продажным ценам, определенным калькуляцией; необработанное сырье (мясо, жиры, картофель и др.) – по весу и продажным ценам, по которым они поступили из кладовой.

В случае выявления недостач товаров (в пределах ее суммы) исчисляют естественную убыль.

Нормы естественной убыли применяются только к весовым товарам (колбаса, сыр, рыба, сливочное масло) и не относятся к гастрономическим продуктам, продаваемым порциями.

В случае выявлении испорченных и негодных продуктов составляются соответствующие акты. При наличии пересортицы материально ответственные лица дают объяснения с указанием причин ее возникновения.

1. **Лабораторный анализ** проводят в случае сомнения в доброкачественности продуктов или полноте вложения сырья в готовые блюда.
2. **Проверка полновесности готовых блюд** осуществляется путем взвешивания 10-15 порций конкретного блюда, подсчета их общей массы и деления на количество отобранных (взвешенных) порций за минусом веса. Отклонения в массе не должны превышать 3 %.
3. **Проверка правильности расчетов** в **ресторанах** и **кафе** осуществляется сразу после вручения счета посетителю, а на предприятиях самообслуживания – после оплаты стоимости блюд в кассу.
4. **Проверка степени оснащения предприятий** оборудованием, инвентарем, посудой, а также соответствие количества и номенклатуры имеющегося оборудования, посуды, столовых приборов, мебели и кухонного инвентаря примерным нормам оснащения и технического обслуживания.
5. **Проверка состояния** **весоизмерительных приборов**, правил эксплуатации ККМ, норм противопожарной безопасности, системы видеонаблюдения.
6. **Выпуск контрольной партии изделий кухни** выявляет нарушение в технологии приготовления. По сборнику рецептур, технологическим картам приготовления изделий, калькуляционными карточками специалисты (технологи, товароведы) проводят взвешивание, отмеривание сырья для выпуска контрольной партии изделий.

Результаты выпуска контрольной партии изделий кухни оформляют **актом**, который подписывают члены комиссии, руководитель и материально ответственные лица.

1. **Метод обратной калькуляции** (контрольный пересчет готовых блюд в продукты) дает возможность сделать вывод о возникновении излишков сырья, нарушениях технологического процесса, об изготовлении блюд из неучтенного сырья.

9. **Контрольное сличение остатков**

Количество и стоимость продуктов каждого наименования, входящих в сырьевой набор согласно калькуляционной карточке, умножается на количество реализованных блюд, значащихся в актах. К расходу прибавляют также продукты, возвращенные из кухни в кладовую.

Затем проверяют правильность выведенных остатков продуктов по каждому наименованию на конец исследуемого периода и производят их сверку с данными инвентаризации на эту же дату.

***Контрольные вопросы:***

1. Нормативное регулирование порядка ведения кассовых и банковских операций.
2. Документальное оформление кассовых и банковских операций.
3. Типовые нарушения при ведении кассовых, банковских операций и способы их обнаружения.
4. Нормативное регулирование трудовых правоотношений.
5. Проверка правильности расчета начисления и удержания из заработной платы.
6. Документальное оформление операций по учету движения основных средств
7. Типовые нарушения по учету основных средств и способы их обнаружения.
8. Нормативное регулирование движения материальных ценностей.
9. Типовые нарушения по учету материально-производственных запасов и готовой продукции.
10. Государственное регулирование торговой деятельности.
11. Типовые нарушения в торговле и способы их обнаружения.
12. Типовые нарушения в системе общественного питания и способы их обнаружения.

**ЗАКЛЮЧЕНИЕ**

Деятельность правоохранительных органов по раскрытию преступлений в сфере экономики тесно связана с использованием специальных знаний в области бухгалтерского учета.

Существенный объем практических навыков студенты юридических специальностей получают при изучении дисциплины «Судебная бухгалтерия». Как отрасль прикладных научных знаний, она долгое время формировалась в рамках криминалистической науки и служила практическим руководством для работников правоохранительных органов. Судебная бухгалтерия является экономико-правовой дисциплиной, которая разрабатывает новые методы исследования экономической информации, обогащая юридическую и экспертную практику.

Полученные в процессе обучения знания способствуют формированию у студентов умений по изучению бухгалтерских документов с целью обнаружения в них признаков подлога.

Использование методических приемов исследования документации для обнаружения учетных несоответствий при оформлении фактов хозяйственной жизни помогает сбору доказательственной информации при расследовании уголовных и гражданских дел. Исходную информацию о признаках противоправных действий в дальнейшем можно применять также в административном и исполнительном производстве.

В данном учебном пособии нашли отражение вопросы, имеющие наибольшее распространение в юридической деятельности. Основная его цель – дать студентам знания по основным положениям дисциплины «Судебная бухгалтерия», что будет способствовать более глубокому применению специальных экономических и бухгалтерских знаний в расследовании.

**СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ**

**Основная:**

1. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: учебник / Е. С. Дубоносов. — 2-е изд., перераб. и доп. — М.: Юрайт, 2010. — 376 с.

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

3. Сорокотягин, И. Н. Судебная бухгалтерия: учеб. для бакалавров / И. Н. Сорокотягин. – М.: Высшее образование; Юрайт, 2013. – 287 с.

4. Россинская, Е. Р. Настольная книга судьи. Судебная экспертиза: теория и практика, типичные вопросы и нестандартные ситуации / Е. Р. Россинская, Е. И. Галяшина. – М.: Проспект, 2014. – 464 с.

5. Сауткин, И. В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы / И. В. Сауткин. Минск: Тетралит, 2014.– 112 с.

