

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РФ  
Федеральное государственное бюджетное образовательное  
учреждение  
Высшего профессионального образования  
ПЕНЗЕНСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ (ПГУ)

**Судебно-экономическая экспертиза**

Учебное пособие

Ю. А. Щеглов, В. Ю. Щеглов

Пенза  
Издательство ПГУ  
2020

## Содержание

Предисловие

Тема 1. Экспертиза: понятие, сущность, задачи и классификация

Тема 2. Понятие, предмет, метод и задачи судебной экономической экспертизы

Тема 3. Субъекты и порядок назначения судебной экономической экспертизы

Тема 4. Организация судебной экономической экспертизы

Тема 5. Обобщение результатов судебно-экономической экспертизы

Тема 6. Ответственность за экономические и налоговые правонарушения

Тема 7. Экспертное исследование операций с денежными средствами

Тема 8. Экспертное исследование расчетных и кредитных операций

Тема 9. Экспертное исследование операций по труду и заработной плате

Тема 10. Экспертное исследование операций с основными средствами и нематериальными активами

Тема 11. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами

Тема 12. Экспертное исследование учета затрат и калькулирования себестоимости

Тема 13. Экспертное исследование учета готовой продукции и ее реализации

Тема 14. Экспертное исследование финансовых результатов деятельности организации

Список литературы

## Предисловие

В каждой стране происходит хищение денежных средств, причем в разных направлениях деятельности. Это касается как обмана партнера по бизнесу, так и обман государства путем уклонения от уплаты налогов или путем мошеннических действий, связанных с получением различной финансовой поддержки от государства.

Изучение дисциплины «Судебно-экономическая экспертиза» проводится вместе с такими дисциплинами как: экономическая безопасность предприятия, организация и методика проведения налоговых проверок, правовые основы деятельности ЭБ и ПК, аудит и т.д. Знания, полученные по изучению данных дисциплин, позволяют студентам комплексно подойти к обеспечению экономической безопасности как на предприятиях, так и в государственных органах и более грамотно проводить исследования по делам связанных с необходимостью проведения судебно-экономических экспертиз.

В ходе изучения дисциплины «судебно – экономическая экспертиза» студенты очной формы обучения кафедры «Менеджмент и экономическая безопасность» «факультета экономики и управления» приобретают навыки по проведению проверок документов в различных ситуациях в области экономических преступлений и возможностью сделать вывод по произведенной экспертизе.

Одной из главных составляющих в изучении любой дисциплины являются теоретические основы, так как базовые знания помогают определить основу предмета и методы изучения данной дисциплины. Отсюда следует, что дисциплина «судебно – экономическая экспертиза» является одной из основных аналитических дисциплин, изучаемых по специальности «экономическая безопасность».

По данной дисциплине в ходе ее изучения предусмотрен теоретический материал, который представлен в виде лекций, практический – который включает в себя решения ситуационных задач по каждой изучаемой теме и комплект тестов. Для

самостоятельной работы студентов предусмотрены написание рефератов и выполнение практических заданий.

При написании данного учебного пособия были использованы следующие законодательные и нормативные акты:

1. Налоговый кодекс России;
2. Уголовно-процессуальный кодекс России;
3. Гражданско-процессуальный кодекс России;
4. Кодекс об административных правонарушениях России;
5. ФЗ № 208 «Об консолидированной финансовой отчетности»
6. ФЗ №73 «О государственной судебно – экспертной деятельности в России»
7. Приказ Минэкономразвития РФ от 05.02.2009 N 35 "Об утверждении Методических рекомендаций по проведению финансово-экономической экспертизы, назначенной в ходе предварительного следствия, судебного разбирательства уголовных дел, возбужденных по признакам преступления, предусмотренного статьей 196 Уголовного кодекса Российской Федерации, и Методических рекомендаций для специалистов, привлекаемых к участию в процессуальных действиях в порядке, установленном Уголовно-процессуальным кодексом Российской Федерации, при проверке следователем сообщения о преступлении, предусмотренном статьей 196 Уголовного кодекса Российской Федерации"

Данное учебное пособие предназначено для студентов специальности «экономическая безопасность», «факультета экономика и управление».

Учебное пособие составлено согласно требованиям Федерального образовательного стандарта по специализации «экономика и организация производства на режимных объектах», специальности «экономическая безопасность».

## **Тема 1. Экспертиза: понятие, сущность, задачи и классификация**

### *Экспертиза: понятие и сущность*

Экспертиза (от лат. expertus — не имеющий отношения, непричастный) – исследование специалистом (экспертом) каких либо вопросов, решение которых требует специальных познаний в области науки, техники, искусства и т.д. Например, бухгалтерская экспертиза, патентная экспертиза и т.д. 1

Проведение экспертизы необходимо для ответа на вопросы, которые возникают в ходе разрешения спорных ситуаций между хозяйствующими субъектами и установления реальных данных. Экспертизу проводит специалист, обладающий определенными познаниями в области по которой проводится экспертиза.

После проведения исследования эксперт оформляет мотивированное заключение эксперта, в котором описывает ход проведенного исследования и отвечает на поставленные вопросы. Заключение, сделанное экспертом, может свидетельствовать как о наличии интересующих данных в разрешении вопроса, так и об его отсутствии, также может являться основанием для судебного разбирательства.

В ходе проведения расследований по уголовным делам очень часто у следственных органов возникает потребность в проведении экспертиз, направленных на выяснение определенных моментов дела. Экспертизы чаще всего назначают в рамках расследования уголовных дел, реже в судах. Это вызвано тем, что во время расследования уголовных дел следователи максимально стараются собрать все материалы и доказательства по делу которое они ведут. В судах обычно назначают повторные экспертизы или дополнительные. Это обычно выясняется в ходе рассмотрения дела в суде.

Судебная экспертиза является основной формой применения специальных познаний в области судопроизводства. Основная задача проведения судебной экспертизы заключается в анализе представленных материалов правоохранительными, судебными органами, которым необходимо получить ответы на поставленные перед экспертом вопросы для правильного вынесения решения по рассматриваемому делу.

После проведения исследования эксперт составляет заключение, которое в дальнейшем в соответствии с законом служит одним

из доказательств, а данные которые в нем содержатся являются доказательствами.

Экспертизы проводятся практически по всем направлениям жизни деятельности человека. Экспертизы могут быть государственными, их проводят органы исполнительной власти или другие государственные органы.

Экспертизы могут проводить различные министерства и специальные службы, которые производят разработку соответствующих рекомендаций. Так, если необходимо проведение военно-врачебной экспертизы для этого создаются военно-врачебные комиссии.

Судебная экспертиза – исследование, проводимое экспертом в порядке, предусмотренном процессуальным законодательством, для установления по материалам уголовного или гражданского дела фактических данных и обстоятельств.<sup>2</sup>

Главное сходство судебной экспертизы с другими экспертизами заключается в проведении их на основании специальных знаний. При этом не все проводимые исследования могут называться судебными. Судебные экспертизы проводятся только в рамках расследования уголовных дел.

Судебную экспертизу от экспертизы, осуществляемой в других сферах, отличает следующее:

- разное количество материалов направляемых на экспертизу;
- назначение и проведение экспертизы;
- права и обязанности эксперта проводившего экспертизу.

При производстве следственных действий, следователь как и судья, обладающие специальными познаниями в области проведения следственных действий могут обойтись без привлечения специалиста. Судебная экспертиза назначается независимо от того имеют ли специальные познания следователь или судья, рассматривающие дело. Это вызвано тем, что данные полученные в результате проведения экспертного исследования не могут получить своего отражения ни в одном документе, кроме заключения эксперта.

## *Задачи и объекты судебной экспертизы*

Основными задачами, решаемыми судебными экспертами, являются задачи идентификации, необходимые для отождествления объекта по его следам. При разрешении данных задач в исследуемых объектах происходит выявление как общих, так и частных признаков, на основе которых происходит их сопоставление для установления совпадения частных признаков устанавливающих его индивидуальные особенности. В случае, когда при установлении индивидуальных признаков недостаточно частных признаков, решение данной задачи заканчивается отнесением объекта к группе однородных объектов с установлением его принадлежности к определенной группе.

Задачи идентификации ставятся в виде конкретных вопросов, об исследуемых объектах, о его принадлежности к определенной группе, а также источника его происхождения. Может устанавливаться, кому принадлежит объект, его составные части, кто произвел данный объект и кто учувствовал в его производстве.

Основа диагностических задач заключается в установлении события времени, последовательности и способа действия, а также событий и явлений, которые стали причиной связи между качественной и количественной характеристикой объектов, их признаков и свойств, неподдающихся непосредственному восприятию. Примером может служить, как с помощью какого механизма было произведено изготовление поддельных денежных средств.

Частным случаем диагностических задач могут являться классификационные задачи. Данные задачи в первую очередь направлены на установление соответствия объекта, характеристики которого были заданы заранее и отнесены к определенному классу. Примером служит судебно-строительная экспертиза, когда необходимо установить какая марка арматуры была заложена в объект при строительстве.

Не рекомендуется производить объединение идентификационных и классификационных задач, при решении

которых будет устанавливаться групповая принадлежность объектов. Классификация – это отнесение объекта к одной из групп (виду), но когда количественно данная группа не определена, то решение диагностической задачи не носит индивидуальной идентификации.

Задачи по степени общности делятся на два типа:

- общие к ним относятся задачи рода экспертизы (исследование объектов с целью их идентификации);
- типичные - это задачи вида экспертизы (из какого вида бумаги были произведены поддельные денежные средства);
- конкретные - имеются ли следы отпечатков пальцев на денежных купюрах.

Общие задачи экспертизы определяют цели, которые необходимо достичь при проведении экспертизы в обобщенном виде и дают представление об экспертизе данного вида. Типичные задачи экспертизы формируются относительно каждого объекта и являются ориентиром для постановки конкретных задач. При проведении экспертизы перед экспертом ставятся конкретные задачи и требуется получить ответ по конкретно поставленным задачам.

Экспертные задачи имеют тесную связь с вопросами, которые ставятся перед экспертами. Общими и типичными задачами являются обобщение различных вопросов, ставящихся по различным родам экспертиз. Реализация конкретных задач в судебной экспертизе достигается путем постановки определенных вопросов по имеющимся объектам и материалам представленного дела на экспертизу.

К объектам судебной экспертизы можно отнести: предметы, документы, вещественные доказательства, материалы дела, представленные для проведения судебной экспертизы. (рисунок 1)

Объект экспертного исследования - это материальный объект, содержащий информацию, необходимую для решения экспертной задачи [3]



Согласно ст. 10 ФЗ - № 73 Объектами исследований являются вещественные доказательства, документы, предметы, животные, трупы и их части, образцы для сравнительного исследования, а также материалы дела, по которому производится судебная экспертиза.

Исследования проводятся также в отношении живых лиц (далее также - лицо). [4]

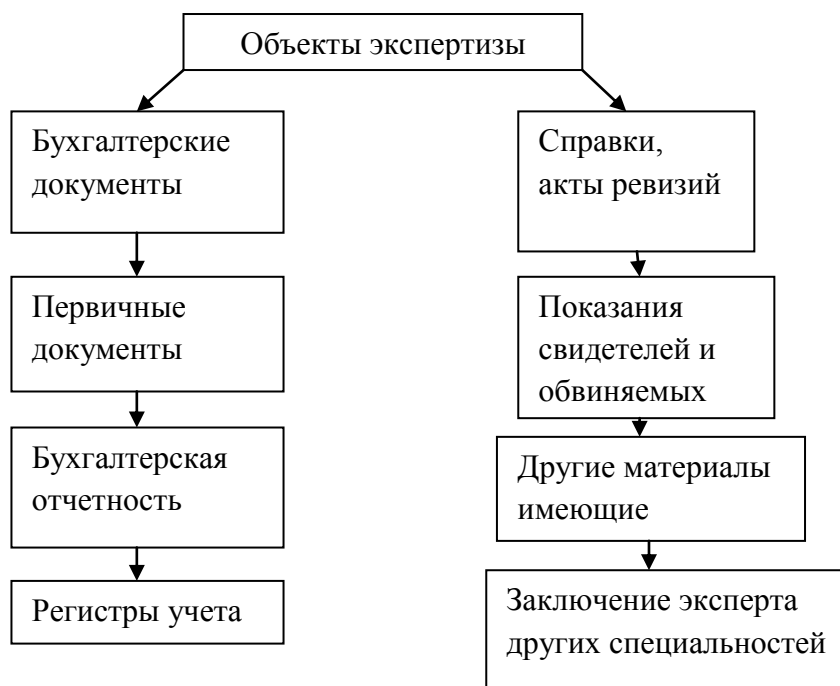


Рисунок 1.1 Объекты экспертизы

При проведении исследований, вещественные доказательства и документы с разрешения органа или лица, назначивших судебную экспертизу, могут быть повреждены или использованы только в той мере, в какой это необходимо для проведения исследований и дачи заключения. Указанное разрешение должно содержаться в постановлении или определении о назначении судебной экспертизы, либо соответствующем письме.

Объект экспертного исследования состоит из следующих частей:

- материальный носитель информации о произошедшем факте (событии);
- источника информации;
- механизм передачи информации от источника к носителю показывающий механизм их взаимодействия.

По виду носителя информации объекты судебных экспертиз подразделяют на объекты: отображения и объекты предметы.

К объектам-отображениям относятся материальные образования, на которых в результате процесса слепообразования, понимаемого в широком смысле слова, отобразилась информация о другом объекте или событии, явлении.

К объектам-предметам относятся все материальные предметы – носители информации о событии в силу своего существования или наличия действительной либо возможной связи с ним.

При осуществлении идентификационных судебно-экспертных исследований выделяют идентифицируемые объекты, т.е. объекты, отождествление которых составляет задачу процесса идентификации. К ним относятся:

- люди (обвиняемые, подозреваемые, потерпевшие и прочие);
- различные материальные предметы (обувь, одежда, орудия преступления, транспортные средства и др.);
- животные, растения;
- участки местности, помещения и т.п. [5]

Объектами, с помощью которых решается задача идентификации (идентифицирующие объекты) могут быть:

- следы рук и других частей тела человека;
- части одежды человека;
- копии документов с оттисками печатей или подписей и других предметов, необходимых для установления принадлежности к единому целому.

В процессе решения экспертных задач выделяют конечные и промежуточные объекты, а также основные и вспомогательные.

Решение экспертных задач может проходить в несколько ступеней и состоит из нескольких отдельных подзадач. Конечным или основным объектом судебной экспертизы будет тот объект, который поможет решить поставленный следователем или судом вопрос.

Промежуточными (вспомогательными) сторонами системных объектов могут являться как основные части, входящие в их состав, так и отдельные образования, исследуемые при решении подзадач экспертизы.

При диагностических исследованиях объекты могут подразделяться на:

- диагностируемые объекты (искомые) – свойство, состояние объекта (пример: игровой автомат, работает или не работает и возможность его по приему денежных средств);
- диагностирующие (проверяемые) объекты – объект (игровой автомат) в том виде, в котором он был обнаружен при проведении оперативных мероприятий.

Согласно процессуальным назначениям объекты судебной экспертизы делятся на:

- объекты – вещественные доказательства;
- объекты – образцы необходимые для сравнительного исследования;
- материалы, которые содержат сведения, которые относятся к предмету экспертизы.

Так же в судебной экспертизе существует категория «документ», которая рассматривается как в широком, так и в узком смысле понимания.

В широком смысле документ понимается как любой материальный носитель данных с имеющейся на нем информацией и предназначенный для ее передачи. В узком смысле он понимается как официальная бумага, которая юридически удостоверяет какой-нибудь факт или право. Документы можно классифицировать по разному:

по способу фиксации информации:

- посменные – к ним относятся тексты, цифровые или другие записи, которые выполнены рукой или с применением печатных средств;
- графические – это схемы, рисунки, чертежи;
- фото и видеодокументы;
- объекты CD диски и другие съемные накопители.

по процессуальной природе:

- посменные доказательства включают в себя сведения необходимые для доказывания;
- вещественными доказательствами являются – средства совершения преступления и несущие на себе следы данного преступления. Данные доказательства могут являться объектом посягательства в результате совершения преступления и способствовать раскрытию преступления.

По источнику происхождения:

- официальные (известен источник происхождения);

- неофициальные (источник происхождения установить не возможно).

По назначению:

- документы, позволяющие установить личность;
- документы, подтверждающие права или факты;
- документы, содержащие определенные сведения (частная переписка).

По очередности:

- оригиналы;
- копии.

При проведении экспертиз изучения документов, возможно подвергнуть как оригиналы, так и копии документов (Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа от 1 августа 2002 г. N Ф09-1740/02-ГК).[6]. Постановление Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе" [7], разъяснил, что объектом исследования является не сам документ, а сведения которые он содержит на основании положений ч. 6 ст. 71 и ч. 8 ст. 75 АПК РФ для проведения экспертизы могут быть представлены копии которые заверены надлежащем образом и приобщены к материалам дела.

По правовой природе:

- подлинные;
- поддельные.

По юридической силе:

- имеющие юридическую силу;
- утратившие юридическую силу.

### ***Классификация судебных экспертиз***

Судебная экспертиза сформировалась достаточно давно и в ней принято выделять классы, роды и виды экспертиз. Основание для деления является характер проводимых экспертиз и решение задач, которые были поставлены.

Экспертные задачи, как и объекты экспертиз не зависят от процессуальной процедуры и определяются видом и родом судебных экспертиз. В связи с этим едиными должны быть и критерии по оценке, вывод эксперта, судом или следователем,

которые рассматривают поступающие к ним дела. Часто встречаются факты, когда результаты проведенной экспертизы в рамках уголовного дела используются в дальнейшем при рассмотрении дел в арбитражных судах.

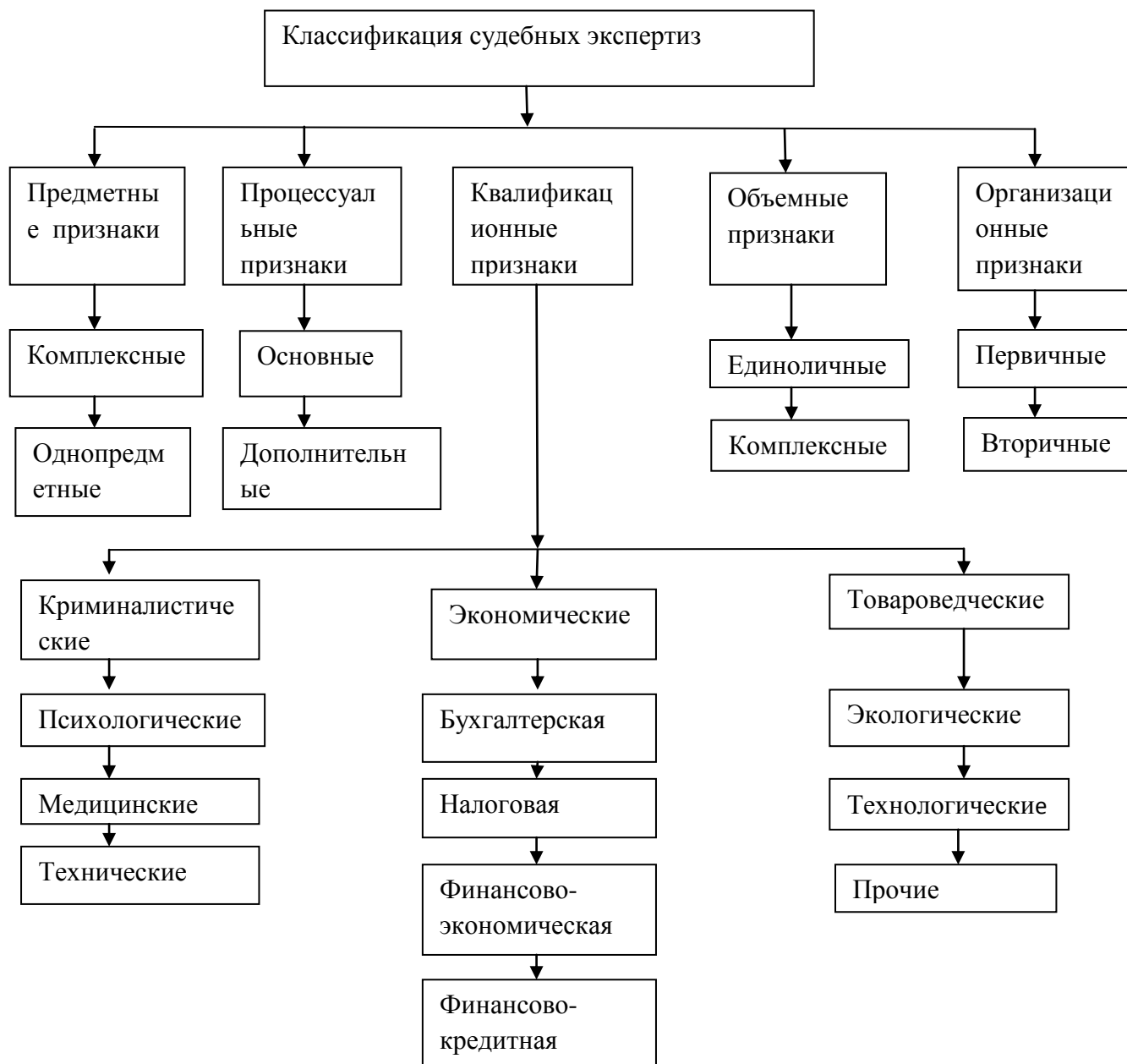


Рисунок 1.2 Классификация судебных экспертиз

Существует следующая классификация судебных экспертиз в основании, которых лежат следующие критерии: объекты экспертизы и решаемые задачи, специальные знания необходимые для формирования классов, родов и видов экспертиз. (рисунок 2)

Классификация судебных экспертиз

1. Автороведческая:
2. Автотехническая:
  - 2.1. Исследование обстоятельств дорожно-транспортного происшествия.
  - 2.2. Исследование технического состояния деталей и узлов транспортных средств.
  - 2.3. Исследование следов на транспортных средствах и месте дорожно-транспортного происшествия (транспортно-трассологическая диагностика).
  - 2.4. Исследование маркировочных обозначений транспортных средств.
3. Баллистическая:
  - 3.1. Исследование ручного стрелкового оружия, его основных частей, деталей и механизмов, патронов к оружию и их компонентов, следов их применения и обстоятельств выстрела.
4. Биологическая экспертиза тканей и выделений человека, животных:
  - 4.1. Исследование ДНК.
  - 4.2. Исследование волос человека и животных.
  - 4.3. Исследование запаховых следов человека.
5. Ботаническая:
  - 5.1. Исследование объектов растительного происхождения.
6. Бухгалтерская:
  - 6.1. Исследование содержания записей бухгалтерского учета.
7. Видеотехническая:
  - 7.1. Техническое исследование видеограмм.
8. Взрывотехническая:
  - 8.1. Исследование взрывчатых веществ, промышленных и самодельных устройств, содержащих взрывчатые вещества, их отдельных элементов, макетов, муляжей, остатков после срабатывания и следов взрыва.
9. Геммологическая:
  - 9.1. Исследование драгоценных, поделочных камней, их имитаций и изделий из них.
10. Дактилоскопическая:
  - 10.1. Исследование папиллярных узоров рук и ног человека.
11. Компьютерная:
  - 11.1. Исследование компьютерной информации.
12. Лингвистическая:

12.1. Исследование текста в целях решения вопросов смыслового понимания.

(пп. 12.1 в ред. Приказа МВД России от 11.10.2018 N 670)

13. Медико-криминалистическая:

13.1. Восстановление папиллярных узоров измененных кистей рук трупов.

13.2. Восстановление прижизненного облика и установление личности трупа по черепу.

14. Налоговая:

14.1. Исследование исполнения обязательств по исчислению налогов и сборов.

15. Пожарно-техническая:

15.1. Исследование причин, закономерностей возникновения и развития пожара, слеодообразования на объектах, составляющих вещную обстановку места происшествия, в том числе на электротехнических, электромеханических, радиоэлектронных изделиях, деталях и узлах транспортных средств.

16. Портретная:

16.1. Идентификация (отождествление) личности по признакам внешности.

17. Почвоведческая:

17.1. Исследование объектов почвенного происхождения.

18. Почерковедческая:

18.1. Исследование почерка и подписей.

19. Психофизиологическая:

19.1. Психофизиологическое исследование в отношении лица с применением полиграфа.

20. Радиотехническая:

20.1. Исследование радиоэлектронных устройств.

21. Строительно-техническая:

21.1. Исследование строительных объектов и территории, функционально связанной с ними.

22. Техничко-криминалистическая экспертиза документов:

22.1. Исследование документов и их реквизитов, технических средств, использованных для их изготовления.

23. Товароведческая:

23.1. Исследование промышленных (непродовольственных) товаров с возможным определением их стоимости.

24. Трасологическая:

24.1. Исследование следов зубов, губ, ногтей человека, следов обуви, транспортных средств, орудий и инструментов, производственных механизмов на изделиях массового производства; одежды и ее повреждений; узлов и петель; целого по частям; запирающих механизмов и сигнальных устройств и других следов.

25. Финансово-аналитическая:

25.1. Исследование финансового состояния.

26. Финансово-кредитная:

26.1. Исследование соблюдения принципов кредитования.

27. Фоноскопическая:

27.1. Идентификация лиц по фонограммам речи.

27.2. Техническое исследование фонограмм.

28. Фототехническая:

28.1. Исследование фотографических изображений, технических средств, используемых для их изготовления, и фотографических материалов.

29. Экспертиза материалов, веществ и изделий (физико-химическая):

29.1. Исследование наркотических средств, психотропных веществ и их прекурсоров, сильнодействующих и ядовитых веществ.

29.2. Исследование специальных маркирующих веществ.

29.3. Исследование волокон и волокнистых материалов.

29.4. Исследование лакокрасочных материалов и лакокрасочных покрытий.

29.5. Исследование маркировочных обозначений на изделиях из металлов, полимерных и иных материалов.

29.6. Исследование металлов и сплавов.

29.7. Исследование нефтепродуктов и горюче-смазочных материалов.

29.8. Исследование следов продуктов выстрела.

29.9. Исследование стекла и керамики.

29.10. Исследование полимерных материалов и резины.

29.11. Исследование материалов письма и документов.

29.12. Исследование спиртосодержащих жидкостей (исследование спиртосодержащих жидкостей непищевого назначения и спиртосодержащих жидкостей, не имеющих сопроводительных документов и маркировки).



### 30. Экспертиза пищевых продуктов:

30.1. Исследование пищевых продуктов (исследование пищевых продуктов, в том числе алкогольной продукции и спиртосодержащей продукции пищевого назначения).

### 31. Экспертиза холодного и метательного оружия:

31.1. Установление принадлежности предмета к холодному и метательному оружию. [8]



Рисунок 1.3 Классификация судебно-экономических экспертиз

### Контрольные вопросы

1. Что такое судебно – экономическая экспертиза?
2. Основные задачи проведения судебно – экономической экспертизы?
3. Что такое объект экспертного исследования?

4. Что включает в себя объект экспертного исследования?
5. Классификация документов в судебно-экономической экспертизе?
6. Классификация судебных экспертиз?
7. Классификация судебно-экономических экспертиз?

## **Тема 2. Понятие, предмет, метод и задачи судебно-экономической экспертизы**

### ***Понятие и общие положения экономической экспертизы***

Экспертиза представляет собой процессуальное действие, которое направлено на установление обстоятельств по рассматриваемому делу и состоит из проведения исследований с использованием специальных познаний в различных областях (науке, технике, бухгалтерии) и подготовке заключения эксперта по поручению следователя или суда.

Эксперт (от латинского *expertus* - опытный) – квалифицированный специалист в определенной области, привлекаемый для исследования, консультирования, выработки суждений, заключений, предложений, проведения экспертизы. [9]

В своей работе следственные органы и суды часто используют различные виды экспертиз. Проведение экспертиз назначается как на стадии предварительного расследования, так при судебном разбирательстве.

Судебно-экономическая экспертиза входит в особый класс экспертных исследований, в процессе ее проведения могут использоваться познания в различных областях наук с экономическим уклоном. К ним относятся: финансы, экономика, статистика, аудит, налоги и другие. В состав судебно-экономической экспертизы входят следующие подвиды экспертиз: планово-экономическая, судебно-бухгалтерская, инженерно-экономическая, финансово-экономическая, судебно-налоговая.

Чаще всего судебно-экономические экспертизы назначают представители правоохранительных органов, связанные с расследованием экономических преступлений. К ним относятся

подразделения «управления экономической безопасности и противодействия коррупции министерства внутренних дел РФ» (УЭБ и ПК МВД РФ). Чаще всего экспертизы назначаются по делам связанными с уклонениями от уплаты налогов с организаций, незаконным возмещение налога на добавленную стоимость (НДС), по налогу на прибыль, незаконной банковской деятельностью связанной с незаконным выводом денежных средств из организации с дальнейшим их обналичиванием. Проведение экспертизы в отношении вышеперечисленных групп в большей степени взаимосвязаны между собой и касаются проведения исследования вопросов, связанных с хозяйственной, финансовой и инвестиционной деятельностью организации, но при своей схожести они имеют и существенные отличия, которые заключаются в методиках проведения представленных документов и обобщения полученных результатов.



Рисунок 2.1. Кто чаще всего назначает судебно-экономическую экспертизу

### ***История становления экономической экспертизы***

История становления и развития судебной экспертизы берет свое начало еще с древних времен. По историческим сведениям во времена правления императора Юстиниана (5-6 в.в.) имелись сведения об исследовании почерка при производстве судебных дел. В России имеются сведения об установлении подлинности документов еще в 15 веке.

Официальное же становление судебной экспертизы является 1716 год, когда Воинским уставом Петр I установил привлекать лекарей для проведения исследований на теле и одежде потерпевшего. Для исследования рукописных документов предписывалось обращаться к дьякам и подьячим. Позже в своде законов Российской империи имеется запись, датируемая 1857 годом, которая указывала, что рассмотрение и сличение почерков происходит по назначению суда сведущем на том языке, на

котором и написаны сличаемые документы. Проведение данных исследований поручалось учителям чистописания, секретарям присутственных мест или иным преподавателям.

В отношении имущественных отношений исследование документов, к которым относятся – векселя, завещания и требовало привлечение специалистов для выявления факта их подделки и его способа поручались фармацевтам и аптекарям. Проведение данных исследований относится к 16-18 в.в.

Первым учреждением в России, которое стало проводить экспертизы, относится Санкт-Петербургская Академия наук. Сотрудники данной академии привлекались для проведения экспертиз для интересов правосудия.

Вначале своей деятельности Академия наук проводила исследования только по вопросам связанных с медициной, в дальнейшем образовалась потребность в проведении судебно-химических исследований.

В 19 веке произошло расширение судебно-экспертной деятельности Академии наук и появились новые объекты для исследования. К ним относятся взрывчатые вещества и предметы со следами взрыва, но быстрее всего стало развиваться химическое исследование документов.

Большое влияние на развитие судебных экспертиз в России оказала судебная реформа 1864 года. Реформа затронула процесс регламентирования предварительного расследования, а также получения и фиксации полученных доказательств. Также реформа обусловила необходимость широкого использования научных познаний при рассмотрении уголовных дел.

Большой вклад в развитие судебной экспертизы в отношении исследования документов внес А. А. Поповицкий, который усовершенствовал судебно-фотографические методы, средства, а также предложивший классифицировать элементы по особенностям почерка.

Дактилоскопическую экспертизу в судебных исследованиях стали использовать в России в начале 20 в.в. В России в 1906 году ввели систему дактилоскопического учета и через несколько лет

при судебных разбирательствах стали использовать заключения экспертов по дактилоскопии.

Впервые данную экспертизу провел В. И. Лебедев в 1912 году и в дальнейшем опубликовал свою книгу «Искусство раскрытия преступлений. Дактилоскопия», которая в дальнейшем стала руководством в области криминалистики.

С увеличением проведения экспертных исследований, потребовалось создание сети экспертных учреждений. Так 28 июля 1912 года был принят закон о создании в России специализированного судебно-экспертного учреждения. При его создании был учтен опыт работы судебно-фотографической лаборатории, которая была создана в 1893 году при прокуратуре Санкт-Петербургской судебной палаты и других экспертных учреждений Европы.

Большую роль в развитии судебной экспертизы в России внес съезд экспертов-криминалистов в июле 1916 года, который проходил в Петрограде. Участие в нем приняли сотрудники судебных учреждений, проводящие экспертизы, а также ученые, следователи и судебные медики.

В дальнейшем после прошедшей революции 1917 года учреждения проводившие судебные экспертизы были закрыты, дактилоскопические бюро и фотографические лаборатории уничтожены.

Раскрытие и расследование преступлений без использования вещественных доказательств, как и заключения экспертов представлялось невыполнимым. В связи с этим 1 марта 1919 года Коллегией НКВД РСФСР при Центроерозыске было принято решение о возобновлении работы кабинета по проведению судебных экспертиз, которое в дальнейшем стала основой научно-технической службы уголовного розыска. Первым, кто стал руководителем данного учреждения был П. С. Семеновский. Поэтому дату создания экспертно-криминалистической службы органов внутренних дел принято считать 1 марта 1919 года.

Параллельно с созданием криминалистической службы при Центроерозыске, стали экспертные отделы и в крупных городах России.

После ликвидации НКВД союзных республик произошла и реорганизация научно-технических подразделений. В 1932 году был создан общесоюзный НТО, вначале он входил в оперативный отдел Главной инспекции милиции ОГПУ, в дальнейшем он вошел отдел уголовного розыска Главного управления милиции НКВД СССР.

Экспертные учреждения для нужд юстиции создавали по другому пути. Это было вызвано тем, что при производстве криминалистических экспертиз в основном применялись научно-технические подразделения милиции, проведение экспертиз по постановлениям судов начали выполнять в криминалистических лабораториях юридических вузов. Лаборатории в вузах создавались в первую очередь для учебных целей, но в дальнейшем стали экспертными учреждениями, которые выполняли экспертизы для следствия и суда.

Во времена второй мировой войны произошли изменения в работе криминалистических подразделений органов внутренних дел. Экспертные отделения были вновь переданы в оперативные подразделения.

Приказом НКВД СССР в декабре 1945 года научно-техническое отделение оперативного отдела НКВД СССР вновь было реорганизовано в научно-технический отдел главного управления милиции НКВД СССР. В его составе был создан научно-исследовательский институт криминалистики (НИИК), который являлся первым научно-исследовательским учреждением органов внутренних дел.

После окончания второй мировой войны началось активное развитие экспертных учреждений, которые стали оснащаться самой передовой техникой на то время. Данные подразделения принимали активное участие в расследовании совершенных преступлений, и в связи с этим стал расширяться штат сотрудников данных подразделений, который к 1948 году достиг 588 человек.

В 1950 году НИИК передали в непосредственное подчинение главному управлению милиции, в дальнейшем в 1956 году на его базе создали НИИ милиции МВД СССР. На созданный НИИ легла

работа по повышению квалификации экспертов, научно-методическая работа и проведение сложных экспертиз.

Из-за большой загрузки ВНИИ МВД СССР, которая была направлена на расширении научно-исследовательской работы и разработкой методических указаний, в 1969 году было принято решение о создании при оперативно-техническом управлении МВД СССР – центральной криминалистической лаборатории (ЦКЛ). В 1977 году ее преобразовали в Центральную научно-исследовательскую криминалистическую лабораторию (ЦНИКЛ) МВД СССР.

В 1983 году ЦНИКЛ входит в состав ВНИИ МВД СССР и образуется НИЛ-6 института. В дальнейшем в 1989 году НИЛ-6 выделяют из ВНИИ МВД СССР и образуется Всесоюзный научно-криминалистический центр (ВНКЦ).

В 1991 году на базе Всесоюзного научно-криминалистического центра МВД был создан Экспертно-криминалистический центр Министерства внутренних дел Российской Федерации, выполняющий функции управления криминалистическими подразделениями органов внутренних дел и ставший ведомственным центром научно-прикладной практической и экспертной деятельности. Спустя два года в органах внутренних дел Российской Федерации создаются экспертно-криминалистические управления, деятельность которых основывалась в первую очередь на использовании достижений науки и техники работниками следственных и оперативно-розыскных подразделений. К 2003 году экспертно-криминалистическая служба органов внутренних дел Российской Федерации представляла собой систему структурно самостоятельных подразделений, не зависящих в своей судебной-экспертной деятельности от органов дознания и предварительного следствия. Сегодня в систему экспертно-криминалистической службы МВД России входят: ЭКЦ МВД России, 95 экспертно-криминалистических центров МВД по республикам, ГУ МВД России, УМВД России по иным субъектам Российской Федерации, УТ МВД России по федеральным округам, Восточно-Сибирское и Забайкальское линейные управления МВД России на транспорте, а

также Симферопольский линейный отдел МВД России на транспорте. Численность сотрудников экспертно-криминалистической службы превышает 15 тысяч. В соответствии с приказом МВД России от 24 ноября 2008 года № 1010 Днем экспертно-криминалистической службы системы МВД России является 1 марта. [10]



Рисунок 2.1 Развитие экспертно – криминалистической службы МВД России

### ***Нормативно-правовая база, регулирующая вопросы судебно-экономической экспертизы***

В правовой основе проведения судебно-экономических экспертиз лежит совокупность нормативно-правовых актов, которые регулируют общественные отношения в области организации и проведения судебно - экономических экспертиз.



Отношения, соответствующие нормативно-правовым актам имеют устойчивое положение и осуществляются в рамках установленного закона процедур проведения экспертиз.

Нормативно правовые акты, регулирующие проведение судебно-экономических экспертиз, имеют двухуровневую систему и состоящую из:

- законодательных актов;
- подзаконных нормативных актов.



## Рисунок 2.2. Законы и нормативные акты, регулирующие проведение судебно – экономической экспертизы

Законодательные акты делятся на международно-правовые и внутригосударственные (рис. 2.2). Так в ст. 3 Правовая основа государственной судебно-экспертной деятельности ФЗ - № 73 «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» Правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности являются Конституция Российской Федерации, настоящий Федеральный закон, Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс административного судопроизводства Российской Федерации, Арбитражный процессуальный кодекс Российской Федерации, Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации, Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях, законодательство Российской Федерации о таможенном деле, Налоговый кодекс Российской Федерации, законодательство в сфере охраны здоровья, другие федеральные законы, а также нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие организацию и производство судебной экспертизы. [11] Основой судебно-экономической экспертизы выступает положение ч. 4 ст. 15 Конституции РФ (Общепризнанные принципы и нормы международного права и международные договоры Российской Федерации являются составной частью ее правовой системы. Если международным договором Российской Федерации установлены иные правила, чем предусмотренные законом, то применяются правила международного договора). [12] В которой указаны, что нормы международного права и международные договоры РФ являются частью ее правовой системы. Российское законодательство на основании ч. 9 ст. 11 ФЗ - № 73 разрешает проводить судебные экспертизы для государств, с которыми заключены международные договора.

К международным договорам, заключенными с другими странами можно отнести:

- ФЗ № 101 «О международных договорах с Российской Федерацией от 15 июля 1995 года;

- Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам (Минск, 22 января 1993 г.);
- Конвенция о юрисдикции и приведении в исполнение судебных решений по гражданским и коммерческим делам (Лугано, 16 сентября 1988 г.)
- Соглашение между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере (Минск, 4 июня 1999 г.) [13]

Стоит остановиться подробно на главном правовом документе РФ – это Конституция РФ. Она действует на всей территории России и является гарантом единого экономического пространства и защищает равным образом как государственную, так и частную собственность.

На основании п. 1 ст. 71 Конституции РФ вопросы, связанные с ведением бухгалтерского учета находятся в ведении РФ. Поэтому субъекты РФ не могут самостоятельно принимать нормативно-правовые акты, связанные с ведением бухгалтерского учета, обеспечивать единое ведение учета и отчетности организациями на всей территории РФ.

Правовой основой по проведению экспертиз является ФЗ №73 от 31.05.2001 года. Данный закон регламентирует проведение судебно-экономических экспертиз. Он устанавливает правила организации и проведения судебно-экономических экспертиз, определяет полномочия субъектов экспертной деятельности, обеспечение деятельности экспертных учреждений.

Правовые и методические основы организации бухгалтерского учета в РФ установлены в ФЗ № 402 « О бухгалтерском учете» от 06.12.2011 года. Данный закон определяет порядок ведения бухгалтерского учета и определяет отношения, возникающие в процессе их возникновения.

В настоящее время существует около 800 подзаконных актов регулирующих судебно-экспертную деятельность, к ним относятся:

- указы и распоряжения Президента РФ и постановления Правительства РФ;
- межведомственные приказы и указания.

Указы и распоряжения Президента РФ касаются организационных и процедурных вопросов. Постановления Правительства РФ делятся на:

- подзаконные;
- обязательные к выполнению на всей территории РФ;
- межотраслевые;
- распоряжения, предполагающие решения по текущим вопросам.

Ведомственные и межведомственные акты издаются на основе указов Президента и актов Правительства. Подзаконные акты носят главным образом управленческий характер, их изданием занимаются органы, имеющие специальную компетенцию. Их сила в первую очередь зависит от органа издавшего документы.

В отношении производства судебно-экономических экспертиз изданием нормативных документов и рекомендаций по проведению экспертиз занимаются МВД России, Министерство юстиции России, Министерство финансов России.

К ним относятся: Приказ МВД РФ от 29 июня 2005 г. N 511 "Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации" [14], приказ минюста России 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»[15].

Также в разработке нормативных актов участие принимают Министерство финансов России, ЦБ России, ФНС России, Министерство сельского хозяйства России, Росстат.

Министерство финансов России выпускает положения по бухгалтерскому учету (ПБУ), приказы, которые устанавливают форму отчетности, планы счетов и инструкцию по их заполнению. Основное отличие действующего ПБУ от международных стандартов заключается в обязательном исполнении ПБУ для всех субъектов без исключения. Существует 26 ПБУ относящихся к подзаконной базе законодательства о бухгалтерском учете и данное положение используются при производстве судебно-экономических экспертиз[16].

Большую роль в судебно-экспертной деятельности имеют указания и инструкции Верховного суда РФ и Высшего Арбитражного суда РФ.

### ***Основные задачи проведения экономической экспертизы***

Задачи судебно-экономической экспертизы делятся на четыре группы. Данные четыре группы в полной мере отражают основные аспекты экспертной деятельности в области проведения судебно-экономических экспертиз с учетом условий рыночной экономики.



### Рисунок 2.3 Задачи проведения экономической экспертизы

К первой группе можно отнести списание материальных ценностей, денежных средств и обоснованность их оприходования. По первой группе экспертиза устанавливает следующее:

- обоснованность оприходования материальных ценностей;
- правильность проведения расчетных операций по материальным ценностям и их отражение в учете;
- обоснованность начисления, выплат и списания денежных средств, а также их оприходование.

Вторая группа устанавливает наличие или отсутствие материальных ценностей или денежных средств. При производстве экспертизы по второй группе устанавливается не только сам факт наличия либо отсутствия денежных средств и материальных ценностей, но также и размер причиненного ущерба, место и время их образования, но и способ их сокрытия.

Третья группа определяет правильность ведения бухгалтерского учета организации для:

- соответствия данных по хозяйственным операциям, которые отражаются в бухгалтерских документах и должны соответствовать действующим нормативным актам по бухгалтерскому учету и отчетности;
- правильности оформления операций по приему, хранению, реализации материальных ценностей и денежных средств;
- выявления ошибок при ведении и организации бухгалтерского учета и контроля, которые повлекли за собой образование недостатков, необоснованному списанию денежных средств или могли препятствовать их выявлению;
- оценки правильности и необходимости использования методов контроля при производстве ревизии и других способов контроля для установки фактов недостатков.

Четвертая группа устанавливает ответственных лиц за нарушение правил ведения учета и контроля в ведении, которых находились материальные ценности и денежные средства. При

решении данных задач судебно-экономическая экспертиза устанавливает следующее:

- ответственных лиц, за которыми в проверяемый период были закреплены материальные ценности и денежные средства;
- должностных лиц, которые обязаны были обеспечить выполнение требований по контролю за движениями материальных ценностей и денежных средств, несоблюдение их должностных обязанностей устанавливается в ходе производства экспертизы.

Эксперт - экономист может решать и другие вопросы связанные с нарушениями ведения бухгалтерского учета и расчетной дисциплины. Задачи, ставящиеся перед экспертом, основываются на конкретных обстоятельствах дела. Экономическая экспертиза тесно связана с другими видами экспертиз и при ее производстве может возникнуть необходимость проведения других видов экспертиз.

В ходе расследования уголовных дел экономической направленности часто встает необходимость в установлении обоснованности, потребности в получении кредитов, их расходование на те или иные нужды, что приводит к необходимости проведения финансово-кредитной экспертизы. При рассмотрении дел в арбитражном процессе возникает потребность в определении «упущенной выгоды» или суммы понесенных убытков от нарушения договорных обязательств одной из сторон сделки. При рассмотрении данных задач органам следствия и суда необходимо использовать познания из области финансов и кредита.

Финансы (фр. *finance* – наличность, доход) – экономическая категория, отражающая экономические отношения в процессе использования фондов денежных средств. [17] Финансы и кредит имеют тесную связь с бухгалтерским учетом.

Ущерб от махинаций с финансами заключается в безвозмездном изъятии у собственника денежных средств и имущества с использованием интеллектуального подлога в документах и дальнейшего обогащения не в интересах данного лица.

Большую долю преступления занимают в финансово-кредитной сфере, данные нарушения несут большую угрозу экономическим интересам государства и общества, наносят урон финансовой системе, что приводит к расслоению общества.

Преступления данного вида совершают работники банков, выдающие кредиты лицам не способных их в дальнейшем вернуть за определенное вознаграждение от них, участвуют в обналичивании денежных средств и других незаконных финансовых операциях, направленных на хищение денежных средств. В последнее время стало больше становиться дел связанных с неправомерными действиями должностных лиц, занимающихся хищениями бюджетных денежных средств.

Несмотря на работу служб безопасности банков и совершенствования методов проверок заемщиков, дел с незаконными получениями кредитов становится только больше. Можно привести следующие примеры:

- создание подставных фирм для получения кредита и дальнейшего распоряжения им по своему усмотрению;
- предоставление документов на получения кредита, в которых отражаются фиктивные обороты компании, в том числе для увеличения суммы получения кредита;
- подача подложных документов для получения кредита под следующие сделки;
- предоставление ложных документов для получения льготного кредита;
- предоставление поддельных гарантийных писем;
- предоставление в залог имущества имеющего более низкую стоимость, чем планируется получение кредита либо уже находящегося в залоге;
- склонение сотрудников банков к выдаче кредитов с нарушениями требований банка за вознаграждение.

Применение данных схем позволяет получать безвозвратные кредиты. Не во всех случаях получатели кредитов с использованием подложных документов и других способов имеют



умысел в дальнейшем его не отдавать. Многие пытаются закрыть старые кредиты новыми и в случаях когда это не получается не отдают оставшуюся часть денежных средств и скрываются.

При проведении проверок по факту получении и дальнейшего присвоения денежных средств, выданных кредитной организацией, необходимо установить все этапы совершенного преступления для составления картины произошедшего, роль каждого участника дела и куда были направлены данные денежные средства.

Для решения данных задач следствию и экспертам необходимо провести следующие исследования:

- цели и задачи регистрации организации, получившей кредит, в том числе проверить законность ее создания (подлинность документов, предъявленных при регистрации, реальность учредителя и директора фирмы;
- подлинность представленного договора на осуществление сделки, на которую планируется получения кредита;
- провести проверку предоставленных гарантий по возврату полученного кредита;
- обоснованность использования кредита;
- проверка движения денежных средств и целей, на которые он получался;
- схемы по обналичиванию полученного кредита и цели, на которые были израсходованы данные денежные средства;
- установление участников получения незаконного кредита, выявление подставных лиц, организаторов получения незаконного кредита, имеется ли роль в выдаче кредита работников банка.

Проведение экспертизы по фактическим направленным денежным средствам организация может подтвердить либо опровергнуть факт нецелевого использования полученных кредитных средств.

### ***Содержание предмета, объектов экономической экспертизы.***

Большое значение в содержании предмета судебно – экономической экспертизы является ее трактовка, но существуют

различные подходы к определению предмета со стороны экономической и юридической литературы. Трактовка определения предмета судебно – экономической экспертизы имеет большой недостаток, который заключается в неполной оценке особенностей учета и постоянно проводимой в отношении нее реформ.

Объектом экономической экспертизы – являются источники информации, находящиеся в материалах дела, необходимые для проведения расследования дела и дальнейшего проведения экспертизы. Главная роль в материалах дела принадлежит вещественным доказательствам, имеющим непосредственное отношение к проводимому расследованию.

Объектом, в отношении которого проводятся экспертизы, являются сведения, подтверждающие или способствующие установлению фактов совершенного правонарушения и носители информации, которые подвергаются экспертизе, посредством этого эксперт устанавливает обстоятельства совершенного правонарушения, входящего в предмет экспертизы. Если имеющиеся факты, которые образуют предмет экспертизы, будут целью и последующим результатом проводимой экспертизы, то свойства исследуемого объекта будут являться средством познания данных фактов.

Объект экспертизы определяется как предмет материального мира, который подлежит экспертному исследованию для установления фактов, входящих в предмет экспертизы. В процессе проведения исследования по представленным материалам они получают статус вещественных доказательств.

Усвоив общие положения, связанные с предметами и объектами экспертизы, стоит остановиться на понятиях предмета и объекта судебно-экономической экспертизы.

Судебно-экономическая экспертиза используется для установления фактических обстоятельств дела. Она также необходима для избегания заблуждений при даче оценки лицам, проходящим по материалам дела и вынесения справедливого решения.

Фактические обстоятельства дела подтверждаются с помощью доказательств, которые получают в ходе проведения

проверки (расследования) по делу в соответствии с законодательством России.

Под доказательствами следует понимать установление истинного одного обстоятельства с помощью других имеющихся положений принимаемых ранее за истинные, но на самом деле являющихся ложными.

Судебно-экономическая экспертиза является одним из доказательств при установлении обстоятельств дела и представляет собой единое понятие, в котором заключены фактические данные и средства с помощью которых они были доказаны. Фактические данные – представляет собой логическое ядро доказательств, так как они передаются суду в виде суждений о фактах.

Судебно – экономическая экспертиза это самостоятельный источник доказывания, который относится к предмету доказывания. Она использует при своих доказываниях научные методы, связанные с экономическим анализом исходных данных и содержащие другие доказывания, которые приобщены к делу.

Предмет судебно – экономической экспертизы является необходимым в работе судов своими специальными познаниями в области экономической теории и практики для установления истины по делу. Она должна соответствовать потребностям различных процессуальных институтов и решать различные задачи, возникающие в разных частях судебной системы.

Это в первую очередь относится к различиям предмета по доказыванию в уголовном и гражданском судопроизводстве. Их отличие заключается том, что в арбитражном процессе предмет доказывания определяется на основе норм материального и административного права, то в уголовном процессе он определяется нормами уголовно-материального права. В суде подлежат доказыванию фактические обстоятельства деятельности, которые включают в себя экономические признаки совершенного преступления, а также его последствия в сфере экономики.

В арбитражном процессе предмет судебно-экономической экспертизы является обстоятельства дела, а также права и обязанности сторон дела. В экономической сфере, которая регулируется как гражданским, так и административным

кодексами при внесении недостоверных сведений в документы, несущих юридическую значимость, выражается в не соответствии данных документов фактической деятельности организации и включает в себя:

- несоответствие использования доходов, полученных организаций от ведения своей деятельности, целям которые были указаны в уставе и в заключенных договорах с контрагентами;
- несоответствие проведенных мероприятий и хозяйственным документам;
- несоответствие сведений указанных в первичных документах и бухгалтерской отчетности.

В уголовном процессе предмет судебно-экономической экспертизы решает задачи, поставленные правоохранными органами. Данные задачи решаются путем проведения исследования предметов и документов, направляемых правоохранными органами, которые предполагают всесторонние исследования в соответствии с законами России.

В отличие от гражданского в уголовном процессе подлежат доказыванию: совершенное преступление, виновность лиц проходящих по делу, мотивы совершенного правонарушения, а также размер и характер причиненного ущерба.

Признаком совершенного преступления является предмет, на который было совершено посягательство. В экономической сфере это могут быть доходы, полученные от продажи в ходе осуществления предпринимательской деятельности, а также от продажи собственного имущества. К нему также можно отнести неуплату налогов и других обязательных платежей в бюджет государства.

По характеру причиненного ущерба предметом судебно-экономической экспертизы при проведении исследования предметов и документов будут являться:

- использование доходов, полученных от предпринимательской деятельности не в интересах организации, связанное с недостоверным отражением в первичных документах

бухгалтерского учета операций, результатов деятельности организации для целей их использования;

- неуплата налогов и других обязательных платежей в бюджет государства полученных от осуществления предпринимательской деятельности или в не интересах данной деятельности. Также недостоверное отражение в договорах и других первичных документов операций от осуществления предпринимательской деятельности.

К признакам совершенного преступления можно отнести внесение ложных сведений в документы, обладающие юридической силой. С юридической точки зрения значение данных документов заключается в том, что они дают на защиту своих прав в судебном порядке.

Вина конкретного лица или нескольких лиц, которые совершили опасное деяние для общества, служат условием для привлечения их к ответственности. К уголовной ответственности привлекаются виновные независимо от их должностного положения, которые намеренно исказили сведения в документах для получения своей выгоды.

Как указывалось выше, ущерб от совершенных экономических преступлений сводится больше степени к интеллектуальным подлогам в документах, имеющих официальное значение для одной из сторон.

С юридической точки зрения ущерб от совершенных экономических преступлений сводится к изъятию у собственника части, принадлежащего ему имущества, а ущерб причиненный государству выражается в неуплате налогов и других обязательных платежей. Изъятие доходов или имущества происходит путем введения в заблуждение собственников об истинных целях их использования.

Существуют различные способы причинения ущерба, которые не зависят от способа ведения бухгалтерского учета. К одному из них относится присвоение или растрата доходов полученных от ведения предпринимательской или иной деятельности.

Присвоение, растрата доходов заключается в безвозмездном изъятии денежных средств, когда расходы не соответствуют полученным доходам. Доходы, полученные от ведения предпринимательской деятельности не поступают в организацию, а направляются на другие цели, в том числе криминального характера.

В судебно-экономической экспертизе, проводившейся по уголовным делам, предметом доказывания является установление признаков умышленного характера совершенных преступлений и какие экономические последствия последовали от его совершения при исследовании документов и предметов, имеющих следы совершенного преступления.

Материальный ущерб, причиненный в ходе совершения преступления в сфере экономики, устанавливает внесение заведомо ложных сведений в первичные документы и как следствие неверное их отражение в бухгалтерском учете.

Объектами в судебно-экономической экспертизе являются документы, которые содержат следы совершенного преступления. К таким документам могут относиться:

- договора гражданско-правового характера;
- бухгалтерские документы, которые включают в себя первичные (банковские поручения, кассовые ордера, акты списания, приходные и расходные накладные, платежные ведомости и квитанции), сводные (ордера, лицевые счета), а также журналы сдачи – приема документов;
- учетные регистры (оборотные ведомости, журналы – ордера);
- документы бухгалтерской отчетности (авансовые, товарные отчеты и отчеты материально-ответственных лиц);
- инвентаризационные материалы (сличительные ведомости, инвентаризационные описи товара, протоколы инвентаризационных комиссий);
- другие материалы необходимые для проведения судебно-экономической экспертизы (акты проведенных ревизий, справки об имеющихся ценностях, заключения других экспертиз

(почерковедческой, товароведческой), которые имеют непосредственное отношение к предмету проводимой экспертизы, а также данные из полученных объяснений по проводимой проверке, протоколы обысков и выемок, черновые записи.

В бухгалтерском учете и отчетности чаще всего происходят преступления из за следующих процессов:

- отсутствие ведения бухгалтерского учета или непредставление необходимой отчетности в соответствующие органы;
- искажение данных при ведении бухгалтерского учета.

Следы, оставшиеся при совершении преступления имеют свои особенности, все и зависит от способа совершения преступления.

Если было присвоение (растрата) доходов, интеллектуальный подлог вносится в следующие документы:

- в официальные отчетные документы;
- в первичные документы;
- в договора.

Документы, которые попадают на исследование эксперту, должны отвечать определенным требованиям при формировании доказательной базы. Они должны отвечать требованиям допустимости и относимости доказательств.

Допустимость – это строгое соблюдение правил при сборе доказательной базы, законность способов ее получения.

Относимость – характеризует доказательства и показывает внутреннее свойство доказательства, сведения о котором используются для выяснения обстоятельств, подлежащих доказыванию и имеют значение для вынесения правильного решения по рассматриваемому делу. Эксперту при проведении экспертизы по представленным материалам дела и объектам которые подлежат исследованию, необходимо удостовериться в том, что сведения, представленные на экспертизу относятся одновременно к предмету экспертизы и к финансово-хозяйственной деятельности объекта исследования.

Доказательствами могут признаваться любые фактические данные. При этом эксперт самостоятельно проверяет соответствие фактам по хозяйственным операциям, находящимся в деле и которые относятся к предмету экспертизы на основании проведения экономического анализа.

Если достоверность представленных сведений являющихся объектом проведения экспертизы недостаточно, тогда достоверность исходных данных проверяется другими доступными средствами, таким средством может быть допрос. Если возникли сомнения в достоверности представленных документов и проверить их путем проведения экономического анализа не представляется возможным, у эксперта имеется возможность обратиться с ходатайством к следователю о проверке представленных документов путем проведения следственных действий. Для этого необходимо запросить (изъять) в банке оригиналы платежных поручений, находящихся в банке, а также провести допрос бухгалтера, которая вела данные записи. Документы, которые имеют отношение к предмету судебно-экономической экспертизы, изымаются в ходе проведения обыска или выемки в процессе проведения проверки или в рамках уголовного дела. Изъятие документов производится на основании постановления следователя.

Перед началом производства экспертизы эксперт должен убедиться в соблюдении закона при производстве изъятия документов. Должны быть соблюдены следующие требования:

- протокол об изъятии документов с указанием, какие документы изъяты;
- изъяты только те документы, которые относятся к проводимой экспертизе;
- изъятые документы должны быть прошиты, пронумерованы и опечатаны печатью;
- представленные документы изъяты по мотивировочному постановлению с санкции прокурора или следователя.

Документы и другие носители информации, содержащие сведения, относящиеся к предмету экспертизы, должны быть



приобщены к делу в качестве доказательств на основании постановления следователя. В постановлении должно быть указано, что информация, находящаяся в деле относится к исследуемой организации и является достоверной, а также установлен источник записей.

Имеется два подхода к квалификации объектов судебно-экономических экспертиз. Первый подход квалифицируется по степени сложности. Простые объекты состоят из нескольких элементов и прямо или косвенно связанных между собой. Сложные же объекты имеют неопределенную структуру, которая требует установления конкретизирующих ее элементов предварительного исследования.

Первый подход не полностью учитывает специфику учетного процесса, который не направлен на рыночную ориентацию. Второй же подход разделяет объекты исследования эксперта на общие и специальные, что также не позволяет полностью охватить всю информацию и объекты, которая имеется в распоряжении эксперта.

Объекты экономической экспертизы делятся на четыре группы (рис. 2.4)

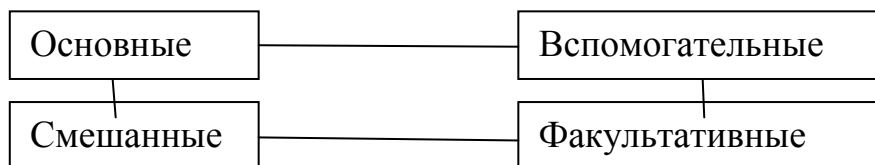


Рисунок 2. 4 Группы объектов экономической экспертизы

К первой относятся материалы, явившиеся предметом исследования. Они имеют общее свойство, которое заключается в источнике учетных сведений хозяйственной деятельности организации. В первой группе эксперт может исследовать их форму и правильность заполнения, содержание каждого объекта и учетных записей в отдельности, которые вытекают из основных объектов.

В ходе исследования содержания и вытекающих из них учетных записей второй группы объектов можно выявить признаки злоупотребления. Здесь они аналогичны с документами

бухгалтерского учета. В исследовании данных имеющихся в официальных документах применяются документальные методические приемы, к которым относится встречная проверка и контрольное сличение.

Третья группа определяет содержание и методику исследования основных и вспомогательных объектов. Данные объекты не являются средством учетной регистрации и не служат основанием для внесения записей в бухгалтерский учет. Некоторые сведения находящиеся в материалах объекта могут иметь определенные свойства, которые может выявить эксперт при проведении экспертизы. Нередко такие сведения становятся объектом исследования.

Четвертая группа объектов исследования может подтвердить или опровергнуть гипотезы, которые выдвинул эксперт, а также являться источником для получения дополнительной информации. Часто данная информация может использоваться следственными органами, как основание для начала встречной проверки.

Общими требованиями, которые предъявляются к проведению исследований объектов по судебно-экономической экспертизе является критерий существенности. Его в первую очередь подвергают количественному и качественному анализу. Для отражения главного свойства предмета в судебно-экономической экспертизе необходимо провести исследование совокупности однотипных объектов и определить их цели в отношении проводимой экспертизы. По полученным данным предшествующей экспертизы этой совокупности находят объекты экспертизы, которые содержат в себе основные свойства многих элементов.