6. Бобошко, В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие / В. И. Бабошко. – М.: ЮНИТИ–ДАНА, 2013. – 311 с.

7. Бочкова, Л. И. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие / Л. И. Бочкова, О. Э. Новак, В. М. Савинов. – М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. – 320 с.

8. Голубятников, С. П. Судебная бухгалтерия: учебник / С. П. Голубятников. – М., 1998.

**Дополнительная:**

1. Долматова, И. В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / И. В. Долматова, О. А. Думан. – М.: Дашков и К, 2012. – 600 с.

2. Дубоносов, Е. С. Судебная бухгалтерия: конспект лекций / Е. С. Дубоносов. – М.: Юрайт, 2010. – 137 с.

3. Звягин, С. А. Судебная бухгалтерия: курс лекций / С. А. Звягин. – Воронеж: Воронежский ин-т МВД России, 2011. – 94 с.

4. Зуев, В. И. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. И. Зуев. – Оренбург: Оренбург. гос. аграр. ун-т, 2010.

5. Климович, Л. П. Судебная бухгалтерия: учеб. наглядное пособие / Л. П. Климович. – Красноярск: СибЮИ МВД России, 2010. – 250 с.

6. Масло, Р. В. Теория бухгалтерского учета: учеб. пособие / Р. В. Масло. – Саратов, 2013.–481 с.

7. Меджевский, А. А. Основы судебной бухгалтерии: учеб. пособие/ А. А. Меджевский. – Новосибирск: Сибир. акад. гос. службы, 2011. – 263 с.

8. Попаденко, Е. В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / Е. В. Попаденко. – М.: Юрлитинформ, 2012.

9. Романов, В. В. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. В. Романов. – Саратов: Научная книга, 2012. – 920 с.

10. Савин, А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие / А. А. Савин, А. А. Савин. — 2-е изд., испр. и доп. — М.: Вузовский вестник, 2013. — 263 с.

11. Симинягин, А. Ю. Судебная бухгалтерия: курс лекций с методическими рекомендациями / А. Ю. Симинягин, Ф. А. Богацкий, А. Г. Туривненко. – Калининград: Калининград. юрид. ин-т. – 2009.

12. Тимченко, В. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / В. А. Тимченко. – Н. Новгород: Нижегород. правовая акад. – 2010.– 124 с.

13. Уварова, И. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие / И. А. Уварова; под общ. ред. П. П. Сергуна. – М.: РПА, 2011. –138 с.

14. Толкаченко, А. А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие/ А. А. Толкаченко [и др.]; под ред. А. А. Толкаченко, В. И. Бобошко. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2010. – 231 с.

15. Мельник М. В. Ревизия и контроль: учебник / М. В. Мельник, А. С. Пантелеев, А. Л. Звездин; под ред. проф. М. В. Мельник. – 2-е изд., стер. – М.: КНОРУС, 2009. – 640 с.

У ч е б н о е и з д а н и е

**Шпак** Нина Михайловна

**СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ**

*Учебное пособие*

В авторской редакции

Компьютерная верстка – Н. М. Шпак

Подписано в печать 21.04.16 Формат 60 × 84 1/16.

Усл. печ. л.– 8. Уч. – изд. л. – 6,4

Тираж 75 экз. Заказ № 268

Редакционный отдел и типография

Кубанского государственного аграрного университета.

350044, г. Краснодар, ул. Калинина, 13

1. Сауткин И. В. Судебная бухгалтерия: ответы на экзаменационные вопросы. Минск: Тетралит, 2014. С. 4. [↑](#footnote-ref-1)
2. Бочкова Л. И., Новак О. Э., Савинов С. В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. С. 8. [↑](#footnote-ref-2)
3. Е. С. Дубоносов. Судебная бухгалтерия: учебник. 2-е изд., перераб. и доп. М.: Юрайт, 2010. С. 15 [↑](#footnote-ref-3)
4. Бочкова Л. И., Новак О. Э., Савинов С. В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. С. 8. [↑](#footnote-ref-4)
5. Там же, с. 9. [↑](#footnote-ref-5)
6. Судебная бухгалтерия: Учебник / под ред. С.П. Голубятникова. М., 1998. С. 21 [↑](#footnote-ref-6)
7. Бочкова Л. И., Новак О. Э., Савинов С. В. Судебная бухгалтерия. Общая часть: учеб. пособие. М.: Дашков и К; Саратов: Бизнес Волга, 2007. – С. 17. [↑](#footnote-ref-7)
8. Экономика сельскохозяйственного предприятия/ И. А. Минаков, Л. А. Сабетова, Н. П. Касторонов и др.: под ред. И. А. Минакова. 2-е изд., перераб. и доп. М.:ИНФРА-М, 2013. С. 276 [↑](#footnote-ref-8)
9. Масло Р. В. Теория бухгалтерского учета: учебник [Электронный ресурс]: Саратов: Вузовское образование, 2013. C. 91. [↑](#footnote-ref-9)
10. Бобошко В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. 311 c. [↑](#footnote-ref-10)
11. Долматова И. В., Думан О.А. Судебная бухгалтерия: учеб. пособие. 2-е изд. М.: Дашков и К, 2015. С. 167–169. [↑](#footnote-ref-11)
12. Бобошко В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие для /[Электрон. текстовые данные]. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. С. 262–263 [↑](#footnote-ref-12)
13. Бобошко В. И. Контроль и ревизия: учеб. пособие. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. С. 171–172. [↑](#footnote-ref-13)