Определяя качество проведенной ревизии деятельности организации в отношении которой проводится экспертиза, происходит оценка акта ревизии в котором отражена роль лица в отношении которого проводится проверка. Это дает эксперту возможность дальнейшего выбора направления проведения экспертизы. Каждый объект экспертизы находится в среде в которой он взаимодействует. Здесь главной задачей эксперта является выявление факторов, которые могут оказать влияние на поведение исследуемого объекта и необходимо выявить

существенные и несущественные факторы и сосредоточить внимание эксперта на существенных.

Критерием, по которому отбираются существенные факторы, является цель проводимой экспертизы и количество собранных доказательств по данному делу. Большое значение имеет отбор существенных факторов, которые могут оказать воздействие на объект экспертизы и на степень достоверности полученных результатов. При не учете существенного фактора выводы экспертизы могут оказаться недостоверными.

После того как определили объект экспертизы и факторы, которые могут оказать влияние на процесс ее проведения, необходимо установить параметры проведения экспертизы.

### ***Методы экономической экспертизы, их сущность и классификация.***

Метод экспертизы – эта система инструментальных операций получения данных для решения определенных вопросов, которые поставлены перед экспертом.

Методика экспертизы – это система методов, использующихся для изучения объектов экспертизы и установления фактов, которые имеют отношения к предмету вида и подвида экспертизы.

Методы экспертизы формируются на основе:

- научных методов;
- характеров и свойств объекта;
- на опыте решения практических задач, в том числе разработанных самим экспертом при изучении объектов экспертизы.

Методы исследования разделяются на:

- методы исследования, используемые в науке при разработке теоретических и экспериментальных методов;
- методы, применяемые в экспертной деятельности.

Данное деления является условным, так как методы, которые используются в практике, могут иметь научный характер и в основе

которых лежит наука. Научное обоснование для экспертного метода имеет практическое применение, которое заключается в надежности метода и дальнейшего получения достоверных результатов. Соответствие метода данному требованию должно содержаться в науке и быть испытанным заранее.

Метод экспертизы должен в первую очередь соответствовать требованию допустимости к применению по уголовным делам. Данное требование подразумевает под собой соответствие данного метода закону и принципам по которым проводятся расследования уголовных дел, прямого ограничения в выборе методов проведения экспертизы в законе не имеется.

Используемые методы должны соответствовать требованиям законности, этичности и конституционным принципам законности. Они не должны ущемлять права граждан и унижать их достоинство, за исключением случаев насилия.

Также методы экспертного исследования должны отвечать требованиям сохранения объекта, представленного на экспертизу в состоянии в том в котором он поступил на экспертизу. Исследования которые под собой подразумевают изменение состояния объекта (разрушение, уничтожение) необходимо согласовывать с лицом, назначавшим проведение данной экспертизы.

Срок проведения экспертизы регламентируется строго в соответствии с нормативными документами, поэтому метод проведения экспертизы выбирается с учетом данного критерия. В связи с этим не все методы, которые применяются в различных областях науки, могут применяться в экспертной практике. Методы проведения экспертизы также должны соответствовать принципам рентабельности, т.е. силы, затраченные на проведение экспертизы должны соизмеряться с полученными результатами.

Методы судебной экспертизы можно классифицировать по следующим основаниям:

- целевому назначению и результату;
- характеру получаемой информации;
- стадиям экспертного исследования.

А также классифицируется по стадиям реализации (рис. 2.5)



Рисунок 2.5 Классификация экономической экспертизы по стадиям ее реализации

***Отличие экономической экспертизы от ревизии и аудита.***

При производстве судебно-экономических экспертиз в качестве эксперта могут привлекаться специалисты, которые способны грамотно ответить на поставленные перед ними вопросы.

У судебно – экономической экспертизы и аудита есть сходства, которые заключаются в том, что они являются формой контроля и способствуют выявлению незаконной деятельности организации и предупреждают о повторном совершении нарушений норм закона, но при этом они имеют и существенные различия (таблица 2.1)

Таблица 2.1 Основные отличия экономической экспертизы от аудита и ревизии

Различия	Экономическая экспертиза	Аудит	Ревизия
Причины назначения	Обстоятельства которые необходимо исследовать и по которым необходимо заключение эксперта	Для отчета перед акционерами либо о состоянии дел в организации	Выявление фактов хищений
Цель	Вопросы по	Проверка	контроль

	которым необходимо получить заключение эксперта	достоверности ведения бухгалтерского учета	финансово – хозяйственной деятельности, оценки настоящего состояния организации и сохранности имеющихся активов
Нормативная база	ФЗ «О Государственной судебно-экспертной деятельности в РФ», законы РФ, кодексы, постановления правительства и т.д.	ФЗ «Об аудиторской деятельности»	Подзаконный акты, инструкции и положения
Методы исследования	Общенаучные и конкретные	Общенаучные	Общенаучные
Оформление отчета	Заключение эксперта	Аудиторское заключение	Отчет о проведенной ревизии

Одним из отличий судебно – экономической экспертизы заключается в том, что она не может существовать без уголовных или гражданских дел. Одно из главных ее значений заключается в предоставлении доказательств по делу с использованием специальных знаний эксперта. Проведенная экспертиза является одним из доказательств и может сформировать мнение по рассматриваемому делу.

Аудит (от лат. *adudit* – он слышит) – проверка финансовой деятельности компании аудитором. [18]. Она заключается в независимой проверке бухгалтерской отчетности организации, он является независимой формой контроля.

Главной целью аудита является проверка достоверности бухгалтерской отчетности и порядка ведения бухгалтерского учета в соответствии с законом. Аудитор, проводящий проверку, может лишь дать рекомендации организации в отношении выявленных ошибок и предупредить о возможных фактах по нарушениям законодательства в будущем.

Главным принципом аудита является сохранение конфиденциальности полученной информации в процессе проведения проверки.

Ревизия отличается от аудита и судебно – экономической экспертизы тем, что она инициируется собственником организации или вышестоящей организацией с целью контроля финансово – хозяйственной деятельности, оценки настоящего состояния организации и сохранности имеющихся активов. В некоторых случаях ревизия может проводиться по инициативе правоохранительных органов. Целью ревизии является выявление фактов нарушения законодательства и установлении лиц совершивших правонарушение и дальнейшие их привлечение к ответственности.

Аудит носит комплексный, тематический и выборочный характер. Комплексный аудит проводит исследование всей деятельности организации (все балансы, бухгалтерские документы в хронологическом порядке). Выборочный аудит исследует организацию бухгалтерского учета в ее существенных факторах. Уровень существенности определяет аудитор на основании своего профессионального опыта. В тематическом аудите ставится тема для проведения проверки (пример: аудит налогообложения организации). Тематическая проверка бывает сплошной и выборочной. Характер проведения аудита зависит от объема исследуемой информации.

При проведении аудита, организация обязана предоставлять аудиторам необходимую информацию и документацию, которая необходима для проведения аудита, но организация может ограничить объем предоставляемой информации, тогда это фиксируется в аудиторском заключении.

При проведении ревизии происходит комплексное исследование финансово – хозяйственной деятельности организации для устранения выявленных недостатков и улучшения состояния учета. Обычно ревизия проводится совместно с инвентаризацией имущества организации. Ревизор имеет право требовать предоставить ему все необходимые документы для полного осуществления проверки и отказать ему руководство организации не имеет права это является одним из главных отличий ревизии от аудита.

Остановимся более подробно на признаках, по которым судебно – экономическая экспертиза отличается от ревизии и аудита:

- юридическая природа возникновения:

- основание проведения аудита – это соблюдение норм и правил федеральных законов и других нормативных актов. К ним относятся – законы «Об аудиторской деятельности», «О лицензировании отдельных видов деятельности»;

- основание назначения судебно – экономической экспертизы – это наличие обстоятельств дела по которым следователю или суду необходимо заключение эксперта. Основывается на федеральных законах, к которым относится закон «О государственной судебно – экспертной деятельности в Российской Федерации».

- управленческий аспект:

Который заключается в определении степени достоверности бухгалтерской или финансовой отчетности, позволяющий на основании нее выносить правильные выводы о положениях аудируемого объекта, а судебно – экономическая экспертиза одним из способов по доказыванию.

- цели и задачи

Целью аудита является проверка соответствия достоверности бухгалтерской отчетности в соответствии с законодательством РФ. Целью же проведения судебно – экономической экспертизы является установление недосдачи материального имущества и мест



их образования, проверка обоснованности расходов, а также установление размера причиненного ущерба.

- объем проводимых работ:

Объем проводимых работ по аудиту согласовывается с собственником, а по судебной – экономической экспертизе вопросами поставленными судом или следствием.

- субъекты проведения:

Являются аудиторские фирмы либо самостоятельные аудиторы имеющие лицензию на осуществление данной деятельности. В судебной – экономической экспертизе это эксперт, который не является должностным лицом, а относится к самостоятельному процессуальному лицу.

- объекты исследования:

Аудиторы работают на основании установленных федеральных стандартов об аудите. Эксперты по судебной – экономическим экспертизам могут применять только материалы дела и сами не имеют права запрашивать необходимые документы у проверяемых организаций.

- методы исследования:

Аудитор использует общенаучные методы, также может использовать конкретные методы исследования. Эксперт по судебной – экономическим экспертизам применяет общенаучные и конкретные методы исследования документов, но методы фактической проверки использовать не может.

- оформление полученных результатов.

Проверка, проведенная аудиторскими, оформляется как аудиторское заключение, а судебная – экономическая экспертиза оформляется в виде заключения эксперта.

Обычно судебная – экономическая экспертиза назначается после проведения ревизии финансовой деятельности организации. Ревизия проводится для выявления недостатков в деятельности организации для их дальнейшего устранения, а экспертиза

исследует отдельные недостатки выявленные ревизией для проведения экспертизы и предъявление исковых требований.

Экспертизу в отличие от ревизии проводят по заранее составленному плану, а не по мере необходимости в ней и только после вынесения постановления следователя или суда.

Эксперт ограничен в своей деятельности вопросами, которые ему поставили для разрешения следствие или суд на основе имеющихся материалов, а ревизор может искать новые материалы, которые ранее были не известны.

У ревизора в отличие от эксперта имеется право проводить инвентаризацию, непосредственно получать материалы, не только в проверяемой организации, но в связанных с ней, а также получать объяснения от работников проверяемой организации.

Эксперт при вынесении решения не зависит ни от кого при даче заключения и ни кто не может навязать ему необходимые выводы. Ревизор является должностным лицом и несет ответственность в рамках установленных ему инструкций, утверждает же заключение ревизии вышестоящие начальство.

### **Контрольные вопросы**

1. Дайте определение эксперта.
2. Кто назначает проведение судебно-экономической экспертизы.
3. История появления судебно-экономической экспертизы.
4. Нормативные акты, регулирующие проведение судебно-экономической экспертизы
5. Основные задачи проведения судебно-экономической экспертизы
6. Определение объекта судебно-экономической экспертизы
7. Определение предмета судебно-экономической экспертизы
8. Группы объектов судебно-экономической экспертизы
9. Определение метода судебно-экономической экспертизы
10. Основные методы проведения судебно-экономической экспертизы.
11. Основные отличия экономической экспертизы от аудита и ревизии.

### **Тема 3. Субъекты и порядок назначения судебной экономической экспертизы**

#### ***Правовое положение и ответственность эксперта***

Эксперт — это лицо, обладающее специальными познаниями в конкретной области человеческой деятельности и привлекаемое органами расследования, судом и иными государственными (например, третейский суд) органами для проведения экспертиз.[\[19\]](#)

Положение эксперта по экономическим экспертизам определяется в соответствии с законодательством Российской Федерации. Эксперта назначают проводить экспертизу руководитель органа, в котором он работает и он начинает проведение экспертизы после передачи постановления о проведении экспертизы и назначения его экспертом.

Основанием для производства экспертизы является постановление лица (следователь, судья) о назначении судебно – экономической экспертизы, которое выносится на основании требований (ст. ст. 184, 261, 290 УПК, ст. ст. 74,223,224 ГПК и ст. ст. 45,66,140 АПК). Назначить проведение судебно – экономической экспертизы возможно лишь по возбужденному уголовному делу.

На основании ст. ст. 184 и 185 УПК РФ следователь ознакомливает с постановлением о проведении экспертизы обвиняемого или подозреваемого. При этом производится учет следующих обстоятельств:

- ходатайство о поручении проведения экспертизы конкретному специалисту;
- ходатайство об отводе эксперта, которого выбрал следователь;
- ходатайство о постановке дополнительных вопросов;
- возможность присутствовать подозреваемому при производстве экспертизы и давать пояснения эксперту.

Чаще всего при назначении экспертизы подозреваемые ходатайствуют о постановке новых вопросов или о поручении проведения экспертизы нескольким экспертам (рис. 3.1).

Эти ходатайства обычно удовлетворяются (о положительном их разрешении отмечается в постановлении). В постановлении указывается на возможность присутствия при производстве экспертизы обвиняемого, но при этом должен присутствовать и следователь, поскольку объяснения и ходатайства обвиняемого должны быть отражены в процессуальных документах.[20]



Рисунок 3.1 Порядок назначения проведения экспертизы

Правовое положение эксперта определяется принципами, на которых построена судебно – экспертная деятельность в России. Она основывается на принципах законности, независимости, объективности, соблюдение прав и свобод человека, полноты и всесторонности проводимого исследования, а также использование

при производстве экспертизы последних достижений в области науки и техники.

Судебно – экспертная деятельность осуществляется в соответствии с установленным законодательством норм. Проведение исследований, которые требуют ограничение свободы или неприкосновенности личности, проводятся только на основании и порядке установленным законом.

При производстве судебной экспертизы эксперт независим, он не может находиться в какой-либо зависимости от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела. Эксперт дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований, в соответствии со своими специальными знаниями, по своему внутреннему убеждению.[\[21\]](#)

Запрещается воздействие на эксперта со стороны:

- судов;
- судей;
- органов проводивших дознание;
- следователей;
- прокуроров;

-представителей органов государственной власти (организаций, объединений) в целях вынесения положительного решения какой - либо из участников сторон.

Эксперт проводит исследование на основе современной научной литературы с использованием практической основы в соответствии со специальностью и в полном объеме. Заключение эксперта должно основываться на положениях, позволяющих проверить его на основе научных и практических данных.

Субъектами судебно – экспертной деятельности являются органы, которые назначили экспертизу, а также судебно – экспертные учреждения, их руководители и судебные эксперты проводящие экспертизу.

Для успешного, полного выполнения возлагаемых на эксперта обязанностей закон предоставляет ему определенные права, а именно:[22]

- знакомиться с материалами уголовного дела, относящимися к предмету судебной экспертизы;

- ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения, либо привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов;

- участвовать с разрешения дознавателя, следователя и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы;

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

- приносить жалобы на действия (бездействие) и решения дознавателя, начальника подразделения дознания, начальника органа дознания, органа дознания, следователя, прокурора и суда, ограничивающие его права;

- отказаться от дачи заключения по вопросам, выходящим за пределы специальных знаний, а также в случаях, если представленные ему материалы недостаточны для дачи заключения. Отказ от дачи заключения должен быть заявлен экспертом в письменном виде с изложением мотивов отказа. [23]

Эксперт также имеет право на возмещение расходов понесенным им по его явке в суд или к следователю, если это не предусматривало его выполнение служебного задания.

Судебный эксперт не вправе:

- без ведома дознавателя, следователя и суда вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы;

- самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования;

- проводить без разрешения дознавателя, следователя, суда исследования, могущие повлечь полное или частичное уничтожение объектов либо изменение их внешнего вида или основных свойств;

- давать заведомо ложное заключение;

- разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта, если он был об этом заранее предупрежден в порядке, установленном статьей 161 настоящего Кодекса;

- уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя или в суд. [24]

#### Ответственность эксперта.

Эксперт несет личную ответственность за проведенную экспертизу в независимости от того где она проводилась, в стенах экспертного учреждения или за его пределами. При получении постановления о назначении экспертизы от следователя или из суда руководитель экспертного учреждения производит разъяснение сотрудникам, которым поручено производство экспертизы их права и обязанности и предупреждает об ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 УК РФ, о чем отбирает у них подписку, которая вместе с заключением эксперта направляется следователю (ст.ст. 187, 275 УПК).[25]

#### ***Роль следователя при назначении и проведении экономической экспертизы.***

Следователь при производстве следственных действий перед назначением экспертизы собирает необходимый материал и проводит допрос свидетелей и обвиняемых о проводимой проверке (рис. 3.2). Так при осмотре документов находящихся в деле или изъятых в ходе обыска он выявляет новые факты, находящиеся в данных документах, но подменить эксперта следователь не может.

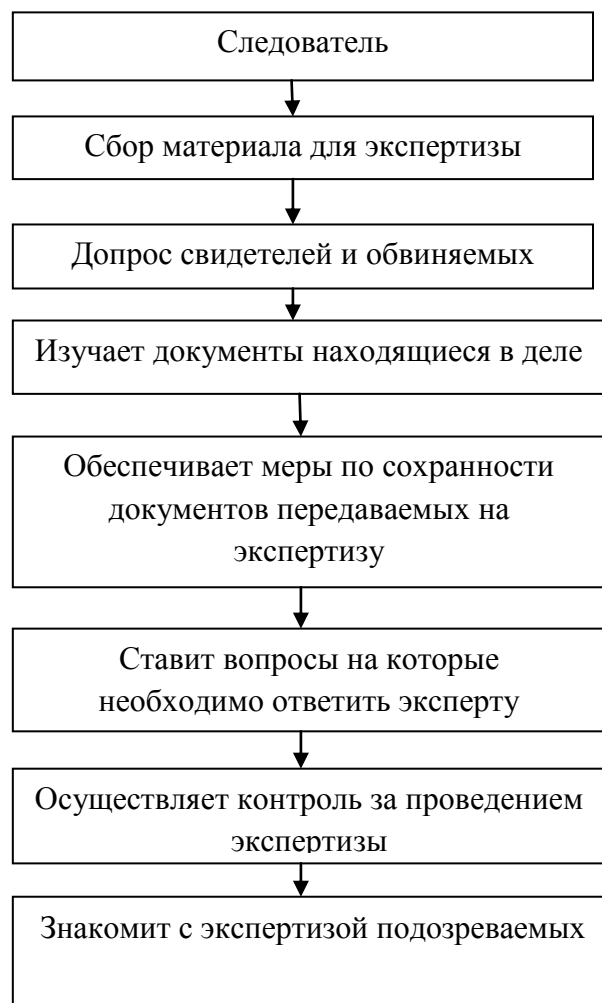


Рисунок 3.2 Роль следователя при назначении и проведении экспертизы

Перед тем как отправить материалы дела на экспертизу предварительно их изучает следователь. Это необходимо для того, чтобы перед назначением экспертизы выявить подложные документы.

Без заключения эксперта следователь имеет лишь право на разрешение таких вопросов, для которых достаточны общие познания в области бухгалтерского учета. Так, если по делу требуется произвести несложные расчеты, связанные с установлением размера материального ущерба, недостачи у кассира и т. п. бухгалтерская экспертиза не назначается. Практически такие расчеты производит сам следователь или по его поручению ревизор, бухгалтер данной организации.[26]

Если следователь при рассмотрении дела самостоятельно сможет разрешить вопросы, которые возникли у него без



использования специальных знаний и сможет установить истину, тогда необходимости в назначении экспертизы отпадает. В случае если имеется необходимость в проведении экспертизы, тогда следователь активно содействует ее проведению.

После постановки вопросов, на которые в ходе проведения экспертизы предстоит ответить, следователь передает эксперту материалы, по которым необходимо будет провести экспертизу. Предоставляемые материалы необходимо пронумеровать и сшить. Если в передаваемых материалах дела присутствуют документы, которые не имеют отношения к производству экспертизы, тогда в постановлении о назначении экспертизы указывается, номера страниц, которые не имеют отношения к проводимой экспертизе.

До ознакомления обвиняемого с вопросами, которые поставлены на производство экспертизы, следователь принимает необходимые меры направленные на сохранение документов относящихся к делу с целью предотвращения уничтожения и фальсификации данных документов подозреваемым.

После ознакомления с материалами дела эксперт составляет план проведения экспертизы, после чего следователь ознакомливается с данным планом и согласовывает с экспертом сроки проведения экспертизы. При появлении возражений у следвателя он вносит изменения в данный план либо его дополняет. Если эксперт не принимает возражения следвателя, он обращается к руководителю данного экспертного учреждения.

Документы, направляемые эксперту для проведения экспертизы, могут находиться у него все время, пока не будет закончена экспертиза. С материалами дела следователь знакомит эксперта с самого начала. После появления новых документов следователь знакомит эксперта и с ними. При появлении необходимости эксперт может повторно ознакомиться с материалами дела, которые находятся у следвателя и не были представлены на экспертизу.

Документы, которые не могут быть представлены эксперту, ознакомление с ними он проводит в кабинете следвателя. В процессе производства экспертизы следователь непосредственно контактирует с экспертом для полнейшего изучения

представленных им документов и вынесения обоснованного заключения.

Осуществляя контроль за деятельностью эксперта, следователь, ознакомившись с материалами экспертизы, наблюдает за выполнением экспертом плана работы, а также:

- выясняет все ли возможные приемы по проведению исследования, использовал эксперт при производстве экспертизы;
- предоставляет эксперту все имеющиеся материалы необходимые для производства экспертизы;
- в случае необходимости организует встречи обвиняемого и эксперта;
- проводит документальное оформление заявлений и объяснений обвиняемого;
- производит сбор дополнительных данных;
- ставит перед экспертом дополнительные вопросы [\[27\]](#).

Осуществляя контроль во время проведения экспертизы, за экспертом, следователь не имеет права вмешиваться в деятельность эксперта, а также не допускаются попытки оказать влияние на составление заключения эксперта.

На основании положения о проведении экспертизы ее срок ограничен 10-20 днями. Данный срок по необходимости может быть продлен. В связи с тем, что срок проведения экспертизы имеет большое значение для следствия, следователь должен уделять большое внимание не только срокам проведения экспертизы, но и ее качеству.

### ***Права и обязанности руководителя экспертного учреждения при проведении экономической экспертизы.***

На основании ст. 14 Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" руководитель экспертного учреждения обязан:

- по получении постановления или определения о назначении судебной экспертизы поручить ее производство

конкретному эксперту или комиссии экспертов данного учреждения, которые обладают специальными знаниями в объеме, требуемом для ответов на поставленные вопросы;

- разъяснить эксперту или комиссии экспертов их обязанности и права;

- по поручению органа или лица назначивших судебную экспертизу, предупредить эксперта об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, взять у него соответствующую подписку и направить ее вместе с заключением эксперта в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу;

- обеспечить контроль за соблюдением сроков производства судебных экспертиз с учетом дат, установленных судами при назначении судебных экспертиз, полнотой и качеством проведенных исследований, не нарушая принцип независимости эксперта;

- по окончании исследований направить заключение эксперта, объекты исследований и материалы дела в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу;

- обеспечить условия, необходимые для сохранения конфиденциальности исследований и их результатов;

- не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с организацией и производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну.

Руководитель обязан обеспечить условия, необходимые для проведения исследований:

- наличие оборудования, приборов, материалов и средств информационного обеспечения;

- соблюдение правил техники безопасности и производственной санитарии;

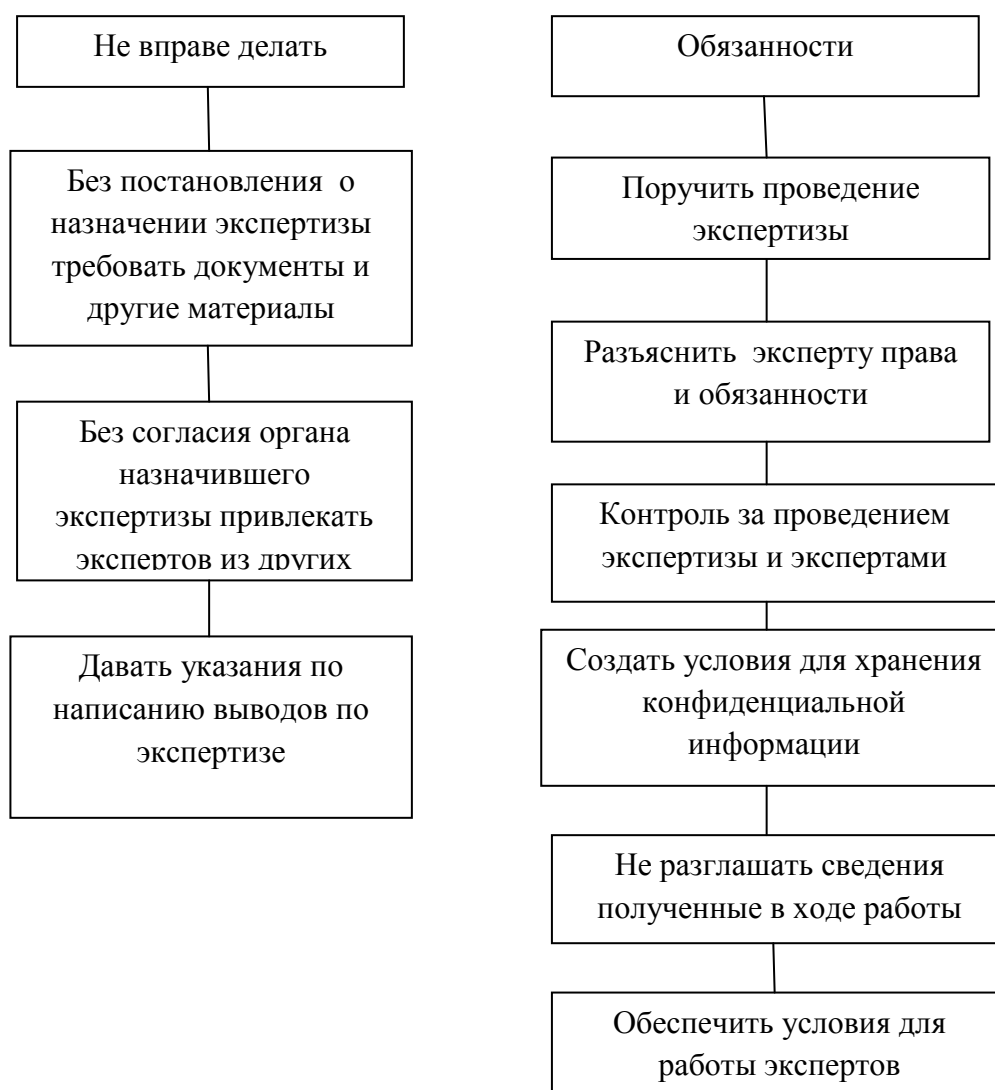
- сохранность представленных объектов исследований и материалов дела.

Руководитель не вправе:

- истребовать без постановления или определения о назначении судебной экспертизы объекты исследований и материалы дела, необходимые для производства судебной экспертизы;

- самостоятельно без согласования с органом или лицом, назначившими судебную экспертизу, привлекать к ее производству лиц, не работающих в данном учреждении;

- давать эксперту указания, предрешающие содержание выводов по конкретной судебной экспертизе. [28] (рис. 3.2)



### Рисунок 3.3 Обязанности и что не вправе делать эксперт

#### ***Основания назначения экономической экспертизы.***

Судебно – экономические экспертизы проводятся на основании постановления следователя или судьи о назначении экспертизы. Производство экспертизы можно считать начатым с момента вынесения постановления о ее назначении. После возбуждения дела следователь проводит мероприятия направленные на выявления фактов совершенного преступления и сбор доказательной базы. После сбора материалов дела следователь назначает экспертизу и передает материалы эксперту. На основании ст. 69 УПК РФ на следователе лежит обязанность по сбору необходимых доказательств. С помощью доказательств он устанавливает виновность субъекта и другие обстоятельства совершенного преступления. Как было сказано выше, данные сведения он получает из объяснений потерпевших и свидетелей и других следственных мероприятий. Также в соответствии со ст. 69 УПК РФ экспертное заключение выступает в качестве доказательства. Имеющиеся в деле акты ведомственных исследований и справки, которые были получены по запросам суда или следствия, но сделанные с нарушениями правил проведения судебно – экономических экспертиз не являются основанием для отказа в проведении судебно – экономической экспертизы.

Существенным основанием для назначения судебно – экономической экспертизы служит необходимость ответов на вопросы специалистов, которые имеют специальные знания в данной области. Также основанием может являться имеющиеся расхождения в акте находящего в материалах дела, а также наличии противоречий в выводах проведенной ревизии.

Если поступает ходатайство о производстве судебно – экономической экспертизы от обвиняемого, в нем должна быть указана причина, по которой необходимо проведение данной экспертизы и обстоятельства, которые могут открыться при ее производстве.

***Структура постановления следователя о назначении экономической экспертизы.***

Структура постановления следователя о назначении судебно – экономической экспертизы состоит из трех частей:

1. Вводная которая включает в себя:

- дату и место составления документа;
- должность лица, его фамилию и название органа, где он работает, составлявшие постановление о назначении экспертизы.

2. Описательную часть включающую:

- краткое описание обстоятельств дела и причину возникновения необходимости назначения экспертизы;
- указываются особенности объекта, который подлежит экспертизе.

3. Резолютивная (итоговая) часть включает в себя:

- разновидность и род проводимого исследования;
- указывается перечень вопросов, на которые отвечает эксперт;
- указываются материалы, которые передаются эксперту;
- указывается учреждение, в котором будет проходить экспертиза.

***Требования к постановке вопросов следователем эксперту.***

Важным элементом при назначении экспертизы является постановка рассматриваемых в ней вопросов. Вопросы, которые ставятся следователем или судом для разрешения их перед экспертом должны иметь правильную их постановку и от этого во многом будет зависеть полнота проведенного исследования и качество ее выполнения. Характер вопросов ставящихся на разрешение эксперта в каждом случае отличается. В первую очередь он зависит от специфики проведения экспертизы (рис.3.4).

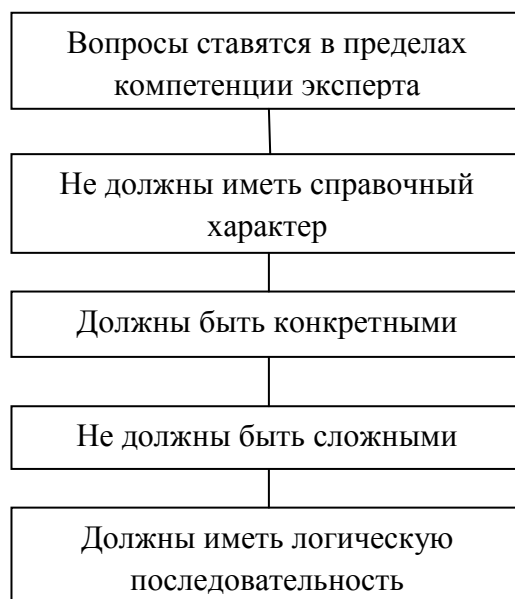


Рисунок 3.4 Требования к постановке вопросов перед экспертом

Поэтому от правильной формулировки вопросов зависит правильность проведенной экспертизы:

- вопросы необходимо ставить в пределах компетенции эксперта. Данные вопросы не должны касаться оценки доказательств и оценивать квалификацию действий должностных лиц с юридической стороны, а также иметь справочный характер;

- ставящиеся вопросы должны быть конкретными и в них необходимо указывать организацию, фамилию тех кто проходит по делу, а также должностных лиц;

- вопросы не должны быть сложными и они могут вытекать из материалов дела и иметь значение для его дальнейшего расследования;

- вопросы должны излагаться в соответствии с логической последовательностью. В самом начале ставятся вопросы по исследованию отдельных операций, а затем о правильности ведения дел организацией.

Экспертам могут ставиться вопросы по установлению:

- наличие недостатков материальных и иных ценностей и период их возникновения;
- размера причиненного ущерба организации и кому был нанесен ущерб;
- ответственных лиц, за которыми образовалась недостача;
- документальное обоснование денежных и материальных средств;
- соответствие бухгалтерским и другим документам, нормативным актам;
- соответствие данным, которые были получены из других источников по данному делу (протоколы допросов, черновые записи);
- круг должностных лиц отвечающих за выполнение установленных норм;
- обстоятельств, способствующих совершению преступления.

***Определение сроков назначения и проведения судебно-экономической экспертизы.***

В законодательстве РФ не установлены точные сроки назначения и проведения экспертиз. Сроки в большинстве случаев зависят от сложности проведения экспертизы и количества поставленных вопросов для разрешения.

В соответствии со статьей 14 ФЗ № 73 «О государственной судебно – экспертной деятельности в РФ» чаще всего суд устанавливает сроки проведения экспертизы. Законодательство РФ не устанавливает, от чего будет зависеть сроки проведения экспертизы. Поэтому суд самостоятельно устанавливает сроки проведения экспертизы.

В некоторых случаях следователи и судьи совместно с руководством экспертных учреждений определяют сроки проведения экспертиз. Другие основываются на положениях, прописанных в ГК и дают на проведение экспертизы несколько недель.



У специалистов в области проведения экспертиз нет единого мнения в отношении сроков производства экспертиз. Одни эксперты высказывают мнения, что сроки назначения и проведения экспертиз должны быть установлены на законодательном уровне. Другие эксперты придерживаются мнения, что по большинству экспертиз достаточно и 30 дней.

Суды не обладают информацией о квалификации специалистов в определенном экспертном учреждении. В связи с этим могут возникнуть сложности при назначении экспертизы и ее проведении. Конечное решение в отношении эксперта, который будет проводить экспертизу, принимает суд.

Ориентировочные сроки проведения экспертизы в зависимости от ее классификации:

1. Первичная экспертиза будет первым изучение объекта. Ее длительность производства будет зависеть от сложности ее проведения.
2. Дополнительная экспертиза проводится в случаях, когда не получена необходимая информации инициатором проведения экспертизы при первичном ее проведении в связи с тем, что остались не выясненными обстоятельства дела. Также она может проводиться при наличии подозрений в подлинности полученных результатов. Сроки ее выполнения также зависят от сложности проведения экспертизы. Если возникает необходимость в проведении дополнительной экспертизы, она может поручаться тому же эксперту или учреждению, что и первичная экспертиза.
3. Комплексная экспертиза подразумевает под собой проведение экспертизы различными экспертами, при ее проведении сроки увеличиваются.
4. Специфические экспертизы требуют применения специфических знаний или оборудования, и сроки по данным экспертизам точно установить не всегда представляется возможным.

При возникновении определенных сложностей экспертизы могут затянуться, в таких ситуациях эксперт заранее предупреждает руководителя экспертного учреждения и инициатора проведения экспертизы.

## ***Понятие комплексной и комиссионной экономической экспертизы и порядок их назначения.***

**Комиссионная экспертиза** – экспертиза, которая проводится несколькими экспертами одной специальности. Проведение экспертизы несколькими экспертами проводится в случаях большого объема исследуемых документов или ее особой сложности. Комиссионные экспертизы проводятся согласно нормативным актам и по поручению следователя или суда, которые назначали экспертизу, либо по решению руководителя экспертного учреждения.

Согласно ведомственным нормативным актам Минздрава, комиссионно проводятся все судебно-психиатрические экспертизы и некоторые виды судебно-медицинских экспертиз. В остальных случаях вопрос о комиссионном характере экспертизы может быть решен следователем или судом, назначившим экспертизу, либо руководителем экспертного учреждения. [29].

В ходе производства комплексной экспертизы эксперты имеют права совещаться до момента вынесения заключения по экспертизе. Из экспертов проводящих комплексную экспертизу назначается ответственный эксперт, он же является ведущим экспертом. Его функции заключаются в организации членов комиссии, разработка плана проведения экспертизы, проведение освещений между членами комиссии, но ни каких преимуществ это ему не дает.

Если у членов комиссионной экспертизы сложилось общее мнение по проведенной экспертизе, тогда они составляют единое заключение, если у них имеются разногласия с другими экспертами, тогда составляется отдельное заключение экспертами не согласными с мнениями других.

**Комплексная экспертиза** – это экспертиза, в производстве которой участвуют несколько экспертов различных специальностей.

В действующем уголовно-процессуальном законодательстве производство комплексной экспертизы не предусмотрено. Несмотря на это, производство комплексных экспертиз получает все более широкое распространение. Это объясняется высокой

эффективностью экспертизы, широкими возможностями совокупного, синтезированного применения знаний из различных отраслей науки и техники.[30]

Чаще всего комплексные экспертизы проводятся по делам, связанным с определением выстрела и по нанесению телесных повреждений.

Она имеет ряд отличительных черт, к которым относятся:

- в ее участие принимают несколько экспертов различных специальностей;
- эксперт исследует те объекты, в которых он имеет компетенции с применением методов, которые он знает.

По полученным результатам разных экспертов делается общее заключение. При вынесения общего вывода по проведенной экспертизе могут участвовать не все эксперты, которые проводили экспертизу, а только те кто компетентны в общем предмете исследования.

Из-за наличия особенностей при проведении комплексной экспертизы, на нее не распространяется требование дачи экспертом заключения только на основании лично им проведенных исследований, которое являются обязательными для простой экспертизы. Здесь вывод экспертизы формируется не на основе выводов одного эксперта, а на основе выводов всех экспертов принимавших в этом участие (табл. 3.1).

Таблица 3.1 Различие между комплексной и комиссионной экспертизами

Комплексная	Комиссионная
Проводится экспертами из разных отраслей знаний	Проводится экспертами одной специальности
Подписывает только ту часть заключения по которой он проводил исследование	При составлении общего заключения все эксперты его подписывают
Эксперт отвечает лишь за свою часть проведенного исследования	Эксперты поставившие подпись под общим заключением несут ответственность

Каждый эксперт несет личную ответственность за ту часть исследований, которую он провел, и за полученные им результаты (промежуточные выводы). При формулировании же общих (конечных) выводов имеет место своего рода условная ответственность эксперта: он отвечает за правильность вывода, в формулировании которого участвовал, при условии, что использованные им результаты исследований, проведенные другими экспертами, тоже верны.[31]

### **Контрольные вопросы**

Порядок назначения и проведения экспертизы

Кому запрещается оказывать воздействие на эксперта

Права эксперта

Что не вправе делать эксперт

Ответственность эксперта

Роль следователя при назначении и проведении экспертизы

Права руководителя экспертного учреждения при производстве экспертиз

Обязанности руководителя экспертного учреждения при производстве экспертиз

Основания для назначения экономической экспертизы

Структура постановления о назначении судебно-экономической экспертизы

Требования к постановке вопросов следователя перед экспертом

Какие вопросы могут ставиться перед экспертом

Сроки в течении которых должна быть произведена судебно-экономическая экспертиза

Определение комиссионной экспертизы

Определение комплексной экспертизы

## Различия между комплексной и комиссионной экспертизой

### Тема 4. Организация судебной экономической экспертизы

#### *Основные стадии проведения экономической экспертизы*

Стадии проведения экспертиз делятся на следующие стадии.

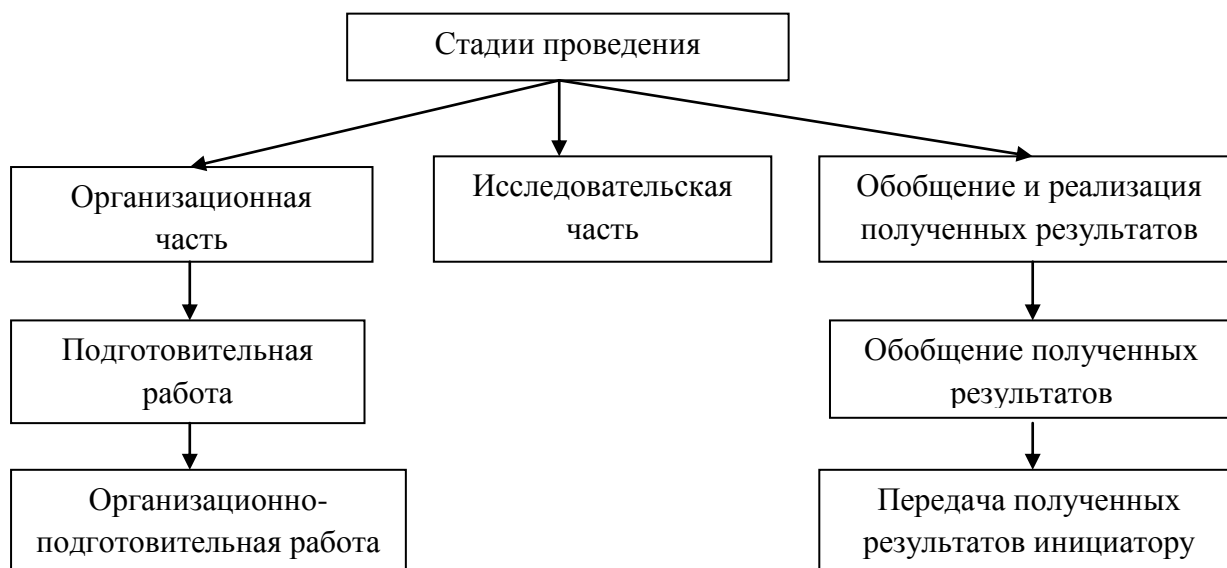


Рисунок 4.1 стадии проведения экономической экспертизы

1. Организационная стадия, которая в свою очередь разделяется на две части:

- 1) Подготовительная работа, которая включает в себя подготовку постановления согласно ст. 70 УПК РФ, а также назначается эксперт.

В постановлении о назначении экспертизы указывается фамилия эксперта, вопросы которые ставятся на разрешение эксперта, а также прилагается материал, по которому будет проводиться экспертиза (акт проведенной ревизии, первичные документы).

Вопросы, которые ставятся, должны иметь четкую формулировку и не носить справочный характер. Постановление о назначении экспертизы передается в экспертное учреждение вместе со всеми материалами дела.

Подготовительная работа подразумевает еще и проведение ряда мероприятий организационного характера, в частности составление задания для проведения экспертизы на основании постановления о назначении экспертизы от следователя или суда. При получении постановления о назначении экспертизы руководитель экспертного учреждения должен удостовериться, что поставленные вопросы входят в компетенцию его экспертов, имеется достаточно времени для проведения экспертизы.

Выбор эксперта зависит от поставленных вопросов на экспертизу и отнесения эксперта к определенным областям его знаний, по которым эксперт обладает профессиональными знаниями.

После получения экспертом постановления о проведении экспертизы, он изучает содержание постановления о назначении экспертизы на наличие допущенных ошибок в нем, а также обговаривает ряд организационных вопросов.

2) Организационно-методическая подготовка экспертизы, которая состоит в изучении содержания и полноты предоставленных материалов для проведения экспертизы, формировании методики проведения экспертизы и составлении плана-графика судебно-бухгалтерской экспертизы. [\[32\]](#)

Ознакомление эксперта с материалами дела подразумевает изучение всех предоставленных документов, в частности к ним относятся: акты ревизий, отчеты материально-ответственных лиц и другие формы отчетности организаций.

Определение методики проведения экспертизы предусматривает конкретизацию приемов, а также способов проведения экспертизы согласно его плану. Структура методики проведения экспертизы включает в себя методические указания по проведению экспертиз, а также общие положения. В общих положениях указывают цель проведения экспертизы и формируют основную гипотезу, а также отмечают этапы проведения экспертизы.

Методические указания по проведению экспертиз определяют объекты проведения экспертизы, нормативную

документацию, а также нормативную и законодательную документацию по конкретным вопросам экспертизы.

Одним из главных элементов при проведении экспертизы является организационно-методическая подготовка, которая заключается в составлении плана-графика проведения экспертизы, представляющий собой хронологический перечень работ, проводимых при выполнении экспертизы, а также сроки их выполнения.

2. Исследовательская часть, в которую входит выполнение экспертных процедур.
3. Обобщение и реализация результатов полученных по экспертизе в нее входит:
  - 1) Обобщение полученных результатов и составление заключения экспертом.
  - 2) Передача полученных результатов инициатору, назначившего проведение экспертизы. Здесь также допускается проведение допроса эксперта.

Заключение, вынесенное экспертом должно отвечать следующим требованиям:

- соответствие нормам закона;
- объективность проведенного исследования, а также его полнота и конкретность;
- последовательность и логичность изложенного.

### ***Понятие документов, как основного объекта исследования при производстве экономической экспертизы***

Как мы рассматривали в теме 2, объекты в судебно-экономической экспертизе могут включать в себя документы, отражающие совершенные преступления, а также следы, находящиеся в данных документах, которые также могли являться предметами совершения преступления.

На основании вышеизложенного к объектам судебно-экономической экспертизы могут относиться документы, которые отражают процесс воздействия по распоряжению доходами, полученными от деятельности организации.

К данным документам могут относиться (рис. 4.2):

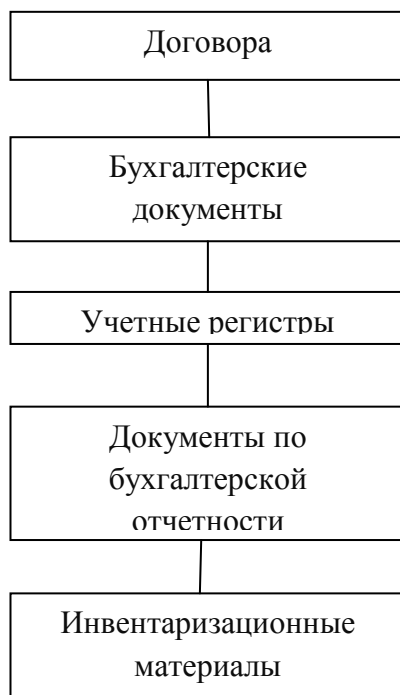


Рисунок 4.2 Документы, по которым производится экспертиза

Вышеперечисленные документы имеют большое значение для проведения расследования по делу. Занесение ложных сведений в данные документы также относится к судебно-экономической экспертизе.

Основываясь, на теории судебного процесса, можно сделать вывод, что в соответствии с предметом СЭЭ к объектам исследования относятся договоры гражданско-правового характера и первичные распорядительные документы, имеющие официальное юридическое значение для подтверждения бухгалтерского учета и содержащие недостоверные сведения о целевом использовании доходов от предпринимательской деятельности. Такие документы относимы к исследуемой предпринимательской деятельности и имеют необходимую доказательственную силу в материалах уголовного дела. [33]

В бухгалтерском учете и отчетности субъекта предпринимательской деятельности как потерпевшей от преступления стороны следы преступления скрываются внешней видимостью баланса, внешним равенством его актива и пассива. За



внешним равенством актива и пассива баланса скрываются признаки преступления. Признаки преступления проявляются через признаки причиненного преступлением материального ущерба. Признаки причиненного ущерба отражаются в виде несоответствия в отчетном балансе активов и пассивов по их внутреннему экономическому содержанию. Соответствующие следы ущерба обнаруживаются в подтверждающих балансы регистрах бухгалтерского учета, платежных документах, договорах гражданско-правового характера. [34]

При проведении судебно-экономической экспертизы происходит исследование документов, которое не зависит, сделаны они в письменной форме или имеют электронный носитель, они все имеют равное значение для уголовного дела.

Также к документам, по которым проводится исследование, следует отнести протоколы допросов, в которых присутствуют показания свидетелей, обвиняемых и потерпевших.

В протоколах допроса имеются сведения, в которых содержатся сведения о деятельности организации и могут отсутствовать в представленных документах. К ним, например, относятся сведения о фактах продажи (реализации) товаров (продукции, работ, услуг), расчетов исследуемой организации с поставщиками или другими сторонними организациями, фактах натурального продуктообмена (товарообменных операций), принятых в организации формах бухгалтерского учета и порядке документооборота, соответствии сведений кассового и других участков учета исследуемой организации первичным документам, соответствии начисленной амортизации, стоимости основных производственных фондов, срокам их окупаемости и нормам амортизации и другие. [35]

При производстве экспертизы эксперт получает из протоколов допроса исходные данные, которые имеют значения при производстве экспертизы и на основании полученных данных делает свои выводы.

В целом следует обозначить следующие правила, которыми должны пользоваться судебные эксперты для работы с показаниями свидетелей:

- выделение из протоколов допросов сведений о фактах товародвижения и встречного движения денег;

- обязательное абстрагирование (непринятие во внимание) от гражданско-правовой формы взаимоотношений с другими субъектами предпринимательской деятельности;

- четкое определение конкретного предмета продаж для данного субъекта предпринимательской деятельности (конкретный вид продукции, товара, работы или услуги);

- определение доходов от продаж данного предмета, продаж согласно имеющимся сведениям и в соответствии с объективным балансом взаимоотношений между продавцами и покупателями;

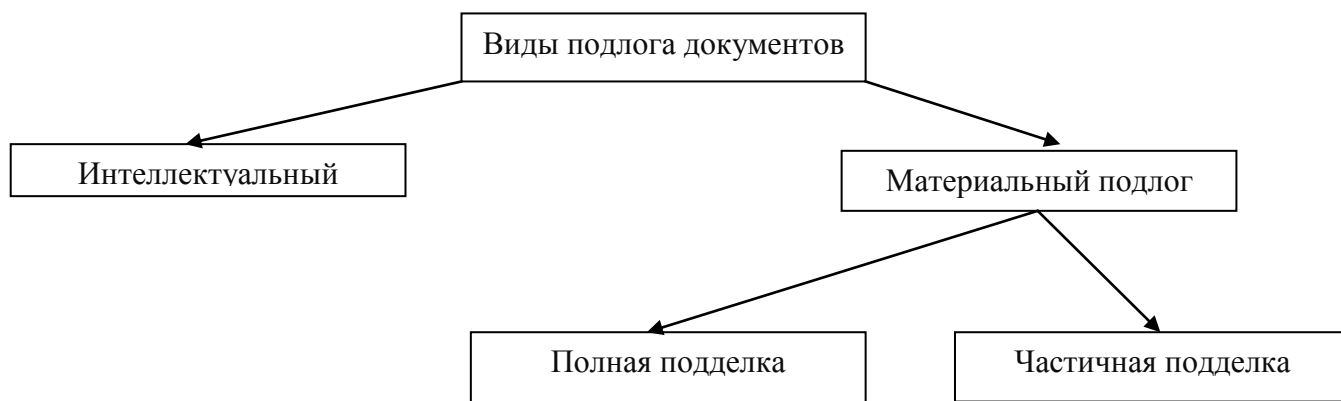
- непринятие во внимание частного мнения свидетеля по поводу сведений о фактах взамен самих фактов товародвижения и движения денег. [36]

В случаях, когда оригиналы документов были уничтожены или потеряны экспертизу допускается проводить по имеющимся копиям документов, так как это является необходимостью. В соответствии с законодательством РФ необходимо при проведении экспертиз использовать первоначальные доказательства, если присутствуют сомнения в их подлинности, тогда необходимо проведение проверки для установления их подлинности.

Судья не может отказать в приобщении доказательств, если они являются первоисточниками по данному делу. Их достоверность оценивается судом путем сопоставления с другими материалами дела.

### ***Понятие материального и интеллектуального подлогов.***

Существует два вида подлогов это материальный подлог и интеллектуальный подлог (рис. 4.3).



### Рисунок 4.3 Виды подлогов документов

**Материальный подлог** заключается во внесении недостоверных сведений в документ ранее составленный. Документ может быть изменен полностью или частично.

**Интеллектуальный подлог** состоит в ненадлежащем составлении документа и содержащего ложные сведения.

В материальном подлоге могут различаться возрасты: они делятся на абсолютный и относительный. В относительном – это будет время внесения подложных данных, а абсолютный – это все время существования документа с момента его составления.

Наибольшее количество материальных подделок заключается в дописке, подчистке, замене страниц и других фрагментов документа.

**Подчистка документа** - механическое удаление текста документа и других его обозначений с целью изменения содержания документа. Основными признаками подчистки документов являются изменение поверхностного слоя бумаги, его уменьшение, наличие остатков краски и рельефа измененного текста, другая структура вновь написанного текста, потеря глянца бумаги, присутствие грязных пятен на измененном участке текста бумаги. Подчистка выявляется с помощью осмотра документа под лучами ультрафиолета, инфракрасных излучений.

**Травление документа** – под ним понимается обесцвечивание красителя под воздействием щелочей, которыми могут быть сода, натрий, а также кислот к которой относятся лимонная, уксусная или окислителей, таких как перекись водорода.

**Смывание документа** - производится с использованием химических препаратов, таких как спирт, одеколон, растворитель. Признаками данного способа подделки являются нарушения слоя бумаги, присутствие пятен, а также изменение цвета бумаги и оттенков текста.

**Дописка документа** – внесение в имеющийся документ других слов, букв или других элементов с целью изменения первоначального смысла документа. Главным признаком дописки является неестественное расположение дописанных букв, наклон почерка, другой почерк, отличие в цвете текста.

Для распознавания дописок используют светофильтры, которые помогают различать различные оттенки красителя, микроскоп позволяющий определить структуру штриха.

**Замена листов в документе** является одним из распространенных способов подделки документов. Из документа, который содержит несколько страниц вырывают одну или несколько страниц, в дальнейшем их заменяют на подобные страницы с нужными данными.

О замене страниц может свидетельствовать несовпадение отверстий в скрепленных документах, изменение нумерации страниц или изменение цвета нумерации страниц в середине документа, другой состав используемой бумаги, несоответствие теста замененных страниц основному документу. Для сокрытия следов внесенных страниц в документы используется загрязнение документа с использованием различных способов.

### ***Использование записей бухгалтерского учета при производстве экономической экспертизы.***

На предприятиях бухгалтерский учет ведет непрерывное наблюдение за операциями, происходящими в организации. Информация, которая отражается в бухгалтерском учете, берется из первичных документов. Данные документы являются источником для принятия управленческих решений, а также обеспечивают сохранность денежных средств. При возникновении различных споров данные документы могут учувствовать в их разрешении в виде имеющейся в них информации о деятельности организации.

При исследовании хозяйственных операций эксперту-бухгалтеру приходится сталкиваться с огромным количеством документов. В уголовно-процессуальном и гражданском праве документы имеют значение в одних случаях как письменные, а в других - как вещественные доказательства по расследуемому делу.

Для эксперта-бухгалтера документ имеет значение письменного доказательства [37].

В деятельности любой организации документ является носителем, как экономической информации, так и юридической. Экономическая информация документа содержит в себе сведения о движении материальных ценностей, а также денежных средств. Юридическая информация содержит в себе сведения о прошедших и будущих операциях организации, что имеет в дальнейшем доказательную силу (рис. 4.4).

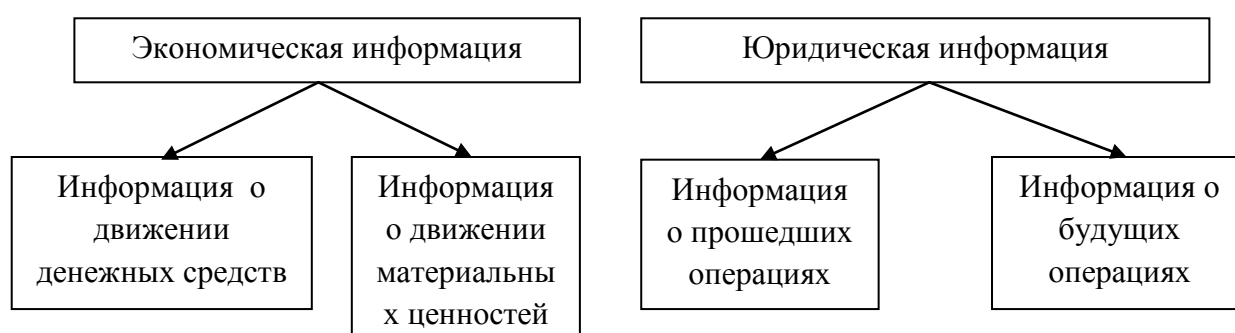


Рисунок 4.4 Информация, содержащаяся в документах

Документ будет иметь юридическую силу, только в том случае, когда данный документ будет исполнен в соответствии с законодательством РФ. Любая проведенная хозяйственная операция в организации имеет документальное подтверждение и несет в себе цепочку связей с другими документами организации.

При изучении документов организации необходимо составить схему документооборота и имеющуюся связь между документами. Изучение документов совместно с их связями имеет очень большое значение. Так если хозяйственная операция не была выполнена или произведена другая операция, обязательно должно присутствовать несоответствие данных одних документов с другими документами.

Эта закономерность обусловлена, прежде всего тем, что в различных документах отражаются различные составные части одной и той же операции, и если какие-либо их данные не соответствуют реально происходящим процессам, то показатели в документах не могут быть взаимосвязаны [38].

Хозяйственных операций, которые находят отражения в бухгалтерских документах достаточно много. Чтобы данные документы имели юридическую силу необходимо полностью описать данные по произведенной операции. Не существует единого подхода по ведению документов бухгалтерского учета, а также по выявлению документов с признаками фальсификации. При выявлении подложных документов необходимо учитывать следующее:

- интеллектуальный подлог, направленный на сокрытие следов совершенного преступления. Совершается путем внесения в документы данных, которые визуальны связаны между собой и по времени составления их они различаются, на ложные, которые как правило вносятся задним числом. Здесь может возникнуть необходимость проведения экспертизы направленной на выявление подлинности документов. В бухгалтерском учете некоторые документы сшиваются в папки и в них имеется нумерация страниц, а также прошнурованы и пронумерованы, что осложняет внесение изменений.

В связи с этим возможны технические подделки, т.е. материальный подлог, также требующий проведения криминалистической экспертизы; так называемые первичные документы в общей информационной цепи не являются истинно первичными, т.е. изначальными [39].

В связи с этим все связи должны быть подвергнуты проверки. В случае, когда имеются изменения в документах, можно ставить вопрос о достоверности представленных документов. Если необходимые документы отсутствуют, то может возникнуть вопрос, что их не существовало, но в работе организации бывают случаи, когда документы могут быть утеряны или уничтожены.

Документы классифицируются по качественным признакам (доброкачественные и недоброкачественные). Эксперты в своей работе используют критерии доброкачественности документов по следующим критериям (рис. 4.5):



Рисунок 4.5 Критерии добросовестности

- **формальный.** К которому относится любой документ, составленный по определенной форме, в котором должны быть заполнены все имеющиеся реквизиты от названия организации и до подписей официальных лиц. Одним из наиболее грубых нарушений, отрицательно влияющих на защитные функции бухгалтерского учёта, является инверсия, т.е. составление взаимосвязанных документов в обратной последовательности. Например, документы об оприходовании готовой продукции из цеха на склад (акт приемки-передачи, накладная внутрихозяйственного назначения, реестр сданной на склад готовой продукции и т.д.) составляются позднее и на основе накладных об отпуске этой же продукции покупателям, в результате чего появляется неучтённое количество готовой продукции на складе. При данном порядке изъятие ценностей на любом промежуточном этапе (в данном случае неоприходование, либо неполное оприходование поступившей на склад продукции) не вызывает недостачи или несоответствия в документах. Такое нарушение может рассматриваться как условие, способствующее совершению противоправных деяний, либо, если ведение подобной практики явилось намеренным действием, может входить в содержание способа совершения правонарушений и экономических преступлений. [40]

- **законности.** Любая проведенная операция в организации должна быть отражена в документах и быть проведена в соответствии с законом. Недопустимо принимать к учету документы, которые противоречат закону. Контроль за правильностью ведения хозяйственных операций в организациях осуществляет бухгалтер.

- **действительности.** Данный критерий отражает содержимое той операции, для которой он создавался и должен быть отражен в неискаженном виде. Своевременное оформление первичных документов учета, а также их передача в установленные сроки должны обеспечивать лица, которые составили и подписали данные документы.

- **реальности совершенных операций.** Первичные документы, которые составлены в соответствии со всеми требованиями, могут быть использованы при проведении экспертиз, а также в качестве доказательств. Документы, в которых содержится хотя бы один из вышеперечисленных критериев, будет являться недоброкачественным. В большинстве случаев именно в доброкачественных документах содержатся сведения о допущенных ошибках или нарушении норм законодательства, которая может рассматриваться как злоупотребление полномочий или фальсификация отчетности.

Для выяснения обстоятельств происхождения недоброкачественных документов, необходимо использовать комплекс мероприятий по оценке исследуемых документов и отраженных в них данных.

При использовании несистематизированного просмотра имеется возможность по установлению правильности или неправильности каждого документа в отдельности. При этом эксперт не сможет при проведении проверки проверить отдельно какую-нибудь хозяйственную операцию и могут остаться непроверенные факты. Такие как искажение данных по себестоимости продукции. В связи с этим несистематизированный просмотр документов считается не надежным методом при документальной проверке документов. Его рекомендуется использовать при предварительном ознакомлении с документами проверяемой организации.



Используя данные бухгалтерского учёта, ревизоры часто делают категорический вывод о недостатках, нарушениях, злоупотреблениях, размере материального ущерба. При этом обязательным условием является то, что зафиксированные в документах операции действительно были совершены. Проверка бухгалтерского учёта даёт определенную характеристику финансово-хозяйственной деятельности, но очерченная строгими границами собственной методологии и будучи относительно замкнутой, система бухгалтерского учёта является частью общей информационной системы, лучше или хуже взаимодействует с другими ее частями. Поэтому с помощью одного изучения документов нельзя выявить многие злоупотребления и нарушения. Более того, изучение только бухгалтерских документов не даёт возможности вскрывать все совершаемые экономические преступления и условия, им способствующие [41].

Существует практика, что не все факты находят свое отражение в документах или отражены там неправильно. К ним относится несанкционированное движение денежных средств и других материальных ценностей. Данные операции могут совершаться без оформления документов и быть бестоварными или безденежными. Установить данные факты не всегда представляется возможным по причине списания материальных и других средств в расходах с использованием завышенных норм или использования для производства неучтенной продукции.

Позиция специалистов, согласно которой наиболее полная информация об искомых обстоятельствах с высокой гарантией её достоверности, содержится в различного рода официальных документах, являющихся формализованным отражением имевших место действий, событий, составленных в соответствии с принятым порядком и правилами, отвечающими установленным требованиям относительно их содержания, формы и реквизитов, не представляется бесспорной. [42]

Результат проведенной экспертизы зависит от всестороннего исследования операций и фактов, по которым были поставлены вопросы. Это достигается путем изучения всей представленной документации, а также проверки другой информации имеющей непосредственное отношение к делу.

На основании регламентирующих документов следователю необходимо конкретно ставить вопросы в постановлении о назначении экспертизы. Это вызвано необходимостью соблюдения прав в отношении кого производится экспертиза, чтобы не было поставлено неопределенных вопросов эксперту при назначении экспертизы. При направлении материалов эксперту необходимо указать количество томов и листов в каждом томе. В постановлении должен быть указан конкретный перечень документов и материалов, которые направлены на экспертизу. Эксперт при производстве экспертизы также производит исследование неофициальной документации, которая помогает ему установить движение материальных и денежных средств, а также кто и как распределял их между должностными лицами и на какие цели.

Такие документы находятся вне бухгалтерского контроля и самостоятельного доказательного значения не имеют, но могут быть успешно использованы правоохранительными органами при оценке выявленных фактов и определении степени виновности отдельных работников в допущенных нарушениях и злоупотреблениях [43].

Эксперту необходимо передавать только те материалы дела, которые имеют непосредственное отношение к проведению экспертизы. Предоставление излишних документов способствует затягиванию проведения экспертизы. При этом излишне сокращать количество предоставляемых документов тоже не надо, это может привести к неполному исследованию документов и вынесения неверных выводов.

Неофициальная документация исследуется экспертом в объеме, предоставленном эксперту. В процессе их исследования случаются трудности связанные с большим количеством различных форм документов и различными вариантами их оформления. Имеются случаи, когда встречаются неполноценные документы или в которых содержатся такие недостатки. К таким недостаткам можно отнести присутствие исправлений, небрежность их оформления, отсутствие подписей, неполное указание совершенных операций. Чаще всего данная документация не охватывает собой весь период и носит отрывочный характер. На

основе практики по делам о растратах и хищениях в организациях важным для установления истины является достоверность документов.

По этим основаниям неофициальные учётные документы и копии документов бухгалтерского учёта (фотоснимки, письменные дубликаты, удостоверенные нотариальной конторой, компетентным учреждением или органом расследования), приобщенные к делу, могут исследоваться и оцениваться как всякие другие документы официального порядка. Необходимыми данными такого неофициального учётного документа следует считать сведения о том, кем, когда и какая совершена операция, о точных размерах операции (наименование товарно-сырьевых ресурсов, количество, сорт, цена, сумма) [44]

### ***Установление экспертом суммы материального ущерба.***

В ходе производства судебно-экономических экспертиз на разрешение эксперта также ставятся вопросы по определению размеров материального ущерба, который был причинен в ходе действия лиц, в отношении которых производится расследование.

**Материальный ущерб** - это уменьшение количества или ухудшение качества имущества или денежных средств, возникшее в результате противоправных деяний. [45] (рис. 4. 6)



Рисунок 4.6 Виды расходов по материальному ущербу

С экономической стороны понятие материального ущерба включает в себя два аспекта: количественный и качественный.

**Количественный аспект** экономической части материального ущерба, составляющего недостачу, т.е. отсутствие недостающего количества товаров, денег, обнаруженное проверкой. Недостача может возникать в результате необоснованной выплаты денежных сумм, невзысканной дебиторской задолженности, сроки взыскания которой истекли, непроизводительных расходов и т.д. На практике в подавляющем большинстве постановлений судебно-следственных

органов перед экспертом-бухгалтером в качестве основного ставится вопрос о наличии ущерба и его сумме. [46]

**Качественный аспект** материального ущерба включает в себя порчу либо повреждение материальных и других запасов, которые потом становятся непригодными для использования организациями по их назначению.

Если рассматривать убытки со стороны гражданского права, то это понесенные расходы на восстановление прав или восстановление потерянного или поврежденного имущества, а также не дополученные доходы, которые могли бы быть получены при обычных условиях работы потерпевшего, которые должен возместить лицо причинившее ущерб.

Трудовой же кодекс регулирует отношения между работником и работодателем, на основании которого при нанесении ущерба работником организации при исполнении своих трудовых обязанностей данный ущерб подлежит возмещению сотрудником.

При проведении экспертизы эксперт должен учитывать особенности причиненного ущерба организации. Так по трудовому законодательству работник, причинивший ущерб организации, возмещает только ущерб, который был причинен в результате прямого умысла, недополученную прибыль организации работник не возмещает.

В ходе определения суммы ущерба в расчет не принимаются фактические потери, которые понесены в результате естественной убыли, а также из-за естественного износа. В трудовом законодательстве имеются два вида материальной ответственности: полная и ограниченная.

Под ограниченной ответственностью подразумевается возмещение ущерба работником организации в пределах своей среднемесячной заработной платы.

Полная материальная ответственность предусматривает возмещение ущерба работником организации в полном объеме. Данные случаи прописаны в ст. 243 ТК РФ.

В уголовном кодексе имеется статья предусматривающая ответственность за совершенные преступления против собственности. В данной статье большое внимание уделяется размеру похищенного имущества и способу завладения им. Основным критерием при определении общественной опасности в преступлениях против собственности является размер причиненного ущерба, поэтому при назначении ответственности за его совершение влияет на назначении санкций.

Существуют особенности при определении суммы ущерба и порядке его возмещения и зависит от способа причиненного ущерба, а также от круга участвующих лиц причинивших ущерб. Ими могут быть руководитель организации, отдела, заместители, материально-ответственные лица.

Размер причиненного ущерба определяется по понесенным потерям на основании имеющихся документов бухгалтерского учета и балансовой стоимости имущества за вычетом износа в соответствии с установленными нормами. Размер причиненного ущерба устанавливается исходя из рыночных цен.

В трудовом кодексе РФ прописано, что размер ущерба причиненного работодателю работником в результате порче или краже имущества определяется по фактически понесенным потерям на основании рыночных цен в данном регионе на день причиненного ущерба, но не ниже стоимости имущества с учетом износа. Снижать размер материального ущерба имеет право только суд.

В случаях, когда сотрудники выполняют коллективную работу, в которой не возможно провести разграничение должностных обязанностей каждого. Ответственность за причиненный ущерб организации несет вся бригада, по вине которой произошло причинение ущерба.

В случае, когда заключен договор о коллективной материальной ответственности, имущество необходимое им для их работы закрепляют за их коллективом и на них возлагается полная материальная ответственность. В случае нанесения ущерба имуществу, который находится у коллектива, сотрудник данного

коллектива если он был не причастен к нанесению ущерба, должен доказать свою непричастность.

В случае добровольного погашения причиненного ущерба вина каждого члена коллектива определяется на основании соглашения внутри их коллектива. В случае же судебного разбирательства степень вины каждого участника коллектива устанавливает суд. Размер ущерба, который подлежит возмещению, определяется в зависимости от степени его вины.

По гражданскому праву порядок определения размера материального ущерба в виде недополученной прибыли имеет определенную сложность, которая заключается в характере совершенного нарушения и имеющихся обязательств.

### **Контрольные вопросы**

Перечислите основные стадии проведения экономической экспертизы

Что включает в себя организационно-методическая подготовка экспертизы

Каким требованиям должно соответствовать заключение эксперта

По каким документам проводится судебно-экономическая экспертиза

Какими правилами должен руководствоваться эксперт при работе с показаниями свидетелей

Какие существуют виды подлогов документов

Какие существуют критерии добросовестности

Как устанавливается сумма материального ущерба

Дайте определение материальному ущербу

## Тема 5. Обобщение результатов судебно-экономической экспертизы

### *Заключение судебно-экономической экспертизы, его структура и методика составления*

Заключение по судебно-экономической экспертизе составляется на основании Приказа Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. N 347 "Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации [47]

Заключение эксперта по судебно-экономической экспертизе состоит из (рис. 5.1):

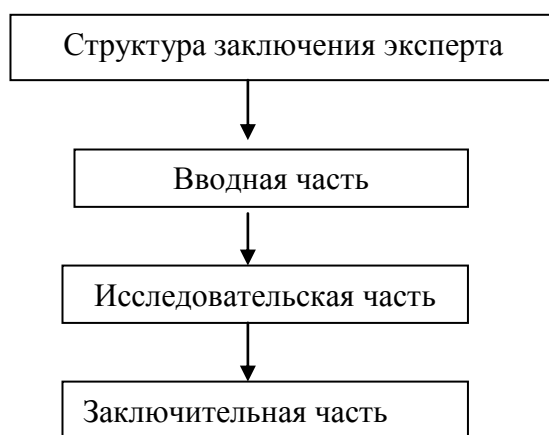


Рисунок 5.1 Структура заключения эксперта

В вводной части указывается: вид экспертизы, номер, дата, время, место ее проведения, сведения об эксперте, который будет ее проводить, время поступления материалов на экспертизу, данные о лицах принимавших участие в проведении экспертизы и их процессуальное положение, вопросы которые были поставлены эксперту на разрешение, сведения о проведении повторных экспертиз или дополнительных.

В исследовательской части указывается: описание внешнего вида объектов, представленных на экспертизу, описывается процесс проведения экспертизы и полученные результаты. Также описываются способы проведения исследования документов, используемых в процессе производства экспертизы. В случае если предварительно была проведена ревизия и данные экспертизы и ревизии отличаются, описываются причины расхождения с

указанием ссылки на нормативные акты, используемые при производстве экспертизы. В случае производства повторной экспертизы указываются причины, почему выводы отличаются.

По каждому вопросу, поставленному на разрешение эксперту, должен быть соответствующий раздел в исследовательской части экспертного заключения. В ходе составления данного заключения необходимо соблюдать требования по объективности изложенной информации, ясности изложения, а также хронологической последовательности изложения материала.

В заключительной части исследования описываются полученные выводы, которые должны иметь четкую формулировку и не допускать различных толкований. Они указываются в виде ответов на поставленные вопросы в такой же последовательности в какой были поставлены в вводной части.

На каждой странице эксперт, проводивший исследования, ставит свою подпись и печать экспертного учреждения. Заключение эксперта составляется в двух экземплярах: один экземпляр направляется в орган назначивший проведение экспертизы, второй остается в экспертном учреждении.

Заключение эксперта может быть:

- категорическим (отрицательным или положительным);
- вероятным (отрицательным или положительным);
- содержать вывод о невозможности дачи заключения по определенному вопросу (составляется акт).

В случае невозможности вынесения категорического заключения эксперт должен отказаться от него, при этом мотивировав свой отказ.

Вынесение условных и предположительных заключений не допускается. Отказом от категорического вынесения заключения может являться неполнота проведенных следственных действий или невозможность проведения полного и всестороннего исследования документов, а также недостаточностью знаний и квалификацией эксперта.



## ***Виды экспертных заключений***

Существуют три вида экспертных заключений (рис. 5.2):



Рисунок 5.2 Виды экспертных заключений

1. Категорическое, положительное или отрицательное заключение. Оно заключается в наличии или отсутствии тождества. Является выводом о наличии либо об отсутствии тождества. Категорический, положительный вывод выносится в случае, когда установлена неповторимая совокупность, как признаков, так и свойств, которые совпадают у исследуемого объекта. Признаки, которые имеют различия, должны быть не существенными и объяснимыми. Категорический отрицательный вывод следует, когда установлены различные признаки и свойства.
2. Вероятное заключение. Данное заключение не может являться доказательством по делу, а служит лишь предположительной версией эксперта.
3. Альтернативное заключение. Предлагается экспертом несколько вариантов решения поставленного вопроса перед экспертом. Решение данного вопроса зависит от материалов, взятых за основу. В случае, когда вопрос выходит за пределы компетенции эксперта или информации в представленных материалах недостаточно для дачи заключения, он не дает заключения, а уведомляет орган назначивший экспертизу. В случае, когда у эксперта не достаточно данных для вынесения категоричного решения по поставленным перед ним вопросам, то эксперт выносит решение о невозможности дачи заключения или составить вероятное заключение.

## *Случаи невозможности предоставления экспертного заключения*

Невозможность дать заключение экспертом – ситуация, которая возникает при производстве экспертизы, тогда когда вопрос, который поставлен на разрешение эксперту не входит в его компетенцию или материалы которые представлены для производства экспертизы являются недостаточными для ответа на поставленные вопросы, либо когда отсутствует экспертная методика ее решения.

При проведении экспертизы, если эксперт сделал вывод на основе имеющихся документов, что по данным вопросам невозможно сделать заключение и больше не имеется возможностей для этого, тогда эксперт оформляет акт о невозможности дачи заключения. Рассмотрим следующие случаи не возможности предоставления заключения экспертом:

- в случае, когда представленных материалов для проведения экспертизы не достаточно для дачи ответа на поставленные вопросы;

- когда у эксперта отсутствуют специальные знания в области проводимого исследования;

Акт о невозможности дачи заключения должен соответствовать следующим требованиям:

- написан в письменной форме с указанием причин отказа;
- акт должен содержать три части: вводную, мотивировочную и результативную.

Вводной части указывается:

- сведения об экспертном учреждении, где проводилась экспертиза;

- дата, место, время ее, номер, вид, наименование проведения экспертизы;

- сведения об эксперте проводившего экспертизу

- основания, по которым проводилась экспертиза;

- данные органа, назначившего проведение экспертизы;
- сведения о присутствующих лицах при проведении экспертизы;
- материалы дела, представленные для производства экспертизы;
- вопросы, которые были поставлены перед экспертом.

В мотивировочной части содержится описание причин невозможности дачи заключения.

Результативная часть включает в себя запись о невозможности дачи заключения по вопросам, поставленным в постановлении о назначении экспертизы.

Руководитель данного экспертного учреждения имеет право контролировать составление данного акта. Составленный акт подписывается экспертом, в дальнейшем он заверяется печатью экспертного учреждения.

Один экземпляр акта остается в экспертном учреждении, а второй экземпляр направляется лицу назначившего экспертизу.

### ***Оценка заключения следователем и судом***

Заключение, сделанное экспертом, подлежит оценке следователем или судом наравне с другими доказательствами, находящимися в деле. При оценке заключения обращают внимание в первую очередь на следующие аспекты:

- соблюдение норм законодательства при назначении и проведении экспертизы;
- выбор эксперта для проведения экспертизы;
- полнота проведенного исследования;
- подлинность и достаточность используемых материалов;
- достоверность и обоснованность полученных выводов, а также их место в других доказательствах.

Нарушения могут заключаться в следующем:

- несоблюдение прав в отношении участников экспертизы;
- назначение лица для проведения экспертизы, который не обладает специальными познаниями по поставленным вопросам;
- назначение эксперта, заинтересованного в исходе дела;
- непредставление эксперту для экспертизы необходимых материалов дела;
- превышение экспертом своей компетенции.

Полнотой проведенного исследования является то, что эксперт проводит исследования всех объектов, находящихся в деле и отвечает на все поставленные вопросы, с применением определенных методик.

Большую трудность в ходе проведения анализа заключения экспертом вызывает оценка его достоверности (соответствие установленным фактам экспертом, реальной действительности). Прояснить ясность по данному вопросу может анализ обстоятельств, таких как содержание заключения, его научная обоснованность в соотношении с другими доказательствами.

Оценка обоснованности сделанного заключения складывается из анализа применения экспертом научного аппарата при проведении исследования, установление выводов полученного экспертом в ходе проведения исследования и полученным результатам. Следователю также как и судье, не обладающего специальными познаниями в области проведенного исследования, трудно разобраться в эффективности примененных методов исследования. Гарантией здесь может являться проведение экспертизы в проверенном экспертном учреждении с уже апробированными методиками.

В случае, когда следователь либо судья убедились в некомпетентности эксперта, проводившего экспертизу, они могут поручить проведение экспертизы другому лицу или после получения результатов данной экспертизы назначить проведение повторной экспертизы. Неполнота проведенного исследования может быть компенсирована проведением дополнительной экспертизы, а имеющиеся неясности быть устранены путем допроса эксперта или консультацией лица обладающего определенными

познаниями в данной области. Судьи в данных ситуациях вызывают экспертов на допрос либо приглашают специалистов по данному направлению для дачи консультаций или возвращают дело для проведения дополнительных мероприятий (рис. 5.3).

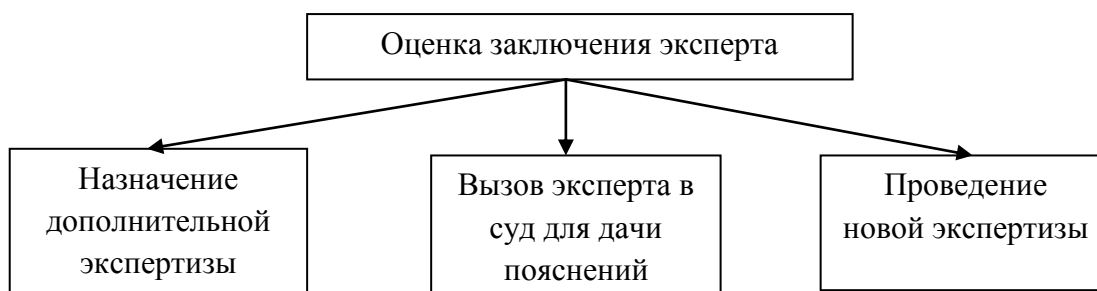


Рисунок 5.3 Оценка заключения эксперта

### ***Оценка заключения адвокатом-защитником***

Адвокат оценивает заключение эксперта со стороны как ему в дальнейшем выстраивать свою линию защиты в суде. Заключение эксперта, как и каждое доказательство по делу, подлежит оценке со стороны допустимости и достоверности. Заключение эксперта предполагает, что находящиеся в нем данные устанавливают обстоятельства, которые подлежат доказыванию или имеют значение для дела.

Оценка адвокатом заключения эксперта проводится также для установления данного заключения соответствию требованиям законодательства ч.2 ст. 50 Конституции РФ в соответствии с которой:

1. Никто не может быть повторно осужден за одно и то же преступление.
2. При осуществлении правосудия не допускается использование доказательств, полученных с нарушением федерального закона.
3. Каждый осужденный за преступление имеет право на пересмотр приговора вышестоящим судом в порядке, установленном федеральным законом, а также право просить о помиловании или смягчении наказания.[48]

И ст. 75 УПК РФ «Недопустимые наказания»

1. Доказательства, полученные с нарушением требований настоящего Кодекса, являются недопустимыми. Недопустимые

доказательства не имеют юридической силы и не могут быть положены в основу обвинения, а также использоваться для доказывания любого из обстоятельств, предусмотренных статьей 73 настоящего Кодекса.

2. К недопустимым доказательствам относятся:

1) показания подозреваемого, обвиняемого, данные в ходе досудебного производства по уголовному делу в отсутствие защитника, включая случаи отказа от защитника, и не подтвержденные подозреваемым, обвиняемым в суде;

2) показания потерпевшего, свидетеля, основанные на догадке, предположении, слухе, а также показания свидетеля, который не может указать источник своей осведомленности;

2.1) предметы, документы или сведения, входящие в производство адвоката по делам его доверителей, полученные в ходе оперативно-розыскных мероприятий или следственных действий, за исключением предметов и документов, указанных в части первой статьи 81 настоящего Кодекса;

(п. 2.1 введен Федеральным законом от 17.04.2017 N 73-ФЗ)

3) иные доказательства, полученные с нарушением требований настоящего Кодекса. [49]

Это означает, что доказательства, полученные с нарушением закона, и если при их сборе были нарушены права человека, которые гарантированы ему Конституцией РФ, а также, если они были собраны не должным образом или органом, не имевшим на это право.

Вначале адвокат проверят соблюдение закона в отношении проведения судебно-экономических экспертиз. Это можно понять из следующих документов:

-из постановления следователя либо суда о назначении экспертизы, в котором должно быть отражено:

-инициалы эксперта и наименование экспертного учреждения, где должна проводиться экспертиза;

-вопросы, которые были поставлены для разрешения перед экспертом;

-материалы предоставленные для проведения экспертизы.

Одним из обязательных требований является присутствие в постановлении о назначении экспертизы пункта о разъяснении эксперту его прав и обязанностей, которые предусмотрены ст. 57 УПК РФ, а также о том, что он предупрежден об уголовной ответственности по ст. 307 УК РФ за дачу заведомо ложного заключения. В данном пункте должна присутствовать подпись эксперта, в случае ее отсутствия, произведенная экспертиза считается проведенной незаконно, а полученное заключение недопустимым.

-в случаях когда проводилась экспертиза в отношении потерпевшего, в деле должно находиться его письменное согласие или его законного представителя за исключением случаев предусмотренных п. 2,4,5 ст. 196 УПК РФ. В случае отсутствия данного разрешения заключение эксперта является недопустимым из-за нарушения законодательства.

-в случаях, когда экспертиза проводилась в отношении свидетеля, в деле должно находиться письменное его разрешение или его представителя. В случае его отсутствия заключение считается недействительным;

-отсутствие протокола об ознакомлении подозреваемого (защитника) с постановлением о назначении экспертизы.

При изучении материалов экспертизы адвокат также обращает внимание на следующие моменты в материале экспертизы:

- разъяснены ли права участникам экспертизы в соответствии с ч. 1 ст. 198 УПК РФ и стоят ли в протоколе их подписи. Если они отсутствуют, то экспертиза считается не действительной;

- заявлялись какие – либо ходатайства и как они обоснованы. Если заявленное ходатайство удовлетворено, тогда в деле должно находиться ходатайство об удовлетворении. Если поданное ходатайство отклонено, тогда должно быть постановление следователя об отказе в его удовлетворении. В случаях когда защита считает отказ в удовлетворении ходатайства

необоснованным адвокат может ходатайствовать об исключении этого доказательства либо заявить ходатайство о назначении дополнительной экспертизы.

В случаях, когда в заключении приложены фотографии и таблицы, данные приложения являются составной частью экспертного заключения. Если какая-нибудь часть приложенных материалов не найдет своего отражения в заключение эксперта, тогда адвокат может допросить эксперта по имеющимся материалам, либо исключить данную часть из доказательства или назначить повторную экспертизу.

При оценке достоверности заключения адвокат выясняет соответствие его научной обоснованности и полноты проведенного исследования. В ходе проводимого анализа адвокат оценивает качество проведенного исследования, полноту сделанных выводов, достаточность предоставленных материалов для исследования, применение различных методов и методик исследования, которые необходимы для вынесения достоверного решения на поставленные вопросы. Если выясняется, что исследование проведено не полностью, тогда адвокат выясняет какова его причина и как она отразилась на результатах экспертизы.

В случаях, когда адвокату необходимо провести допрос эксперта, он согласно ч. 1 ст. 205 УПК РФ ходатайствует о вызове эксперта на допрос.

### ***Дополнительная и повторная судебно-экономическая экспертизы***

В случаях, если в заключениях эксперта имеется недостаточная ясность или неполностью проведено исследование, следователем или судом может быть назначено проведение дополнительной экспертизы для уточнения определенных моментов экспертизы или более полной аргументации данного заключения.

При этом перед экспертом могут быть поставлены новые вопросы, либо вопросы, поставленные ранее, но исследованные не в полном объеме и которые нельзя разрешить путем проведения допроса эксперта. Производство дополнительной экспертизы может быть поручено тому же эксперту или другому в зависимости от обстоятельств проведения дополнительной экспертизы (рис. 5.4).



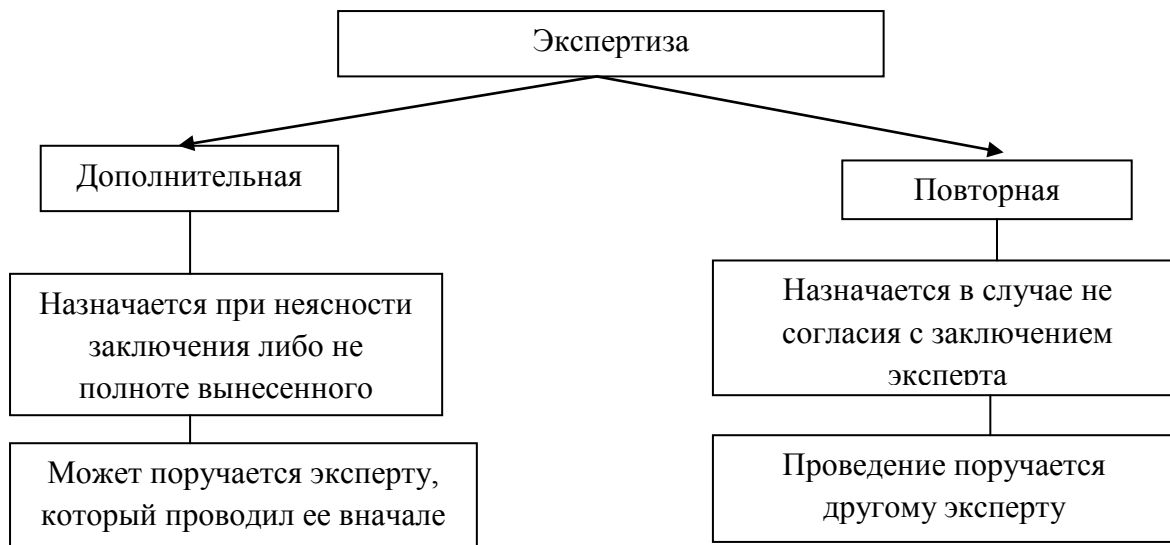


Рисунок 5.4 Отличие дополнительной от повторной экспертизы

Чаще всего проведение дополнительной экспертизы назначается в следующих случаях:

- у следователя появились новые вопросы по полученному заключению эксперта;
- имеется необходимость в разъяснении и дополнении заключения эксперта по поставленным ранее вопросам;
- возникновение необходимости проведения исследования по возникшим в ходе следствия новым вопросам;
- появление в материалах дела новых доказательств.

Согласно ч. 2 ст. 207 УПК РФ повторная экспертиза может назначаться в случае необоснованности вынесенного экспертом заключения или возникших сомнений в его правильности. Основанием для проведения повторной экспертизы являются:

- первое исследование проводил эксперт, который подлежит отводу;
- эксперт при производстве экспертизы не провел все необходимые исследования, а также нарушил законодательные нормы при производстве первичной экспертизы;
- первоначальное заключение имеет противоречие с документами и материалами дела и подготовлено лицом, квалификация которого ставится под сомнения;

- при производстве первоначальной экспертизы проведены не все исследования по представленным документам и материалам;
- после проведения экспертизы у следствия появились новые материалы, которые противоречат первоначальным материалам и могут иметь противоречия с первоначальными документами.

Назначение проведения повторной экспертизы могут предшествовать следующие обстоятельства:

- проведен допрос эксперта, который проводил первоначальную экспертизу и ему были поставлены следующие вопросы:
  - какие обстоятельства лежат в основе проведения данного исследования;
  - имеется ли систематичность на объектах проведенного исследования;
  - каков опыт проведения исследований по данным видам исследования у эксперта;
  - собраны дополнительные материалы для проведения исследования;
- выявлены новые обстоятельства по расследуемому делу.

При назначении проведения повторной экспертизы происходит оформление постановления, в котором указывается, что экспертиза проводится другим экспертом, в связи с тем, что она должна быть проведена с участием эксперта более высокой квалификации, а также необходимостью проведения дополнительных следственных действий связанных с получением дополнительных документов или допросом свидетелей.

При оформлении заключения повторной либо дополнительной экспертизы в вводной части указываются сведения о проведенной первоначальной экспертизе, кем и когда была проведена, ее номер, дата заключения, полученные выводы по ней, а также указываются причины назначения повторной экспертизы.

В исследовательской части заключения эксперта может быть указано ссыла на материалы первоначальной экспертизы, если были ранее проведены исследования. В случае повторной

первоначальной экспертизы указываются причины расхождения выводов с результатами предшествующей экспертизы.

### **Контрольные вопросы**

Из чего состоит заключение эксперта по судебно-экономической экспертизе

Каким может быть заключение эксперта

Виды экспертных заключений

Случая невозможности предоставления экспертного заключения

Оценка заключения следователем и судом

Какие могут быть нарушения при производстве экспертизы

Оценка заключения адвокатом

Отличия дополнительной экспертизы от повторной

Основания для производства повторной экспертизы

### **Тема 6. Ответственность за экономические и налоговые правонарушения**

#### ***Функции, права, обязанности и ответственность работников службы экономической безопасности организации.***

В условиях, когда существует нестабильная экономическая ситуация, процесс развития и успешного функционирования работы компании в большой степени зависит от работы службы экономической безопасности. В настоящее время все компании создали у себя службу экономической безопасности, что в будущем сказывается на их работе в виде произошедших краж. Так в ФЗ № 390 «О безопасности» от 28.12.2010 понятие безопасности указывается как состояние защищенности жизненно важных интересов. При этом большинство считает, что сфера безопасности относится в большей степени к компетенции государственных органов и специальных служб. Думая так, они заблуждаются в том, что осуществление предпринимательской деятельности осуществляется на свой страх и риск, в связи с этим руководитель компании должен обратить свое внимание на те моменты в работе своей компании, которые требуют защиты в первую очередь. И

поэтому компании нужно обеспечить защиту самим, не возлагая надежды на государство. Одним из инструментов по защите компании является создание в ней своей службы безопасности.

### **Функции службы экономической безопасности**

Объекты, которые требуют защиты в компании:

- территория компании с ее зданиями;
- носители информации;
- материальные ценности;
- собственники компании и их родственники.

Организация работы службы экономической безопасности регламентируется отдельными положениями, которые утверждает руководитель компании.

Основные функции работы службы экономической безопасности:

- пресечение попыток проникновения на территорию компании посторонних лиц, а также задержание лиц проникших на территорию;
- обеспечение сохранности находящихся на территории компании ценностей, в том числе и интеллектуальной;
- предупреждение возможных происшествий внутри компании;
- обеспечение сохранности носителей информации находящихся в компании;
- проверка вновь принимаемых сотрудников и текущий контроль задействованными сотрудниками;
- проверка заключаемых договоров с контрагентами;
- проверка контрагентов, с которыми планируется заключение договоров;
- мониторинг контрагентов, с которыми уже заключен договор;
- проверка выполнения действующих контрактов со стороны контрагента;

- работа по взысканию дебиторской задолженности;
- участие в проверке государственных контролирующих органов;
- участие в ревизии и аудите компании;
- проведение служебных расследований;
- участие в подготовке и реализации инвестиционных контрактов.

В структуре службы экономической безопасности существуют несколько подразделений. Структура и количество сотрудников службы зависит от размера компании и ее потребностей. Пример структуры службы безопасности (рис. 6.1).

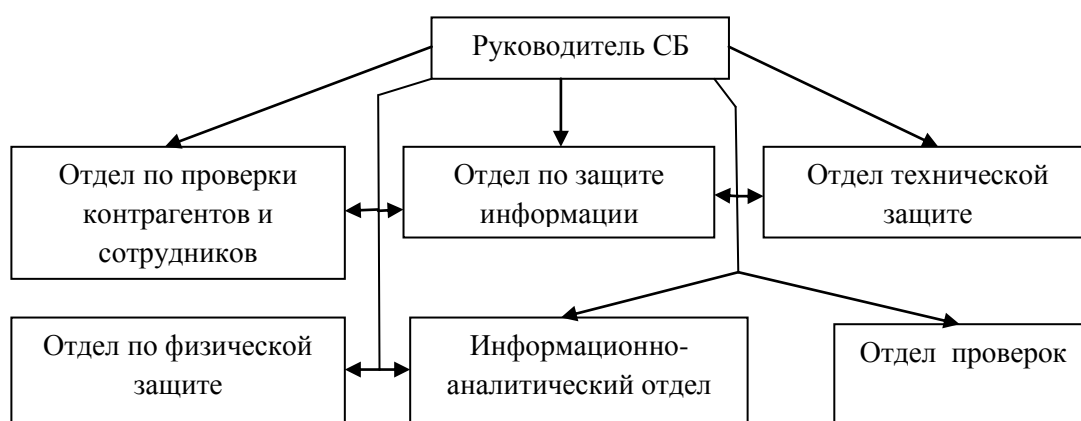


Рисунок 6.1 Структура службы экономической безопасности

Рассмотрим основные функции службы безопасности более подробно:

- *выявление фактов недобросовестной конкуренции.* Под недобросовестной конкуренцией понимается использование в конкурентной борьбе средств и методов которые связаны с нарушением закона, а также норм и правил, установленных на рынке во взаимоотношениях между собой. К ним относятся: тайный сговор на торгах между определенными участниками, написание заказных статей с указанием в них информации способной дискредитировать компанию конкурента.
- *сбор информации по написанным материалам проверки и возбужденным уголовным делам.* Большинство заявлений

представители компании пишут в отношении собственных сотрудников, которые были пойманы на кражах и в отношении них были написаны заявления в правоохранительные органы. Также заявления пишутся и в отношении контрагентов компании, которым поставили продукцию, но они за нее не рассчитались.

- *проведение проверок в отношении разглашения коммерческой тайны компании.* Коммерческой тайной компании является вся информация, разглашение или использование которой может принести вред компании. Данная информация вносится в специальный реестр информации, не подлежащей разглашению, но не являющаяся государственной тайной. Кроме информации, которая подлежит разглашению в соответствии с законами РФ. Под коммерческой тайной может подразумеваться: разработки, которые ведет компания, список клиентов, списки сотрудников и другая информация.

- *сбор и анализ информации о контрагентах компании.* Сбор информации о контрагенте компании необходим, когда компания готовится заключать контракт с новой неизвестной компанией. Данная информации поможет узнать, что из себя представляет компания, кто ее руководители и учредители, а также имеются в отношении нее исполнительные производства и судебные дела. Данная информация позволяет обезопасить компанию от возможных проблем в дальнейшем, при начале работы с ней.

- *подготовка к проведению переговоров.* При подготовке к переговорам руководству компании необходимо знать, что за люди придут на встречу и как с ними вести переговоры. Для этого сотрудники службы экономической безопасности собирают информацию о компании и людях, кто будет на переговорах. Информация содержит сведения о том, как они ведут переговоры, с кем связаны, чьи интересы предоставляют и как выполняют свои обязательства.

### **Должностные обязанности сотрудника службы экономической безопасности компании:**

- организует работу по внутренней и внешней защите организации, а также осуществляет контроль за исполнением режима коммерческой тайны;

- участвует в работе по распределению должностных обязанностей сотрудников других подразделений организации;
- проводит собеседования с кандидатами на замещение вакантных должностей;
- получает от сотрудников организации подписки о неразглашении коммерческой тайны и других документах организации;
- организует и контролирует режим делопроизводства, который должен исключить доступ посторонним лицам;
- определяет перечень лиц, которым разрешается доступ к документам с грифом коммерческая тайна;
- организует и контролирует пропускной режим;
- проводит служебные расследования по произошедшим происшествиям в организации.

Права специалиста по экономической безопасности:

- давать работникам организации указания, подлежащие обязательному исполнению;
- согласовывать документы;
- изучать и вносить свои предложения в процесс работы организации для совершенствования системы экономической безопасности;
- проводить изучение личных дел сотрудников;
- осуществлять ознакомление с документами организации;
- требовать от руководителей организации обеспечения документально-технических условий для обеспечения экономической безопасности организации.

Ответственность специалиста по экономической безопасности:

- за неисполнение или ненадлежащее исполнение своих должностных обязанностей может привлекаться к наказанию по действующему трудовому кодексу;

- за совершенные правонарушения в процессе своей работы может привлекаться согласно действующему гражданскому и уголовному законодательству;
- за нанесение материального ущерба несет ответственность в соответствии с действующим законодательством.

### ***Виды налоговых правонарушений.***

Налоговое правонарушение может быть совершено умышленно или не по осторожности. Умышленно совершенным налоговое правонарушение признается, когда лицо совершившее его осознавало противоправный характер своих действий либо бездействий. В случае привлечения к ответственности за совершенные правонарушения лицо, совершившее правонарушение может быть подвергнуто административной, уголовной или иной ответственности, при этом привлечение к ответственности не освобождает от обязанности по уплате налогов и пеней. Налоговые правонарушения делятся по следующим признакам (рис. 6.2).

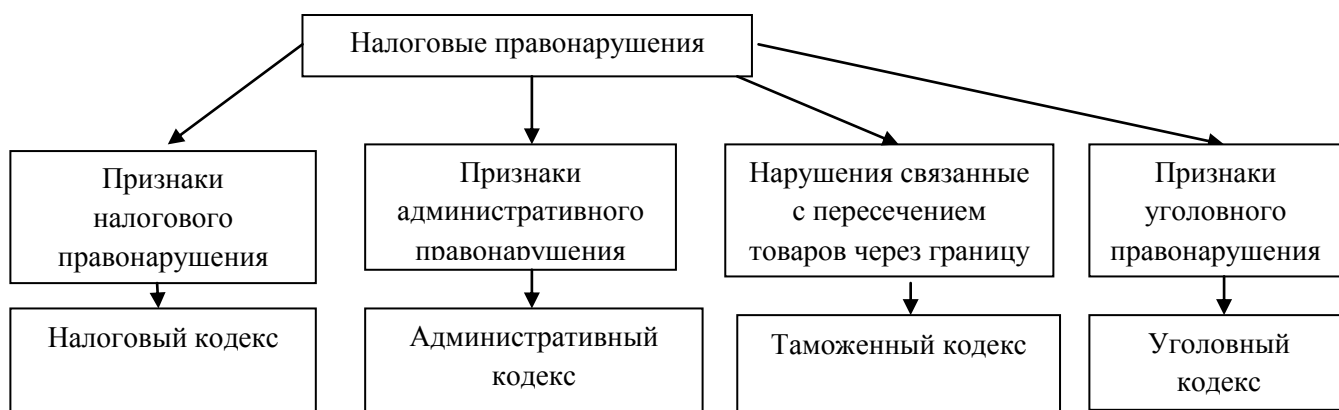


Рисунок 6.2 Виды налоговых правонарушений.

Существуют следующие налоговые правонарушения:

- нарушение установленных сроков постановки на налоговый учет;
- уклонение от обязанности по постановке на учет в налоговом органе;
- нарушение сроков по предоставлению сведений по открытым банковским счетам, либо их непредставление;
- непредставление налоговой декларации или представление с нарушением сроков и других документов;



- нарушение правил учета доходов и расходов, а также объектов налогообложения;
- неуплата либо частичная неуплата налогов;
- невыполнение своих обязанностей налоговым агентом по удержанию и перечислению налогов;
- непредставление доступа либо его ограничение сотруднику налогового органа на территорию или в помещение налогоплательщика;
- нарушение порядка пользования или владения имуществом, на которое наложен арест;
- отказ от представления документов и иной другой информации по запросам налоговых органов;
- непредставление в налоговые органы информации о налогоплательщике;
- отказ эксперта либо другого специалиста в участии при проведении налоговой проверки;
- дача экспертом заведомо ложного заключения.

Привлекать к ответственности за налоговые правонарушения нельзя в следующих случаях:

- отсутствует состав налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица, которого подозревают в совершении налогового правонарушения;
- истек срок давности по данному налоговому правонарушению.

Обстоятельства, способствующие смягчению ответственности за налоговое правонарушение:

- наличие смягчающих обстоятельств, таких как семейные обстоятельства, совершено по неосторожности;
- правонарушение было совершено под угрозой или чьим-нибудь влиянием или в силу служебной зависимости;

-другие обстоятельства, которые могут быть признаны смягчающими.

В случае наличия смягчающих обстоятельств наказание за налоговое правонарушение может быть уменьшено в два раза.

### **Виды ответственности за совершение налоговых правонарушений**

В законодательстве РФ предусмотрены следующие виды ответственности за совершение налоговых правонарушений:

- финансовая;
- административная;
- налоговая;
- уголовная;
- дисциплинарная

Финансовая ответственность предусматривает меры экономического воздействия, надзорными органами к юридическим лицам, за нарушения связанные с неисполнением договорных обязательств, расчетов с бюджетом, а также исполнением кредитной обязанности.

Налоговая ответственность – это разновидность финансовой ответственности, которая наступает в результате совершения налогового правонарушения. Наказание устанавливается в виде денежного штрафа и зависит от вида совершенного правонарушения.

Административная ответственность предусматривает меры административного воздействия со стороны должностных лиц государственного органа в соответствии с законом.

Уголовная ответственность за совершенные налоговые правонарушения применяется при уклонении от уплаты налогов и платежей в особо крупном размере.

В соответствии со ст. 108 НК РФ предусматриваются следующие условия привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений:

1. Никто не может быть привлечен к ответственности за совершение налогового правонарушения иначе, как по основаниям и в порядке, которые предусмотрены настоящим Кодексом;
2. Никто не может быть привлечен повторно к ответственности за совершение одного и того же налогового правонарушения;
3. Основанием для привлечения лица к ответственности за нарушение законодательства о налогах и сборах является установление факта совершения данного нарушения решением налогового органа, вступившим в силу;
4. Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц при наличии соответствующих оснований от административной, уголовной или иной ответственности, предусмотренной законами Российской Федерации;
5. Привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить (перечислить) причитающиеся суммы налога (сбора, страховых взносов) и пени;
6. Лицо считается невиновным в совершении налогового правонарушения, пока его виновность не будет доказана в предусмотренном федеральным законом порядке. Лицо, привлекаемое к ответственности, не обязано доказывать свою невиновность в совершении налогового правонарушения. Обязанность по доказыванию обстоятельств, свидетельствующих о факте налогового правонарушения и виновности лица в его совершении, возлагается на налоговые органы. Неустранимые сомнения в виновности лица, привлекаемого к ответственности, толкуются в пользу этого лица;
7. Ответственность за нарушения законодательства о налогах и сборах, допущенные в связи с выполнением договора инвестиционного товарищества, несет управляющий товарищ, ответственный за ведение налогового учета;

Ответственность за неисполнение обязанности по уплате налога на прибыль организаций, налога на доходы физических лиц с прибыли

(дохода), приходящейся на долю участника договора инвестиционного товарищества, несет соответствующий участник такого договора, если иное не установлено настоящим Кодексом. [50]

### **Обстоятельства которые исключают, смягчают и отягощают ответственность за совершение налогового правонарушения**

В законодательстве предусмотрен ряд положений исключающих ответственность лица за совершение налогового правонарушения, смягчающих и отягощающего ответственность. Так согласно ст. 111 НК РФ к обстоятельствам исключающим вину относят:

1) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, вследствие стихийного бедствия или других чрезвычайных и непреодолимых обстоятельств (указанные обстоятельства устанавливаются наличием общеизвестных фактов, публикаций в средствах массовой информации и иными способами, не нуждающимися в специальных средствах доказывания);

2) совершение деяния, содержащего признаки налогового правонарушения, физическим лицом, находившимся в момент его совершения в состоянии, при котором это лицо не могло отдавать себе отчета в своих действиях или руководить ими вследствие болезненного состояния (указанные обстоятельства доказываются предоставлением в налоговый орган документов, которые по смыслу, содержанию и дате относятся к тому налоговому (расчетному) периоду, в котором совершено налоговое правонарушение);

3) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) письменных разъяснений о порядке исчисления, уплаты налога (сбора, страховых взносов) или по иным вопросам применения законодательства о налогах и сборах, данных ему либо неопределенному кругу лиц финансовым, налоговым или другим уполномоченным органом государственной власти (уполномоченным должностным лицом этого органа) в пределах его компетенции (указанные обстоятельства устанавливаются при наличии соответствующего документа этого органа, по смыслу и содержанию относящегося к налоговым (расчетным) периодам, в

которых совершено налоговое правонарушение, независимо от даты издания такого документа), и (или) выполнение налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) мотивированного мнения налогового органа, направленного ему в ходе проведения налогового мониторинга;

Положение настоящего подпункта не применяется в случае, если указанные письменные разъяснения, мотивированное мнение налогового органа основаны на неполной или недостоверной информации, представленной налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом);

4) иные обстоятельства, которые могут быть признаны судом или налоговым органом, рассматривающим дело, исключаящими вину лица в совершении налогового правонарушения. [51]

Обстоятельства смягчающие и отягчающие указаны в ст. 112 НК РФ и к ним относятся:

1) совершение правонарушения вследствие стечения тяжелых личных или семейных обстоятельств;

2) совершение правонарушения под влиянием угрозы или принуждения, либо в силу материальной, служебной или иной зависимости;

2.1) тяжелое материальное положение физического лица, привлекаемого к ответственности за совершение налогового правонарушения;

3) иные обстоятельства, которые судом или налоговым органом, рассматривающим дело, могут быть признаны смягчающими ответственность.

2. Обстоятельством, отягчающим ответственность, признается совершение налогового правонарушения лицом, ранее привлекаемым к ответственности за аналогичное правонарушение.

3. Лицо, с которого взыскана налоговая санкция, считается подвергнутым этой санкции в течение 12 месяцев с момента вступления в законную силу решения суда или налогового органа.

4. Обстоятельства, смягчающие или отягчающие ответственность за совершение налогового правонарушения, устанавливаются судом или налоговым органом, рассматривающим дело, и учитываются при применении налоговых санкций. [52]

Аналогичными совершенными правонарушениями могут быть нарушения, относящиеся к разным статьям, но имеющие общие признаки виновного лица. При данном подходе совершенные правонарушения, которые предусмотрены разными пунктами по одной статье могут быть рассмотрены по одной статье.

### ***Уголовная ответственность за экономические и налоговые правонарушения.***

Уголовная ответственность за совершенные преступления имеют разную степень значимости. Ответственность наступает в случае, когда лицо признается виновным в совершении преступления. Преступление может быть совершено умышленно или по неосторожности. Умышленное преступление совершается с прямым или косвенным умыслом. При этом преступление, совершенное по неосторожности может характеризоваться как совершенное по легкомыслию или небрежности.

За совершенные преступления, предусмотренные уголовным кодексом, могут быть назначены следующие виды наказаний:

- наложение штрафа;
- лишение права занимать определенную должность;
- ограничение или лишение свободы.

К уголовной ответственности по экономическим и налоговым статьям привлекаются должностные лица в частности руководители и бухгалтеры, которые могут понести ответственность за различные виды совершенных правонарушений. Наказания за совершенные правонарушения зависят от тяжести совершенных правонарушений и определяются в соответствии с УК РФ.

Привлечение к уголовной ответственности предусматривается по следующим статьям:

- Статья 159 Мошенничество;
- Статья 159.1 Мошенничество в сфере кредитования;
- Статья 159.2 Мошенничество при получении выплат;

-Статья 159.3 Мошенничество с использованием электронных средств платежа;

- Статья 159.5 Мошенничество в сфере страхования;

-Статья 159.6 Мошенничество в сфере компьютерной информации;

- Статья 160 Присвоение или растрата;

-Статья 169 Воспрепятствование законной предпринимательской или иной деятельности

-Статья 170. Регистрация незаконных сделок с недвижимым имуществом

Статья 170.1. Фальсификация единого государственного реестра юридических лиц, реестра владельцев ценных бумаг или системы депозитарного учета

Статья 170.2. Внесение заведомо ложных сведений в межевой план, технический план, акт обследования, проект межевания земельного участка или земельных участков либо карту-план территории

Статья 171. Незаконное предпринимательство

Статья 171.1. Производство, приобретение, хранение, перевозка или сбыт товаров и продукции без маркировки и (или) нанесения информации, предусмотренной законодательством Российской Федерации

Статья 171.2. Незаконная организация и проведение азартных игр

Статья 171.3. Незаконное производство и (или) оборот этилового спирта, алкогольной и спиртосодержащей продукции

Статья 171.4. Незаконная розничная продажа алкогольной и спиртосодержащей пищевой продукции

Статья 172. Незаконная банковская деятельность

Статья 172.1. Фальсификация финансовых документов учета и отчетности финансовой организации

Статья 172.2. Организация деятельности по привлечению денежных средств и (или) иного имущества

Статья 172.3. Невнесение в финансовые документы учета и отчетности кредитной организации сведений о размещенных физическими лицами и индивидуальными предпринимателями денежных средствах

Статья 173. Утратила силу

Статья 173.1. Незаконное образование (создание, реорганизация) юридического лица

Статья 173.2. Незаконное использование документов для образования (создания, реорганизации) юридического лица

Статья 174. Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем

Статья 174.1. Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления

Статья 175. Приобретение или сбыт имущества, заведомо добытого преступным путем

Статья 176. Незаконное получение кредита

Статья 177. Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности

Статья 178. Ограничение конкуренции

Статья 179. Принуждение к совершению сделки или к отказу от ее совершения

Статья 180. Незаконное использование средств индивидуализации товаров (работ, услуг)

Статья 181. Нарушение правил изготовления и использования государственных пробирных клейм

Статья 183. Незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую, налоговую или банковскую тайну

Статья 184. Оказание противоправного влияния на результат официального спортивного соревнования или зрелищного коммерческого конкурса

Статья 185. Злоупотребления при эмиссии ценных бумаг

Статья 185.1. Злостное уклонение от раскрытия или предоставления информации, определенной законодательством Российской Федерации о ценных бумагах

Статья 185.2. Нарушение порядка учета прав на ценные бумаги

Статья 185.3. Манипулирование рынком

Статья 185.4. Воспрепятствование осуществлению или незаконное ограничение прав владельцев ценных бумаг

Статья 185.5. Фальсификация решения общего собрания акционеров (участников) хозяйственного общества или решения



совета директоров (наблюдательного совета) хозяйственного общества

Статья 185.6. Неправомерное использование инсайдерской информации

Статья 186. Изготовление, хранение, перевозка или сбыт поддельных денег или ценных бумаг

Статья 187. Неправомерный оборот средств платежей

Статья 189. Незаконный экспорт из Российской Федерации или передача сырья, материалов, оборудования, технологий, научно-технической информации, незаконное выполнение работ (оказание услуг), которые могут быть использованы при создании оружия массового поражения, вооружения и военной техники

Статья 190. Невозвращение на территорию Российской Федерации культурных ценностей

Статья 191. Незаконный оборот драгоценных металлов, природных драгоценных камней или жемчуга

Статья 191.1. Приобретение, хранение, перевозка, переработка в целях сбыта или сбыт заведомо незаконно заготовленной древесины

Статья 192. Нарушение правил сдачи государству драгоценных металлов и драгоценных камней

Статья 193. Уклонение от исполнения обязанностей по репатриации денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации

Статья 193.1. Совершение валютных операций по переводу денежных средств в иностранной валюте или валюте Российской Федерации на счета нерезидентов с использованием подложных документов

Статья 194. Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица

Статья 195. Неправомерные действия при банкротстве

Статья 196. Преднамеренное банкротство

Статья 197. Фиктивное банкротство

Статья 198. Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица - плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов

Статья 199. Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов,

подлежащих уплате организацией - плательщиком страховых взносов

Статья 199.1. Неисполнение обязанностей налогового агента

Статья 199.2. Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов

Статья 199.3. Уклонение страхователя - физического лица от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд

Статья 199.4. Уклонение страхователя-организации от уплаты страховых взносов на обязательное социальное страхование от несчастных случаев на производстве и профессиональных заболеваний в государственный внебюджетный фонд

Статья 200.1. Контрабанда наличных денежных средств и (или) денежных инструментов

Статья 200.2. Контрабанда алкогольной продукции и (или) табачных изделий

Статья 200.3. Привлечение денежных средств граждан в нарушение требований законодательства Российской Федерации об участии в долевом строительстве многоквартирных домов и (или) иных объектов недвижимости

Статья 200.4. Злоупотребления в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных или муниципальных нужд

Статья 200.5. Подкуп работника контрактной службы, контрактного управляющего, члена комиссии по осуществлению закупок

Статья 200.6. Заведомо ложное экспертное заключение в сфере закупок товаров, работ, услуг для обеспечения государственных и муниципальных нужд. [53]

### ***Административная ответственность за экономические и налоговые правонарушения.***

За некоторые виды совершенных правонарушений должностные лица могут понести административную ответственность. Они будут привлекаться к ответственности в соответствии с КоАП.

Административная ответственность накладывается за совершение административного правонарушения. Так им может быть совершенное противоправное действие либо бездействие как физического, так и юридического лица, которое будет рассматриваться по ст. 2.1 КоАП. По данной статье ответственность могут понести ее должностные лица и сама организация.

Юридическое лицо может признаваться виновным в совершении административного правонарушения в случае когда будет установлено, что у него была возможность соблюсти права и нормы, установленные законом, но он не предпринял всех мер по их соблюдению. При назначении административного наказания юридическому лицу, от административной ответственности не освобождается должностное лицо, которое совершило данное правонарушение. Так же как и если к административной ответственности привлекают должностное лицо, то и юридическое лицо может понести наказание.

Согласно ст. 2.4. КоАП «Административная ответственность должностного лица», должностное лицо привлекается к административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения, в случае, когда оно не исполнило либо исполнило свои должностные обязанности не надлежащим образом. К должностным лицам могут относиться руководители и работники организации, выполняющие организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции.

За совершенные административные правонарушения могут быть назначены следующие наказания в соответствии с ст. 3.2 КоАП «Виды административных наказаний»:

- предупреждение;
- административный штраф;
- лишение права занимать определенную должность;
- административный арест.

Вид назначаемого наказания за совершенное административное правонарушение зависит от совершенного

правонарушения. При назначении наказания может также быть назначена конфискация имущества.

К административным правонарушениям в соответствии с КоАП относятся:

- совершение правонарушения законодательства о труде (глава 5 КоАП, ст. 5.27 «Нарушение трудового законодательства и иных нормативных правовых актов, содержащих нормы трудового права»);

- мелкое хищение чужого имущества совершенного путем кражи, мошенничества или присвоения (растраты), но при отсутствии признаков предусмотренных уголовным кодексом (глава 7 КоАП ст. 7.27 «Мелкое хищение»). Данное деяние признается мелким, если стоимость похищенного не превышает размеров 1 МРОТ;

- глава 14 ст. 14.1 « Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или специального разрешения (лицензии)»;

- продажа товаров, не соответствующих образцам по качеству, выполнение работ либо оказание населению услуг, не соответствующих требованиям нормативных правовых актов, устанавливающих порядок (правила) выполнения работ либо оказания населению услуг (глава 14 КоАП ст. 14.4 «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание населению услуг ненадлежащего качества или с нарушением установленных законодательством Российской Федерации требований»);

- продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг организацией, а равно гражданином, зарегистрированным в качестве индивидуального предпринимателя, при отсутствии установленной информации об изготовителе (исполнителе, продавце) либо иной информации, обязательность предоставления которой предусмотрена законодательством Российской Федерации (глава 14 КоАП ст. 14.5 «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо неприменение в установленных федеральными законами случаях контрольно-кассовой техники»);

- завышение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок и тому подобного) на продукцию, товары либо услуги, предельных цен (тарифов, расценок, ставок, платы и тому

подобного), завышение установленных надбавок (наценок) к ценам (тарифам, расценкам, ставкам и тому подобному), по табачным изделиям завышение максимальной розничной цены, указанной производителем на каждой потребительской упаковке (пачке) (глава 14 КоАП ст. 14.6 «Нарушение порядка ценообразования»);

- фиктивное банкротство, то есть заведомо ложное публичное объявление руководителем или учредителем (участником) юридического лица о несостоятельности данного юридического лица либо индивидуальным предпринимателем или гражданином о своей несостоятельности, если это действие не содержит уголовно наказуемого деяния (глава 14 КоАП ст. 14.12 «Фиктивное или преднамеренное банкротство»);

- нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (глава 15, ст. 15.1 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»);

- нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (глава 15, ст. 15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»);

- нарушение установленного срока представления в налоговый орган информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной кредитной организации (глава 15, ст. 15.4 «Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации»);

- нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета (глава 15, ст. 15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации (расчета по страховым взносам)»);

- непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок либо отказ от представления в налоговые органы, таможенные органы оформленных в установленном порядке документов и (или) иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, а равно представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде (глава 15, ст. 15.6 «Непредставление (несообщение) сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»);

- нарушение эмитентом установленного федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами порядка (процедуры)

эмиссии ценных бумаг, если это действие не содержит уголовно наказуемого деяния (глава 15, ст. 15.17 «Недобросовестная эмиссия ценных бумаг»);

- непредставление или нарушение эмитентом, профессиональным участником рынка ценных бумаг, клиринговой организацией, акционерным инвестиционным фондом, управляющей компанией акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда либо специализированным депозитарием акционерного инвестиционного фонда, паевого инвестиционного фонда или негосударственного пенсионного фонда порядка и сроков представления информации (уведомлений), предусмотренной (предусмотренных) федеральными законами и принятыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами, а равно представление информации не в полном объеме, и (или) недостоверной информации, и (или) вводящей в заблуждение информации, за исключением случаев, предусмотренных статьей 19.7.3 настоящего Кодекса, если эти действия (бездействие) не содержат уголовно наказуемого деяния (глава 15, ст. 15.19 «Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на финансовых рынках»).[54]

Теперь рассмотрим административную ответственность, которая предусмотрена налоговым кодексом РФ. Ответственность за совершенные налоговые правонарушения предусмотрены главой 16 НК РФ. Они делятся на следующие группы:

### **Нарушения связанные с постановкой на налоговый учет:**

**Статья 116. Нарушение порядка постановки на учет в налоговом органе.**

Нарушение налогоплательщиком установленного настоящим Кодексом срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе.

**Статья 129.2. Нарушение порядка регистрации объектов игорного бизнеса.**

Нарушение установленного настоящим Кодексом порядка регистрации в налоговом органе объекта налогообложения налогом

на игорный бизнес либо порядка регистрации изменений количества объектов налогообложения.

**Нарушения связанные с порядком и способом предоставления налоговой декларации и других сведений:**

**Статья 119. Непредставление налоговой декларации (расчета финансового результата инвестиционного товарищества, расчета по страховым взносам).**

Непредставление в установленный законодательством о налогах и сборах срок налоговой декларации (расчета по страховым взносам) в налоговый орган по месту учета.

**Статья 119.1. Нарушение установленного способа представления налоговой декларации (расчета).**

Несоблюдение порядка представления налоговой декларации (расчета) в электронной форме.

**Нарушения связанные с предоставлением в налоговый орган недостоверных сведений, либо их не предоставление:**

**Статья 119.2. Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения**

Представление в налоговый орган управляющим товарищем, ответственным за ведение налогового учета, расчета финансового результата инвестиционного товарищества, содержащего недостоверные сведения,

**Статья 120. Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения (базы для исчисления страховых взносов).**

Грубое нарушение правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода.

**Статья 122.1. Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных),**

**приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций ответственным участником.**

Сообщение участником консолидированной группы налогоплательщиков ответственному участнику этой группы недостоверных данных (несообщение данных), приведшее к неуплате или неполной уплате налога на прибыль организаций по консолидированной группе налогоплательщиков ее ответственным участником.

**Статья 126. Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля.**

Непредставление в установленный срок налогоплательщиком (плательщиком сбора, плательщиком страховых взносов, налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений, предусмотренных настоящим Кодексом и иными актами законодательства о налогах и сборах.

**Статья 129.1. Неправомерное несообщение сведений налоговому органу.**

Неправомерное несообщение (несвоевременное сообщение) лицом сведений, которые в соответствии с настоящим Кодексом это лицо должно сообщить налоговому органу, в том числе непредставление (несвоевременное представление) лицом в налоговый орган предусмотренных пунктом 3 статьи 88 настоящего Кодекса пояснений в случае непредставления в установленный срок уточненной налоговой декларации, при отсутствии признаков налогового правонарушения, предусмотренного статьей 126 настоящего Кодекса.

**Статья 129.4. Неправомерное непредставление уведомления о контролируемых сделках, представление недостоверных сведений в уведомлении о контролируемых сделках.**

Неправомерное непредставление в установленный срок налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, совершенных в календарном году, или представление налогоплательщиком в налоговый орган уведомления о контролируемых сделках, содержащего недостоверные сведения.



## **Нарушения связанные с неуплатой либо не полной уплаты налоговых платежей:**

### **Статья 122. Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов).**

Неуплата или неполная уплата сумм налога (сбора, страховых взносов) в результате занижения налоговой базы (базы для исчисления страховых взносов), иного неправильного исчисления налога (сбора, страховых взносов) или других неправомерных действий (бездействия), если такое деяние не содержит признаков налоговых правонарушений, предусмотренных статьями 129.3 и 129.5 настоящего Кодекса.

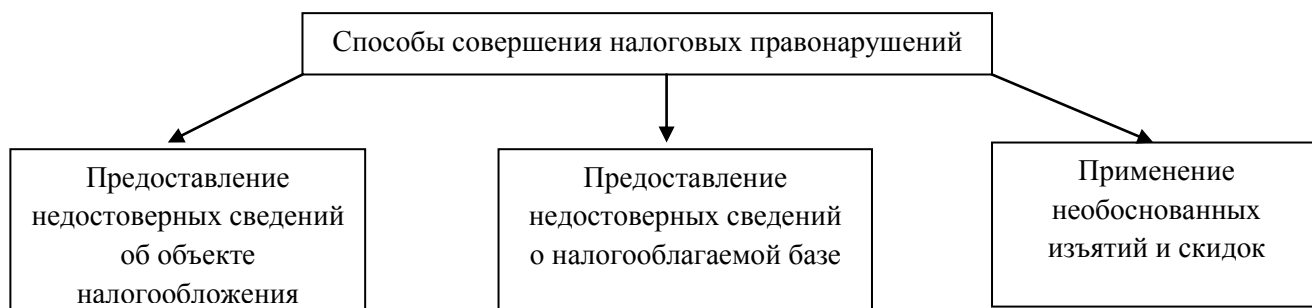
### **Статья 123. Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов.**

Неправомерное неудержание и (или) неперечисление (неполное удержание и (или) перечисление) в установленный настоящим Кодексом срок сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом.

### **Статья 129.3. Неуплата или неполная уплата сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми.**

Неуплата или неполная уплата налогоплательщиком сумм налога в результате применения в целях налогообложения в контролируемых сделках коммерческих и (или) финансовых условий, не сопоставимых с коммерческими и (или) финансовыми условиями сделок между лицами, не являющимися взаимозависимыми,

Данные правонарушения могут совершаться следующими способами (рис. 6.3)



## Рисунок 6.3 Способы совершения налоговых правонарушений

Как мы видим статей за совершенные административные и уголовные в законодательстве РФ достаточно много и за не которые совершенные правонарушения предусмотрены серьезные наказания. [55]

### **Контрольные вопросы**

Объекты, которым требуется защита в организации

Основные функции работы службы экономической безопасности

Структура службы экономической безопасности

Должностные обязанности сотрудника службы экономической безопасности

Ответственность сотрудника службы экономической безопасности

Виды налоговых правонарушений

Обстоятельства, способствующие смягчению ответственности за налоговое правонарушение

Ответственность за совершение налоговых правонарушений

Способы совершения налоговых правонарушений

## **Тема 7. Экспертное исследование операций с денежными средствами**

### ***Исследование операций, связанных с движением денежных средств в кассе предприятия.***

В каждой организации при производстве расчетов наличными должна быть касса. В случае, когда реализация товаров происходит физическим лицом, тогда необходимо использовать контрольно-кассовую машину.

На руководителе организации лежит ответственность по обеспечению сохранности денежных средств, находящихся в кассе организации, а также по пути из банка в банк. Денежные средства

должны находиться в сейфе, который после окончания рабочего дня опечатывают.

Проведение судебной экономической экспертизы по кассовым операциям производится в случае, когда проводится расследование по поводу похищенных денежных средств, а также в случае имеются прямые или косвенные подозрения о фальсификации денежных средств или в подлогах при оформлении кассовых операций. При проведении исследования необходимо соблюдать три условия:

- экономической сущности;
- правовой обоснованности;
- бухгалтерской точности.

Экономическая сущность заключается в движении наличных денежных средств и ее формах. Денежные средства могут поступать в кассу организации следующими способами:

- возврата взятых под отчет денежных средств;
- в виде наличных денежных средств, полученных от граждан;
- выручки полученной от реализации товаров.

Выдача наличных денежных средств происходит следующими способами:

- возврат излишней выручки;
- выдача наличных гражданам в соответствии с правилами ведения кассовых операций.

При проведении судебной экономической экспертизы по кассовым операциям вначале происходит фиксация каналов, по которым происходит наличный денежный оборот. Затем проверяется правильность и законность проведенных операций с наличностью.

Все операции (приходные и расходные) должны иметь целевое значение, что подтверждается документально. В случае отсутствия такого подтверждения, можно предполагать, что происходит хищение денежных средств. В связи с этим необходимо установить правильность внесенных записей в учетные регистры. Должно исследоваться следующее:

- кассовые обороты;
- остатки денег в кассе;
- бухгалтерские проводки.

Общая информация о наличии и движении денежных средств организации содержится в счете № 50 «касса». В дебет данного

счета записывают поступления денежных средств и документов по ним, а в кредит /выплату их и документов по ним (рис. 7.1).

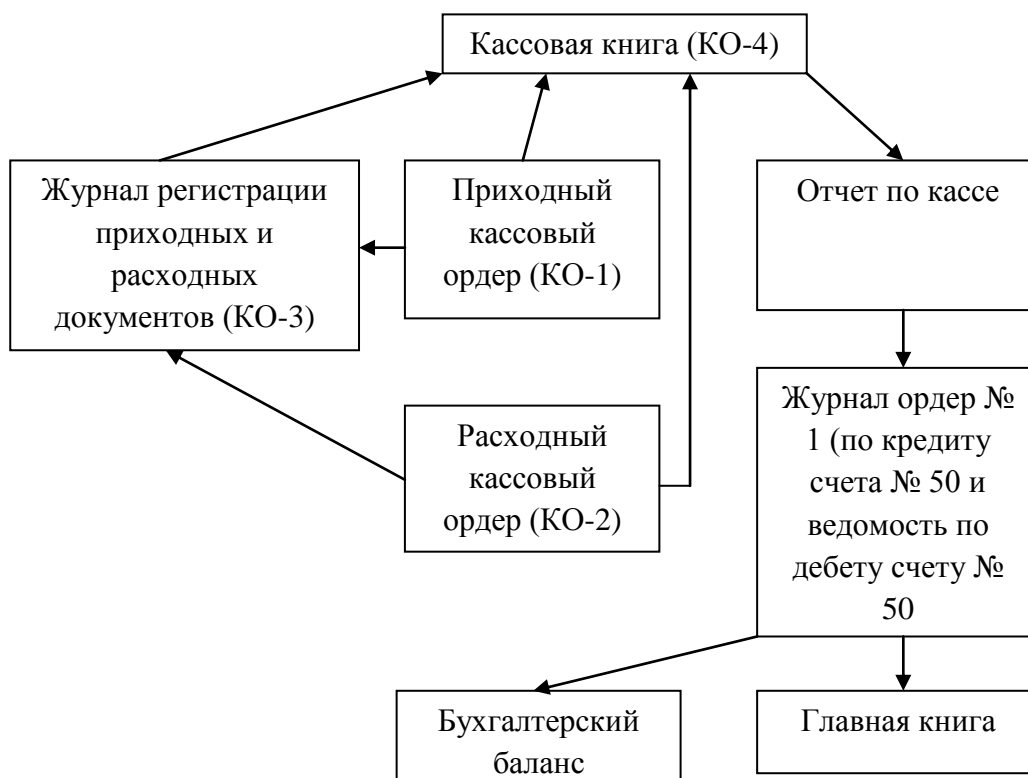


Рисунок 7.1 Движение денежных средств в кассе предприятия К счету №50 «касса» могут открываться следующие субсчета:

- 50/1 – «касса организации»;
- 50/2 – «операционная касса»;
- 50/3 – «денежные документы».

В случаях, когда организация работает с иностранной валютой к 50 счету «касса» должны быть открыты соответствующие субсчета для учета иностранной валюты.

Субсчет 50/2 используется для учета наличия и движения денежных средств в кассах в основном в организациях связанных с транспортом и связью.

Субсчет 50/3 ведет учет оплаченных билетов, вексельных марок и других документов, связанных с денежными средствами.

Документы, связанные с движением денежных средств по счету 50 «касса», учитываются в сумме фактических понесенных затрат на приобретение.

В штате бухгалтерии имеется одно материально ответственное лицо – кассир, который кроме денежных средств доступа к другим материальным ценностям не имеет. Ответственность за сохранность денежных средств находящихся в кассе организации лежит на кассире. С ним должен быть заключен договор о полной материальной ответственности.

Сумма денежных средств, которые находятся в кассе организации на конец рабочего дня, ограничена. Данное ограничение называется лимитом остатка наличных денежных средств в кассе или лимитом остатка кассы. Размер лимита денежных средств устанавливается банком в котором организация обслуживается. Сверх установленного лимита денежные средства могут храниться только для выплаты заработной платы. Срок хранения сверхлимитных денежных средств составляет не более трех рабочих дней. Лимит денежных средств находящихся в кассе организации устанавливается ежегодно на основании произведенных расчетов.

Организациям разрешается тратить наличность на следующие цели:

- на выплату заработной платы, командировочных и т.д.;
- на оплату за товары, выполненные работы или оказанные услуги, возврат полученных ранее денежных средств, предназначенных на покупку каких – либо товаров;
- на оплату страховых возмещений по договорам страхования сотрудников.

### **Документы которые оформляются по кассовым операциям**

1. Первичные документы:
  - приходный кассовый ордер (КО-1);
  - расходный кассовый ордер (КО-2).
2. Документы, обосновывающие расходование денежных средств:
  - платежная ведомость (расчетно-платежная ведомость, квитанция о внесении наличных денежных средств);
  - авансовый отчет.
3. Учетные регистрационные документы:

- кассовая книга (КО -4);
- журнал регистрации приходных и расходных документов (КО-3);
- книга учета выданных и полученных денежных средств (КО-5);
- журнал - ордер и ведомость.

В случае приема наличных денежных средств составляется кассовый ордер, который подписывается главным бухгалтером или лицо, уполномоченное на это.

Выдача денежных средств из кассы предприятия производится по расходным кассовым ордерам, по платежным ведомостям, заявлениям на выдачу денежных средств. Данные документы подписывает главный бухгалтер и руководитель организации.

При поступлении денежных средств в кассу организации оформляется кассовый ордер (КО-1), который скостит из приходного ордера и квитанции. Отрывную квитанцию подписывает главный бухгалтер, кассир, заверяет ее печатью и выдается лицу, внесшему денежные средства в кассу организации.

В случаях, когда организация реализует товары за наличный расчет, то их необходимо в конце рабочего дня оприходовать приходным ордером. Приходный ордер заверяется печатью, подписью главного бухгалтера и кассира. Затем приходный ордер регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых ордеров (КО-3).

В соответствии со ст. 15.1 КоАП РФ должностное лицо будет нести ответственность за следующие совершенные правонарушения:

- неоприходование наличных денежных средств в кассе организации;
- нарушение порядка хранения наличных денежных средств;
- наличие в кассе денежных средств сверх установленного лимита.

Выдача наличных денежных средств фиксируется в расходном кассовом ордере (КО-2). Основанием для выдачи наличных денежных средств может служить приказ на оплату или платежная ведомость.

Подчистки, а также помарки и исправления в кассовых документах не допускаются. Прием и выдача денежных средств по кассовым ордерам производится в день их составления.

Денежные средства по полученным и выданным приходным и расходным кассовым ордерам кассир обязан проверить следующее:

- присутствие в документах подписей, а также их подлинность;
- правильность составления документов;
- наличие приложений, которые перечислены в документах.

Чаще всего злоупотребления встречаются при проведении кассовых операций в следующих случаях:

- погашена задолженность покупателя за поставленную ему продукцию наличными денежными средствами;
- при поступлении наличными аванса от покупателя или заказчика;
- при оприходовании выручки от продажи продукции;
- при оприходовании выручки полученных от продажи основных средств и других активов организации;
- при возвращении в кассу неиспользуемых денежных средств полученных под отчет;
- при внесении в кассу наличных денежных средств полученных от работника, нанесшего ущерб организации;
- в случае внесения денежных средств, полученных по процентам от участия в доли других организаций;
- при оприходовании излишков денежных средств;
- при получении наличных в кассу с расчетного счета;
- при оплате задолженности наличными поставщикам;
- при выплате заработной платы работникам организации;
- при выдаче наличных денежных средств на хозяйственные нужды или осуществления командировочных расходов.

Какие могут быть злоупотребления при совершении кассовых операций:

1. неоприходование или присвоение денежных средств, которые поступили из:

- банка;
- от лиц или от организаций по приходным ордерам;
- от организаций по доверенности.

2. излишнее списание денежных средств из кассы путем:

- повторного использования кассового ордера;
- использование подложных документов;
- завышение суммы в оформленных документах.

3. присвоение сумм предназначенных другим лицам организации.

4. факты прямого хищения денежных средств.

В случае выявления хищений денежных средств по кассовым операциям проводятся следующие мероприятия:

1. Документальная проверка в ходе которой кассовые документы сравнивают с документами, которые отражают денежные расчеты по хозяйственным операциям, одновременно с сопоставлением бухгалтерских проводок, а также определяется круг лиц, которые могут быть причастны к совершению данного правонарушения.
2. Проведение встречной проверки.
3. Проведение инвентаризации кассы организации с целью выявления фактов недостач, хищений.
4. Проведение экономической экспертизы для установления обстоятельств, которые имеют значение для дела, а также установить размер причиненного ущерба.
5. Проведение оперативных мероприятий.

### ***Исследование операций, связанных с движением денежных средств на расчетных счетах.***

В большинстве движение денежных средств в организации происходит безналичным способом с помощью переводов на расчетные счета. Данные платежи осуществляются за поставку материалов, выполнение услуг, осуществлением платежей в бюджет или во внебюджетные фонды.

Свободные денежные средства организация хранит на расчетных счетах банков. Расчетные счета организация может открывать в любом банке и проводить по ним различные виды операций. Для открытия расчетного счета организации необходимо предоставить в банк следующие документы:

- заявление об открытии расчетного счета;
- свидетельство о регистрации организации;
- карточку с образцами подписей руководителей;
- копии учредительных документов;
- документы о постановке во внебюджетные фонды.

По налоговому кодексу РФ организации обязаны в десятидневный срок сообщить в налоговый орган информацию об открытии или закрытии расчетного счета. Движения денежных средств по расчетному счету оформляется платежными документами. К ним могут относиться: платежные поручения, требования, чеки.

Способ проведения и методика экспертизы по кассовым и банковским операциям зависит от характера совершенного



правонарушения, а также от поставленных вопросов. При производстве экспертизы по данным операциям рекомендуется проводить проверку сплошным методом.

При проведении экспертизы по кассовым и банковским операциям могут осуществляться проверки по следующим операциям:

- правильность оформления кассовых операций;
- правильность оформления банковских операций;
- проверка авансовых отчетов;
- правильность оприходования наличных денежных средств;
- количество сданных денежных средств в банк;
- проверка правильности и полноты ведения синтетического учета проведенных операций по расчетному и валютному счету.

При проверке кассовых документов необходимо проверить обязательное наличие документов по операциям произведенных по расчетному счету. Также необходимо проверить наличие подписей и печатей на расходных кассовых ордерах. Кроме этого необходимо проверить наличие реквизитов, номеров, дат составления, сумм и правильность их заполнения. Особое внимание стоит обратить на заполнение документов связанных с НДС. В некоторых документах данная строка отсутствует, хотя должна быть.

Налоговые вычеты производятся на основе счетов-фактур, которые выставляются при приобретении товаров или услуг. При отсутствии в счете-фактуре НДС организация не вправе подавать на его возмещение.

При проведении проверки также необходимо проверить как устроен контроль за кассовой дисциплиной в проверяемой организации и соответствует ли следующим требованиям:

- должно быть обеспечена полная сохранность бухгалтерских документов;
- вестись журнал приходных и расходных кассовых документов;
- журналы учета должны быть прошиты и пронумерованы и скреплены печатью и подписью.

В ходе проверки эксперт проверяет правильность ведения и оформления документов, а также законность совершаемых операций по банковским счетам. В ходе проведения экспертизы по движениям денежных средств по расчетным счетам необходимо провести следующие мероприятия:

- проверить соответствие закона по проведенным операциям;
- проверить авансовые отчеты;
- проверить соответствие записей в выписках банка, регистрах и главной книге.

Нарушения, связанные с движением денежных средств по расчетному счету, можно квалифицировать следующим образом:

- присвоение денежных средств полученных из банка, путем их неоприходования;
- неотражение или неполное отражение проведенных операций по расчетному счету с целью сокрытия присвоенных денежных средств;
- перевод денежных средств контрагентам под видом фиктивных сделок с одновременным списанием данных денежных средств на производство;
- перевод поступившей задолженности от контрагента на личный счет должностного лица. Также эксперт при проведении экспертизы должен руководствоваться записями по учету движению денежных средств по расчетному счету (рис. 7.2)



Рисунок 7.2 Схема записей по учету денежных средств на расчетном счете

### **Злоупотребления связанные с подотчетными суммами**

Злоупотребления, связанные с подотчетными суммами, в большинстве случаев заключаются в нарушении порядка выдачи авансов подотчетным лицам. Методика проведения проверки по данному правонарушению будет зависеть от характера совершенного правонарушения.

Незаконная выдача авансового отчета устанавливается путем сопоставления авансового отчета и распорядительных документов. Сравниваются даты выдачи авансов, предоставленные отчеты по ним, цели расходования.

В случае незаконной выдачи аванса в счет заработной платы проверяется данные внесенные в журнал-ордер по заработной плате и журнал по выдаче сумм под отчет, затем проверяется лицевые счета, кассовые книга, платежные ведомости.

В ходе проведения анализа первичных документов выявляются подложные документы, которые находятся в отчетах. В случае, когда имелась передача подотчетных сумм от одного лица другому, тогда происходит анализ всей цепочки движения денежных средств.

Основными злоупотреблениями при начислении и выплате заработной платы являются:

- повторная выплата заработной платы одному лицу за один период. Данная выплата обычно производится на временно работающего, находящего в отпуске или уволенного сотрудника.

Для выявления подобных случаев необходимо проверять основания начисления денежных сумм (приказы, табели учета рабочего времени, листки нетрудоспособности) и провести сопоставление сумм фактически выплаченных сотруднику и начисленных сумм.

Для сокрытия необоснованно начисленных сумм их не заносят на лицевые счета, а в бухгалтерских проводках они увеличиваются на сумму излишне вписанных в расчетную ведомость, в связи с этим они и отсутствуют на лицевых счетах;

- неправильное ведение расчетно-платежных ведомостей.

Произведенные необоснованные выплаты могут скрываться следующими путями:

- путем включения подложных сумм в расчетные ведомости или внесением исправлений, либо дописок;

- могут скрываться путем искажения ведомостей. Выявляют данные нарушения путем сверки всех показателей. Для выявления

необоснованных выплат необходимо провести исследование следующих материалов: провести проверку соответствий записей по одним и тем же операциям по разным регистрам, проверить соответствие сумм, которые отражены в ведомостях и первичных документах, определить разницу между начисленной и выплаченной суммой.

- внеплановой выплатой авансов без последующих ее удержаний. Может производиться под видом выдачи внеплановых авансов, неоформленных соответствующими документами. Они могут скрываться путем завышения суммы удержанных авансов. Для выявления данных фактов необходимо провести сопоставление сумм выданных работникам и сумм указанных в ведомостях.

### ***Исследование операций, связанных с расчетами по кредитам и займам.***

В процессе осуществления своей деятельности у организации могут возникнуть проблемы, связанные с недостаточным количеством денежных средств для осуществления текущих расчетов с поставщиками и подрядчиками, а также оборотных средств необходимых для осуществления деятельности организации. В данных случаях у организации может возникнуть потребность в краткосрочных деньгах. Кроме собственных источников финансирования организация может привлечь еще заемные средства. К ним относятся: кредиты, полученные у банков, займы от юридических лиц на срок до 12 месяцев.

В случае, когда организация планирует пополнить основные фонды новыми приобретениями, тогда на данные цели она привлекает долгосрочное финансирование в виде кредитов или займов на срок более 12 месяцев. В гражданском кодексе РФ имеются следующие виды договорных обязательств:

- кредитный договор;
- договора займа;
- кредитный или товарный кредит.

По условиям кредитного договора банк или иная кредитная организация обязуется предоставить денежные средства на условиях, прописанных в договорах, а заемщик в свою очередь

возвратить полученные денежные средства с процентами за пользование ими.

В случае с договором займа одно лицо передает, а другое получает в собственность денежные средства либо иное другое имущество, а заемщик обязуется возвратить займодавцу сумму полученную от него, равную взятому от него, либо с процентом за пользование им. Отличие кредитного договора от займа заключается в том, что по кредитному договору заемщик получает только денежные средства.

Сложности могут возникнуть при проведении операций учета по кредитам и займам, которые связаны с:

- произошедшими изменениями в законодательстве, которые регулируют порядок проведения данных операций;
- при получении займа в иностранной валюте;
- при определении стоимости заемных средств;
- при учете расходов по обслуживанию задолженности по кредитам и займам.

Учет произведенных операций по кредитам и займам регулируется положением по бухгалтерскому учету «Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12523)» [56].

Объект учета выбирает сама организация, которая закрепляет его в правилах ведения «учетной политики». Учетная политика формируется и регулируется Приказом Минфина России от 06.10.2008 г. N106н (ред. от 28.04.2017 г.) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 г. N12522» [57].

Все документы по хозяйственным операциям оформляются на месте их нахождения. Дальнейшие записи происходят в

накопительных ведомостях, журналах-ордерах или происходят только на основе документов или иных других первичных носителей информации. Документы бухгалтерского учета имеют юридическую силу и они должны быть строго документированы.

Судебно-экономическая экспертиза по учету кредитов и займов имеет цель получить доказательства по проведенным хозяйственным операциям по полученным заемным средствам.

Для проведения достоверной проверки по учету кредитов и займов необходимо произвести решение следующих задач:

- провести проверку по реальности осуществления кредитов и займов;
- проверить обоснованность полученных кредитов и займов;
- изучить были ли использованы по целевому назначению полученные заемные средства, а также полноту и своевременность их погашения. Также необходимо проверить на какие цели были использованы заемные средства, как производилась погашение задолженности по кредитам и займам, а также наличие просроченных задолженностей;
- провести оценку остатков по непогашенным кредитам и займам, а также уплату процентов по ним.

Источником информации при проведении экспертизы является форма бухгалтерской отчетности №4 «Отчет о движении денежных средств».

Под текущей деятельностью организации подразумевается получение прибыли в качестве ее основной цели, либо не имеющая такой цели (производство сельхозпродукции, выполнение строительных работ, оказание услуг).

Под инвестиционной деятельностью подразумевается, деятельность, связанная с приобретением зданий, земельных участков, оборудования, нематериальных активов, а также с их реализацией, производством расходов на научно-исследовательскую деятельность, конструкторские разработки.

Финансовой деятельностью считается в результате изменения состава и величины собственного капитала организации, заемных

средств, которые поступили от выпуска облигаций или акций, а также от предоставления другими организациями займов и их погашение.

При производстве судебно-экономической экспертизы эксперт проводит анализ чистых денежных средств, полученных от разных видов деятельности организации. Чистые денежные средства определяются как разность между полученными и израсходованными денежными средствами. В случае, когда в организации поток прихода денежных средств превысит их отток, то это будет увеличение денежных средств, а когда расход их будет больше их прихода, то это будет уменьшение денежных средств. Данные показатели рассматриваются в динамике.

При производстве анализа потока движения денежных средств, можно вместе с ним провести анализ движения денежных средств на основании первичных документов. Производством данных действий устанавливается законность совершенных операций, а также направления поступлений денежных средств на целевой и производственный характер по расходованию денежных средств.

При производстве анализа эксперт составляет таблицу движения денежных средств по кассе, валютному и расчетному счетам. Анализ по движению денежных средств в кассе на основании отчета кассира, приходных и расходных кассовых ордеров.

Анализ по движению денежных средств по счетам в банке производится по банковским выпискам, а также иным документам (платежные поручения, ордера, требования). Также для производства экспертизы могут быть использованы лицевые счета организации находящиеся в банке. Данные документы исследуются в случае, когда у эксперта имеются подозрения в отношении банковских документов.

На основании составленных таблиц по движению денежных средств производится определение оборотов, поступивших и перечисленных денежных средств. Исследуемые данные за весь период по приходу и расходу денежных средств сверяются с другими данными, в которых отражены все операции, проведенные на основе платежного документа.

Данные по движению денежных средств необходимы как для проверки обоснованности выводов экспертов, так и всех участников процесса.

В своем заключении эксперт должен указать том и номер страницы дела, где находится данная информация. Все данные о движении денежных средств по расходу и доходу, должны содержать ссылку на бухгалтерский документ, который отражает факт произошедшей операции.

Для полноты проведения экспертизы по учету кредитов и займов необходимо следующее:

- проверить документы по получению кредитов и займов;
- проверить обоснованность получения займов и кредитов, а также их источники;
- проверить цели, на которые были получены заемные средства, а также своевременность их погашения;
- проверить непогашенные кредиты и займы, а также уплату по ним процентов.

Доказательства получают по средствам:

- проверки имеющихся документов;
- отслеживания операций;
- путем анализа документов.

Документы, которые являются информационной базой при проведении проверки:

- нормативные документы, которые регулируют получение заемных средств, документы бухгалтерского учета и налогообложению;
- первичные документы и договора по учету операций по кредитам и займам.

К данным документам могут относиться: договора займа, кредитные договора, дополнительные соглашения, выписки из банков (рис. 7.3).





### Рисунок 7.3 Схема поступлений документов в бухгалтерский баланс

При проведении оценки имеющихся у него документов и дачи экспертного заключения эксперт должен изучить достаточно большой объем предоставленных ему документов.

При производстве экспертизы надо принимать во внимание, что проведение инвентаризации по расчетам кредитов и займов проходит при подготовке годового бухгалтерского отчета. Проверяется обоснованность имеющихся сумм на счетах бухгалтерского учета 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам». Порядок проведения данных инвентаризаций регулируется «Приказом Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"[58].

Результаты проверки расчетов по кредитам и займам затем сверяются с данными банков, путем сверки данных. Отсюда следует, что происходит установление не только обоснованности остатков средств на счетах 66 и 67, но и прохождение данных сумм у контрагентов. Для примера разберем полученные результаты по проведению проверки ООО «Сфинкс».

Согласно проведенной проверки ООО «Сфинкс» выявлены следующие нарушения:

- просроченная кредиторская задолженность по имеющемуся займу, полученного от физического лица Петрова В. М. в размере 50 000 рублей;

- имеется кредиторская задолженность полученная по займу от ООО «АБК», с просроченным с исполнением обязательств по ней в сумме 150 000 рублей.

В документах отчетного года по бухгалтерскому учету должны быть:

- отражены перевод по имеющейся краткосрочной задолженности по займу Петрова М. В. в просроченную задолженность (дебет 66 субсчет «Расчеты по кредитам и займам» - 50 000 рублей, кредит 66 субсчет «Расчеты по просроченным кредитам и займам» - 50 000 рублей).

- списана имеющаяся кредиторская задолженность по ООО «АБК» с просроченным исполнением обязательств (дебет по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 150 000 рублей, кредит по счету 91-1 «прочие доходы» - 150 000 рублей).

В ходе проверки отражения в бухгалтерском учете операций по учету кредитов и займов, стоит отметить, что имеющиеся краткосрочные кредиты (менее года) являются одним из источников по формированию оборотных средств и они учитываются по счету 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» и дебету 51 «Расчетный счет», 52 «Валютный счет», 55 «Специальные счета в банках», 60 «Расчет с поставщиками и подрядчиками».

В ходе проверки правильности отражения данных по полученным кредитам и займам, а также по затратам по их обслуживанию в регистрах ООО «АБК» были установлены следующие расхождения:

- расхождение на сумму 20 000 рублей по кредиту, полученному в Банке «МВК». Данное нарушение вызвано тем, что организация в 2018 году начислила проценты по кредиту бухгалтерской записью:  
дебет 91-2 «прочие расходы» - 20 000 рублей  
кредит 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» - 20 000 рублей.

Правильное отражение операций по начислению процентов в учете должно выглядеть:

Дебет 91-2 «Прочие расходы» - 20 000 рублей

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 20 000 рублей.

Затраты по получению кредитов и их использование включают:

- проценты, которые должны быть уплачены стороне, которая предоставила займ;
- разница по оплате процентов по займам и кредитам;
- дополнительные траты, которые производит заемщик в связи с получением кредита, либо займа.

Проценты по кредиту и займу могут уплачиваться как в натуральном выражении, так и в денежной форме. В случае с кредитными договорами оплата процентов производится только в денежной форме. Также в ходе заключения договора, стороны могут прописать в какой валюте будут выплачиваться проценты.

Также там указывается размер уплачиваемых процентов указанных в договоре и должны руководствоваться формулой расчета. Для ее расчета необходимо следующее:

- размер кредита;
- процентная ставка;
- количество дней, на которые предоставлен кредит.

Порядок по учету затрат по получению и использованию заемных средств зависит от цели на которые организация получает данные денежные средства. В таблице (7.1) представлены виды затраты которые признаются в бухгалтерском учете по кредитам и займам.

Таблица 7.1 Виды затрат которые признаются в бухгалтерском учете по кредитам и займам.

Затраты	Описание
Расходы по основным видам деятельности	Проценты по кредитам и займам, которые были взяты на покупку материальных ценностей, выполнение услуг (начисления произошли до их принятия к учету)
Операционные расходы	Проценты по кредитам и займам, которые были взяты на покупку материальных ценностей, выполнение услуг (начисление произошло после их поступления)

Внеоборотные активы	Проценты по кредитам и займам, которые были получены на приобретение инвестиционных активов (амортизационным начисление по ним до принятия их к учету)
---------------------	--

В случаях, когда организация использует заемные средства на оплату товаров, работ или услуг, то данные расходы она относит на увеличение дебиторской задолженности.

Когда организация принимает материальные запасы либо другие ценности, то организация отражает начисленные проценты в составе операционных расходов.

Пример: В ходе изучения порядка учета кредитов и займов ООО «АКТ» за 2018 год, установлено, что организация 25.04.2018 года получила кредит для покупки товара на сумму 400 000 рублей на два месяца по ставке 15 % годовых. На основании кредитного договора организация выплачивает банку проценты за пользование денежными средствами вместе с погашением кредита. Организация произвела оплату товара 28.04.2018 года и приняла их к учету 30.04.2018. Организация вернула кредит 25.06.2018 года.

В бухгалтерском учете данные операции отражены следующим образом:

25.04.2018 – отражена сумма полученного кредита:

по дебету 51 «Расчетный счет» - 400 000 рублей .

по кредиту 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 400 000 рублей;

28.04.2018 была перечислена плата за товар:

по дебету 60 субсчета 2 «Авансы выданные» - 400 000 рублей.

по кредиту 51 «Расчетный счет» - 400 000 рублей.

30.04.2018 товар принят к учету:

по дебету 41 «Товары» - 333 333 рублей

НДС по поступившим товарам

по дебету 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - 66.667 рублей.

по кредиту 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 66,667 рублей.

Проценты, начисленные по полученному кредиту

по дебету 60 субсчет 3 «Проценты по кредиту на оплату товаров» - 6485 рублей.

по кредиту 60 субсчет 3 «Проценты по кредиту на оплату товаров» - 6485 рублей.

Проценты за пользование кредитом до принятия товаров по учету. дебет счет 91 субсчет «Прочие расходы» - 6485 рублей.

кредиту 60 субсчет 3 «Проценты по кредиту на оплату товаров» - 6485 рублей.

зачет предоплаты за товары:

по дебету счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 400 000 рублей.

по кредиту счету 60 субсчет 2 «Авансы выданные» - 400 000 рублей.

10 мая были начислены проценты по полученному кредиту:

по дебету счету 91 субсчет 2 «Прочие расходы» - 6701 рублей.

по кредиту счету 66 субсчет 2 «Проценты по кредиту» - 6701 рублей.

25.06.2018 начислены проценты по полученному кредиту:

по дебету счету 91 субсчет 2 «Прочие расходы» - 6485 рублей.

по кредиту счету 66 субсчет 2 «Проценты по кредиту» - 6485 рублей.

возвращение заемных средств и сумм процентов за их использование:

дебет счет 66 субсчет «Расчеты по основной сумме кредита» - 413 186 рублей.

кредит счет 51 «Расчетный счет» - 13 186 рублей.

В ходе проверки была выявлена ошибка при начислении процентов по кредиту, которые необходимо было отнести на увеличение стоимости товара до его принятия по учету.

Были включены в фактическую стоимость товаров проценты за использование кредита до принятия товаров к учету.

по дебету счету 41 «Товары» - 6701 рублей.

по кредиту счету 60 субсчет 3 «Проценты по кредиту на оплату товаров» - 6701 рублей.

При использовании заемных средств для покупки инвестиционного актива, организация включает затраты по кредитам и займам в стоимость данного актива и потом погашает его путем начисления амортизации.

Включение затрат в первоначальную стоимость по взятым кредитам и займам инвестиционного актива производится при следующих условиях:

- расходы, связанные с покупкой или строительством инвестиционного актива;
- начало осуществления работ с инвестиционным активом;
- затраты по кредитам и займам, а также по обязательствам по их осуществлению.

Затраты, которые относятся на получение заемных средств на первоначальную стоимость инвестиционного актива, будет зависеть от того, что наступит раньше:

- первое число месяца, которое следует за месяцем принятия инвестиционного актива к бухгалтерскому учету;
- первое число месяца, которое следует за месяцем фактического начала эксплуатации, в случае если выпуск продукции уже начат, но объект еще не принят к учету по основным средствам.

В дальнейшем, после ранее указанной даты по полученным заемным средствам их включают в состав операционных расходов в общем порядке.

В случаях когда работы по строительству инвестиционного актива приостановлены на срок более трех месяцев, тогда затраты по кредитам и займам, которые формировали ранее данный актив приостанавливаются, а затраты относятся на текущие расходы организации.

Прекращением работ по созданию инвестиционного актива не считается период, в котором происходили дополнительные согласования вопросов возникших при строительстве актива и других организационных вопросов.

В случаях когда организация использует для покупки актива заемные средства, которые были предназначены для других целей, тогда она производит начисление процентов за пользование данными денежными средствами по средневзвешенной ставке, величина данной ставки определяется по сумме всех займов и кредитов, которые остались непогашенными в течение отчетного периода. При расчете данной ставки из суммы непогашенных кредитов и займов исключают денежные средства, полученные специально для финансирования инвестиционного актива.

Встречаются случаи, когда полученные заемные средства на покупку актива, организация не может сразу пустить в дело и сроки

его использования переносятся. При этом организация несет расходы по его обслуживанию. Для уменьшения расходов по его обслуживанию организация может использовать данные заемные средства в качестве долгосрочных или краткосрочных вложений. Она может уменьшить затраты по полученным заемным средствам на сумму полученного дохода.

Пример: ООО «АВТ» 25.12.2018 года взяло займ на покупку оборудования в размере 400 000 рублей. За пользование займом ООО «АВТ» в последний день каждого месяца начисляет и уплачивает проценты по ставке 10 % годовых. Данное оборудование было приобретено 25.02.2019 года. Стоимость покупки составило 455 000 рублей (в том числе НДС 75833 рублей). Оборудование ввели в эксплуатацию в апреле 2019 года. Ежемесячная амортизационная сумма составляет 1200 рублей.

В учетной политике ООО «АВТ» указано, что под инвестиционными активами понимается, что основные средства, находящиеся на счете 08 более 6 месяцев. Стоит учитывать, что при покупке данного оборудования организация решила, что оно не является инвестиционным активом. Задолженность по полученному займу была погашена 25.04.2019 года. Организация пользовалась займом 120 дней. Бухгалтерия провела следующие записи:

в декабре 2018 года ООО «АВТ» получило займ на покупку оборудования:

дебет счет 51: «Расчетные счета» - 400 000 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 400 000 рублей.

проценты начисленные в период с 26 по 31 декабря 2018 года. – 655,7 рублей.

дебет счет 91 субсчет «Прочие расходы» - 655,7 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 655,7 рублей.

Уплаченные проценты:

дебет счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 655,7 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 655,7 рублей.

январь 2019 года:

начислены проценты в период с 1 по 31 января 2019 года – 3387,97 рублей.

дебет счет 91 субсчет «Прочие расходы» - 3387,97 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3387,97 рублей.

Уплаченные проценты:

-дебет счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3387,97 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 3387,97 рублей.

в феврале 2019 года:

Отражена стоимость монтажного оборудования

дебет счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 400 000 рублей.

кредит счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» - 400 000 рублей.

Отражение НДС

дебет счет 10 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - 75833 рубля.

Стоимость монтажного оборудования:

дебет счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» 475 833 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 475 833 рубля.

Проценты, начисленные за использование заемных средств с 1 по 28 февраля 2019 года. - 3060 рубля.

дебет счет 91 субсчет «Прочие расходы» - 3060 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3060 рублей.

Уплаченные проценты:

-дебет счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3060 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 3060 рублей.

в марте 2019 года

Проценты, начисленные за использование заемных средств с 1 по 31 марта 2019 года. - 3388 рубля.

дебет счет 91 субсчет «Прочие расходы» - 3388 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3388 рублей.

Уплаченные проценты:

-дебет счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 3388 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 3388 рублей.



в апреле 2019 года

Проценты, начисленные за использование заемных средств с 1 по 25 апреля 2019 года. - 2730 рубля.

дебет счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 2730 рублей.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 2730 рублей.

Уплаченные проценты:

-дебет счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 2730 рублей.

кредит счет 51 «Расчетные счета» - 2730 рублей.

ввод оборудования в эксплуатацию

дебет счет 01 «Основные средства» - 400 000 рублей.

кредит счет 08 «Вложения во внеоборотные активы» - 400 000 рублей.

Вычет по входному НДС

дебет счет 68, субсчет «Расчеты по НДС» - 75 833 рубля.

кредит счет 10 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» - 75 833 рубля.

В соответствии со п. 1 ст. 269 НК РФ бухгалтер должен проверить не превышают ли проценты по займу нормативов, установленного банком России и увеличивается не более чем в 1,1 раза. В связи с этим ставка рефинансирования берется на день заключения кредитного договора, т.е. в размере 7 % годовых. Проценты по полученному займу не уложились пределы установленной нормы 7,7 % (7 x 1,1). В связи с этим в налоговом учете бухгалтер должен был отразить списание на внереализационные расходы, проценты в сумме 10 098 рубля.

Бухгалтер должен был отразить постоянное налоговое обязательство 3017 рубля.

дебет счет 99 «Прибыли и убытки» - 3017 рубля.

кредит счет 68 субсчет «Расчеты с бюджетом по налогу на прибыль» - 3017 рубля.

Бухгалтер неверно произвел отражение процентов по заемным средствам по дебету счета 08 «Вложения во внеоборотные активы», которые нужно было отразить: проценты начислены за использование заемными средствами с 1 по 25 апреля 2019 года – 2730 рубля.

кредит счет 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам» - 2730 рубля.

Отсюда следует, что имеется завышение первоначальной стоимости оборудования на 2730 рубля.

По результатам проведенной проверки ООО «АВТ» можно сделать следующий вывод:

1. В ходе проведения инвентаризации расчетов по кредитам и займам:
  - была выявлена просроченная кредиторская задолженность по краткосрочному займу, полученного от физического лица в размере 30 000 рублей;
  - выявлена кредиторская задолженность по краткосрочному займу с истекшими сроками исковой давности в размере 30 000 рублей.
2. В ходе проверки правильности отражения данных о полученных займах и кредитах по их обслуживанию в аналитических и синтетических регистрах ООО «АВТ» были установлены расхождения на сумму 2730 рублей, полученного от банка. Данное нарушение было вызвано неверным начислением процентов по кредиту бухгалтером организации.
3. Бухгалтер организации допустил ошибку в начислении процентов по кредиту, которые следовало бы отнести на увеличение стоимости товаров до их принятия к учету.
4. Также было произведено некорректное включение процентов по заемным средствам в инвентарную стоимость по инвестиционным объектам.

Стоит отметить, что по результатам проведенных исследований, эксперт дает по ним заключение, в котором указываются документы, которые были представлены анализу. Его выводы должны быть обоснованными и конкретными результатами исследования. Ответы на вопросы, которые перед ним были поставлены должны быть категоричными и однозначными. Любые неясности, имеющиеся в тексте могут допускать его двоякое толкование и вызывать вопросы со стороны следствия, так и других участников процесса.

### **Контрольные вопросы**

Какими способами денежные средства могут поступать в кассу организации

На какие цели организация может потратить наличные денежные средства

Какие документы оформляются по кассовым операциям

В каких случаях чаще всего встречаются злоупотребления при проведении кассовых операций

Какие мероприятия проводятся при выявлении фактов хищений в кассе организации

Что нужно проверить по кассовым и банковским операциям при производстве судебно-экономической экспертизы

Как выявить необоснованные выплаты

Что необходимо сделать для проведения экспертизы по учету кредитов и займов

Какие документы используются для проведения экспертизы по договорам займа

## **Тема № 8 Экспертное исследование расчетных и кредитных операций**

В системе предупреждения экономических преступлений и нарушений финансово-экономической дисциплины особое значение имеет профессиональная оценка финансовой отчетности. На протяжении всего времени правоохранительные органы обращались к экспертам-специалистам для расследования преступлений, связанных с искажением данных бухгалтерского учета. Значительное внимание к рассмотрению системы бухгалтерского учета также обусловлено тем, что в современных условиях улучшается характер преступлений в экономической сфере и растет интеллектуальный уровень лиц, совершивших экономические преступления. Раньше, предметом экспертизы были в большей степени правонарушения, связанные с проверкой фактов о недостатках, растрате и растрате инвентаря, денежных средств и других видов недвижимости, то наиболее распространенными в настоящее время являются преступления, совершенные путем искажения и фальсификации данных бухгалтерского учета. Эти виды преступлений включают налоговые

преступления, незаконное кредитование, обман потенциальных инвесторов и партнеров и другие виды преступлений.

### *Исследование расчетов с поставщиками*

Бухгалтерская экспертиза учета расчетов с поставщиками является необходимым условием эффективной работы хозяйствующего субъекта, подтверждением достоверности финансовой отчетности и законности финансовой деятельности. Поставщиками являются финансово-хозяйственные субъекты, которые снабжают предприятие материалами и сырьем, а также товарами. Фактическая реализация опыта ведения бухгалтерского учета с поставщиками является сложной проблемой для многих российских организаций, поскольку до настоящего времени не было разработано четких показателей и критериев, которые бы однозначно характеризовали состояние этих расчетов. Рассматриваемый раздел учета характеризуется определенными факторами риска по следующим причинам: отсутствие множественного контроля над первичными документами на этапе создания и проверки (как в случае с документацией, созданной компанией); сложность поиска отсутствующих и неправильно исправленных документов; высокая вероятность преждевременного получения подтверждающих документов; отсутствие унификации значительной части первичных документов, подтверждающих завершение этих операций (особенно операций, связанных с договорами на оказанные услуги). Отсюда появляется риск того, что первичная документация не будет признана в качестве подтверждающей, если есть какие-либо сомнения в целостности документов и в правильности оформления документов.

При расчете с поставщиками немаловажное значение приобретает оценка системы первичного учета. В основном это связано с тем, что почти все документы, оформляющие операции этого раздела, поступают извне организации (рис. 8.1).



Рисунок 8.1 Из каких документов можно получить информацию

На счете 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» отражаются все расчеты, связанные с расчетами за приобретённые материальные ценности, потребленные услуги или принятые работы, независимо от сроков оплаты. По кредиту 60 счета отражается стоимость реально полученных товарно-материальных ценностей в соответствии с документами поставщика в корреспонденции со счетами их учета. Материальные ценности различных типов могут включать в себя счета 08 (Вложения во внеоборотные активы, 41 (товары) и 10 (материалы). Дебет со счета 60 отражает суммы, уплаченные поставщикам за погашение сумм, соответствующих денежным счетам (51 «Расчетный счет», 50 «Caisse»). Если условия договора предусматривают авансовый платеж (полный или частичный), эти суммы также отражаются на счете 60, но учитываются отдельно. Сальдо по кредиту 60 показывает сумму задолженности организации перед поставщиками за материальные ценности, поставленные, но не оплаченные. В свою очередь, сальдо по дебету счета 60 показывает суммы авансов (взносов) и задолженностей поставщиков за недопоставленные ценности.

В процессе экспертизы с поставщиками и подрядчиками определяются следующие задачи:

проверять наличие и правильность исполнения договоров и основных документов для расчетов за полученные ТМЦ;

проверка соответствия этих первичных документов договорам и бухгалтерским записям;

проверять полноту и достоверность результатов операций с поставщиками и подрядчиками на счетах в бухгалтерском учете;

проверить своевременность расчетов и реальность просроченной задолженности;

проверить соблюден ли порядок списания кредиторской задолженности по договорам с поставщиками и подрядчиками.

Самостоятельный анализ бухгалтерских записей требует, чтобы следователи четко представляли наиболее важные закономерности проявления преступности в документальных данных и на этой основе могли эффективно применять соответствующие документальные методы исследования хозяйственных операций.

Все хозяйственные операции отражаются в первичных учетных документах. Вторичные же операции находят свое отражение в учетных регистрах, которые отражают ежемесячные результаты деятельности организации.

На основании данных бухгалтерского учета бухгалтеры составляют периодические отчеты (ежемесячные, квартальные, годовые). В процессе инвентаризации реальность данных бухгалтерского учета регулярно проверяется.

Соккрытие объектов налогообложения не может происходить без использования подложных записей в бухгалтерские документы.

Для раскрытия преступлений необходимо использовать специальные методы для изучения данных бухгалтерского учета, которые помогут выявить доказательственную судебно-бухгалтерскую информацию. Существуют два приема, которые используют в юридической и в ревизионной практике. Первый прием – это те приёмы документальной проверки, которые выявляют признаки противоправных деяний при помощи изучения документального оформления одной или нескольких хозяйственных операций. Вторым приемом подразумевается фактическую проверку, т.е. это специальные организуемые контрольные действия (проведение выборочной инвентаризации, проверка объема выполненных работ и т.д.), после чего аудитор, ревизор и другие лица сравнивают учетные данные. Используя второй метод, обнаруживаются фактические несоответствия, например, несоответствия содержания правильно оформленных документов фактическому содержанию реальной хозяйственной деятельности организации. Эти методы используются различными субъектами контроля, аудитами и правоохранительной деятельностью.

При обнаружении преступления, оперативные следственные работники изучают небольшой круг предварительно отобранных бухгалтерских документов.

Если подтверждено, что преступление каким-то образом зафиксировано в данных бухгалтерского учета, документальная проверка проводится по запросу правоохранительных органов; аудитору назначается контрольное задание, а осуществление контроля субъекта осуществляется в ходе его последующей работы.

Скрытая кража в большинстве случаев приводят к расхождению между экономической деятельностью предприятия и отражением в бухгалтерских документах. Однако, этих неувязок, которые проявляется в различных формах, могут быть обнаружены только специальными исследованиями. В судебной бухгалтерии расхождения делятся на три группы:

Особенности и противоречия, которые проявились в содержании некоторых документов

Несоответствия, которые проявились в содержании нескольких взаимосвязанных документов.

Отражение данных бухгалтерского учета, отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения операций

Чтобы выявить указанные расхождения направляют соответствующие методы.

При наличии признаков кражи применяются методы исследования отдельного или несколько связанных документов, исследования документов, которые отражают одинаковые операции.

Все эти приемы и образуют методику выявления признаков кражи по бухгалтерским документам.

Все эти методы различаются, но имеют одну главную общую особенность, а именно: они основаны на анализе информации, полученной только из одного источника - из содержимого бухгалтерских документов и записей.

Исследования учетных документов делятся на общие и частные. Общие применяются при исследовании любых бухгалтерских документов, а частные для проверки определенных документов или хозяйственных операций. Все приемы взаимосвязаны,

Для выявления подделки используются следующие приемы исследования анализируемого бухгалтерского документа или реестра:

- а) проверка документов по форме;
- б) арифметическая (счетная) проверка;
- в) нормативная проверка.

Методы проверки расчетных документов, связанных с поставщиками.

Стремясь избежать ответственности, преступники часто изготавливают поддельные документы, которые по внешнему виду могут иметь сходство с оригиналами (например, бестоварная накладная). Этот отдельный документ обычно не содержит внутренних противоречий. Противоречия возникают между различными взаимосвязанными документами.

В таких случаях подделка идентифицируется путем сравнения изучаемого документа с теми, которые отражают ту же или взаимосвязанную операцию. Для этих целей используются метод взаимного контроля и встречную проверку.

Встречная проверка - это сравнение разных копий одного и того же документа (в копиях).

Метод встречной проверки, как правило, эффективен, поскольку большинство первичных учетных документов выполняются в двух или более экземплярах, но их сфера применения ограничена: некоторые документы (наряд, платежная ведомость и т. д.) формируются в одном экземпляре.

Эффективность применения этого метода возможна только в двух случаях:

а) когда один экземпляр уничтожен, но при этом имеются другие экземпляры.

б) когда в результате подделки были расхождения в содержании разных копий одного и того же документа. При этом преступникам удалось сфальсифицировать не все копии, но все они были сохранены. Успешное применение метода, назначенного сотрудником ОВД, зависит от следующих обстоятельств:

а) знание графика рабочего процесса - сколько копий документа составляется, кто его оформляет, проверяет, обрабатывает, дает



разрешение на проведение операции, в какое время, в какие подразделения или структуры организации отправляются соответствующие копии, где они хранятся и как долго;

б) взаимодействие с сотрудниками ОВД, расположенными в другом регионе и обслуживающими компанию, где находятся документы, представляющие интерес;

в) наличие возможного заговора между работниками этой и других компаний, которые могут привести к уничтожению документа или потере следов преступления в нем.

Ограничения, встречающиеся по встречной проверке:

- не все бухгалтерские документы составляются в нескольких экземплярах (например, расходный кассовый ордер, складская учетная карточка);

- преступники нередко совершают мошенничество во всех копиях одного и того же документа (например, при составлении временных или бестоварных документов).

- на некоторых предприятиях отдельных секторов экономики (это особенно характерно для предприятий бытового обслуживания населения) один экземпляр документа (квитанции и т.д.) составляется и безвозвратно выдается отдельным работникам или частным лицам.

Использование метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы какой-либо информации о возможном преступном событии сильно затруднительно.

Как показывает практика, более эффективным, чем встречная проверка, является метод взаимного контроля.

Метод взаимного контроля базируется на том, что каждая хозяйственная операция прямо или косвенно отражается в различных бухгалтерских документах.

Разновидностью метода взаимного контроля, используемого при проверке счетов с поставщиками, является сравнение документов, отражающих связанные операции, например, сравнение данных о товарно-материальных ценностях с данными о денежных расчетах с транспортной организацией.

Метод экспертной оценки в основном используется для выявления поддельных признаков в конкретных учетных документах, такими признаками могут быть: отсутствие взаимосвязанных документов, которые должны быть в аналогичных обстоятельствах (отсутствие транспортных документов и счетов за транспортные услуги в заготовительной организации, которая якобы закупила большое количество картофеля и овощей); во-вторых, противоречия в содержании разных документов, представляющих одинаковые или взаимосвязанные с ней хозяйственные операции.

К сравнению могут подвергаться:

- разные документы по одной или нескольким организациям;
- бухгалтерская и небухгалтерская документация, хранящиеся в других подразделениях предприятия;
- документы чернового или иного учета.

Суть взаимного контроля заключается в использовании большого количества документов в любой комбинации, которые прямо или косвенно указывают на проверяемую хозяйственную операцию. На основе этого решаются две основные задачи:

- а) выявляются фальсифицированные документы;
- б) выявляются участники преступления.

Рассматриваемый метод является одним из самых «сильных», но в то же время довольно сложным в организационном и методологическом отношении и чаще всего используется должностными лицами и следователями. Сложность заключается в том, что это занимает больше времени и в некоторых случаях требует сравнения нескольких взаимосвязанных документов. При проверке сведений о различных злоупотреблениях, важно учитывать факторы, которые объективно влияют на эффективность метода:

- а) предварительное выдвижение предположения о предмете посягательства и способа их совершения;
- б) знание особенностей движения ценностей в сфере материального производства или при совершении коммерческих и банковских операций;

в) знание деталей документального отображения хозяйственных операций, связанных с движением материальных ценностей на каждом этапе, в каждой производственной зоне (заготовка, транспортировка, хранение, производство, сбыт и т. д.);

г) Реализация особенностей оформления документации в виде графика документооборота на определенном предприятии (группе интересующих предприятий).

Преимущества взаимного контроля наиболее заметны, когда обнаруживаются признаки групповой, включая организованную преступность, а также носящей межрегиональный и межотраслевой характер.

Метод взаимного контроля документов решает еще одну существенную задачу, а именно задачу моделирования утраченного или искаженного документа.

Методы проверки документов, отображающих однородные операции.

При скрывании преступлений след может остаться лишь в документах, косвенно отображающих действия преступников. Подделки в таких случаях отражаются в бухгалтерском учете в виде отклонений от обычного порядка движения ценностей. Это расхождение можно объяснить арифметической ошибкой.

На основе ежедневного анализа товарно-материальных ценностей и денежных средств или хронологического анализа операций определяются самые разные отклонения от нормального цикла стоимости. Если выполнить хронологический анализ операций по движению ценностей в течение учетного периода путем ежедневного (или пооперационного, если операции совершались ежедневно) сравнения приходных или расходных документов с учетом переходящих остатков, можем обнаружить отклонения от нормального ценностей, как превышение расхода над приходом с остатком на определенную дату, систематическое нарушение правил, регулирующих движение денежных и материальных ценностей, отсутствие движения товаров, которые пользуются спросом на протяжении периода и т. д.

Хронологический анализ позволяет определить другие типы отклонений от нормального оборота ценностей, например, увеличение и снижение выручки в торговых предприятиях в день инвентаризации и в последующие дни, отсутствие движения товаров, которые пользуются спросом или подлежат немедленной продаже, и т.д.

Этот метод используется как в качестве самостоятельного метода исследования, так и в качестве дополнительного метода - для последующей обработки материалов восстановленного количественного учета и контроля сличения остатков, что также часто дает очень положительные результаты.

Вместе с восстановлением учетных записей и хронологическим анализом операций можно использовать метод сравнительного анализа или сопоставление между собой групп документов, отражающих типичные операции, для проверки данных бухгалтерского учета, отражающих движение однородных значений. В этом случае документы, отражающие аналогичные операции, сравниваются по разным (в том числе и по специально вычисленным) показателям.

Метод сравнительного анализа документов может быть использован при проведении ревизий документов, как в торговле, так и на всех других предприятиях.

Как и в случае хронологического анализа, сравнительный анализ используется в качестве независимого метода выявления сомнительных операций, сужения круга поиска в направлении подлинной информации и т.п., а также в дополнительный - для последующей систематизации показателей, найденных с использованием других методов проверки документов.

Нарушение установленных правил документооборота, пренебрежение или неправильная постановка на учет, отсутствие адекватного контроля за финансово ответственными лицами и другие подобные обстоятельства делают отражение выполненных операций недостаточно ясным. Это приводит к затруднению выявления хищений по данным бухгалтерского учета.

Противоречия между документами, которые должны были возникнуть при хищении, иногда отсутствуют, поскольку эти

документы оформлены неправильно. В таких случаях средство проверки правильности данных, содержащихся в бухгалтерских документах, и выявления подделок (наряду с примерами изучения учетных данных) представляет собой набор приемов для проверки хозяйственных операций. Суть этой группы приемов заключается в сравнении информации, полученной из учетных документов, с фактическими данными, полученными из других источников, в конкретном случае, с данными поставщиков.

Разберем наиболее важные приемы, включенные в этот набор методов для фактической проверки хозяйственных операций, используемых для выявления хищений.

1. Проверка наличия материальных ценностей, полученных предприятием по сомнительным документам. В этом случае обоснованность возврата партий определенного вида товаров из магазина на склад может быть подтверждена выборочной инвентаризацией на складе. Более того, выбор объекта инвентаризации в таких случаях определяется содержанием проверяемого документа.

2. Проверка состояния средств хозяйства, указанных в содержании документа. Ложность хозяйственных операций может быть установлена путем проверки соответствующих средств.

3. Сравнение документальных данных с результатами специально организованных контрольных операций. Видами этого приема являются выпуск контрольной партии продукции и контрольный запуск сырья в производство на промышленном предприятии.

4. Получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ (финансово ответственные лица, бухгалтеры, получатели денег или материальных ценностей, поставщики закупаемого сырья и т.д.) или которые непосредственно участвовали в совершении хозяйственных операций (рабочие, грузчики, повара и т. д.)

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

Кроме перечисленных приемов для проверки фактического выполнения определенных хозяйственных операций ревизор и

следователь может потребовать совершения и других контрольных действий. Так, чтобы определить, может ли лицо, указанное в наряде, выполнить операции, отраженные в документах, можно поручить ему выполнить аналогичную определенную работу на тех же условиях. Например, проведение пробной загрузки товара или материала и т.п.

Необходимо подчеркнуть, что при расследовании преступлений следственным путем проверяются и те документы, подложность которых установлена и другими приемами исследования данных бухгалтерского учета, соблюдение этого правила обеспечивает установление объективной истины по делу, способствует раскрытию преступлений.

Получение письменных справок от различных предприятий и учреждений о содержании проверенных документов.

В дополнение к вышеупомянутым методам ревизор и следователь могут потребовать совершения и других контрольных действий для проверки фактического выполнения некоторых хозяйственных операций. Таким образом, чтобы определить, может ли лицо, указанное в заказе, выполнять операции, отраженные в документах, можно поручить ему выполнить аналогичную конкретную работу при тех же условиях. Например, проведение тестовой загрузки товаров или материалов и т. д.

Следует подчеркнуть, что при расследовании преступлений следственным путем проверяются и документы фальсификации, которые были установлены другими методами изучения данных бухгалтерского учета, соблюдение этого правила гарантирует установление объективной истины в случае и помочь раскрыть преступления.

### ***Исследование расчетов с покупателями и заказчиками***

Целью бухгалтерской экспертизы расчетов с покупателями и поставщиками - формирование мнения о достоверности показателей финансовой отчетности, в которой отражены обязательства по данным расчетам, и соответствие методики учета нормативным документам.

Рассматриваемый раздел бухгалтерского учета характеризуется определенными факторами риска по следующим причинам:

- отсутствие множественного контроля над некоторыми первичными документами на этапе создания и проверки (например, документация, созданная на предприятии);

- сложность восстановления утраченных неверно оформленных документов;

- высокая вероятность преждевременного получения подтверждающих документов;

- отсутствие большей части первичных документов, которые подтверждают совершенные операции (особенно операций, связанных с расчетами за предоставленные услуги). Следовательно, существует риск того, что первичная документация не будет считаться поддерживающей, если есть сомнения в точности и полноте документации.

Факторы риска и возможность различных видов злоупотреблений требуют предварительного исследования первичной системы учета в месте расчетов с покупателями и заказчиками. Такой анализ может лучше подготовить эксперта к проведению основных аудиторских процедур для этого раздела счета и может разумно определить объемы выборки и способы выбора элементов в проверяемую совокупность. Помимо того, предварительный анализ системы первичного учёта позволяет эксперту оценить и проанализировать качество первичной учетной документации, которая будет проверяться экспертом

Проверка системы первичного учета основана на следующей схеме.

1. Выбирается степень воздействия на организацию первичного учета различных внутренних (организационная структура, методы распределения полномочий и ответственности, информация и кадровое обеспечение, техническое оснащение) и внешних (правовые требования, принадлежность организации, отраслевые характеристики, размеры производства, расположение, используемых ресурсов).

2. Оцениваются величины внутрихозяйственного и контрольного рисков первичной системы учета на данном участке с

помощью тестов. Эксперт отвечает на вопросы, заданные в тестах, и формулирует свои выводы.

На основании исследования в этом разделе будут определены объемы выборки на отдельных участках учета в рамках данного раздела, а также способы выбора элементов исследуемой совокупности (рис. 8.2).



Рисунок 8.3 Схема расчетов с поставщиками и заказчиками

Основные процессы, которые могут присутствовать в программе экспертизы учета расчетов с покупателями и заказчиками, в зависимости от результатов анализа:

### 1. Организация первичного учета

1.1. Проверка фактов (полноты и достоверности), которые подтверждают принятие их к учету. Эта процедура гарантирует, что организация имеет всю первичную документацию для всех товаров, проданных в течение отчетного периода. При проверке полноты отражения продаж, эксперт может использовать информацию о типичном «наборе» товаров, предоставленных проверяемой организацией за определенный период времени, например, в результате устного опроса или просмотров реестров за предыдущие периоды.

1.2. Проверка эффективности регистрации фактов оказания услуг. Эксперт должен определить причины любых расхождений



между данными совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, а также определить, носят ли эти факты разовый или систематический характер. Также полезно ознакомиться со списком постоянных и разовых покупателей предприятия и обратить особое внимание на их записи.

1.3. Проверка законности проведения операций по расчету с поставщиками и подрядчиками. Цель этой процедуры – получить достаточные доказательства того, что вся первичная учетная документация имеет силу закона (то есть, все условия, необходимые для документации, выполнены). Эксперт просматривает документы, которые он выбрал для предварительной проверки (в соответствии с выбранными критериями).

1.4. Проведение проверки по соблюдению графика документооборота. Используя эту процедуру, устанавливается, установлен ли график документооборота для операций с поставщиками и субподрядчиками, установлен ли он для всех первичных документов и действительно ли этот график работает. Таким образом, в случае документации, которая не имеет графиков документооборота или если эти графики действительно не работают, аудитор должен обратить особое внимание на следующую процедуру.

1.5 Проверка полноты и правильности оформления документов в учетных регистрах. В конечном итоге этой процедуры эксперт получает достаточные доказательства того, что при принятии документов к учету были соблюдены шесть основных принципов:

- достаточно ли оснований для регистрации каждого документа;
- все документы о выдаче проверенных операций полностью зарегистрированы;
- каждый документ принимается к учету один раз.

Выборка документов, проверенных в этой процедуре, должна основываться на результатах предыдущих процедур. Особое внимание следует уделять документам, для которых графики документооборота не установлены, и операциям, для которых отсутствуют первичные документы или отсутствуют некоторые реквизиты.

1.6. Проведение проверки в организации по организации доступа к документам и к их хранению. Если в организации нет четкой процедуры хранения документов в период исполнения документов и в период уже выполненных документов в архиве, тогда риск несанкционированного доступа к первичным учетным документам высокий. Соблюдение этого срока должно быть проверено во время этой процедуры. Источниками информации для эксперта могут служить графики документооборота, в котором содержатся сроки подачи документов в архив, оформленные для передачи в архив и уже хранящиеся в архивных файлах, акты об уничтожении выделенных документов. Во время проверки можно использовать информацию о том, существует ли система паролей для доступа к рабочим местам, где документы создаются и обрабатываются в этом разделе учетной записи.

### **Приемы искажения данных бухгалтерского учета, расчетов с покупателями и заказчиками и методы их выявления**

Приобретённый практический опыт и на основе теоретических положений бухгалтерской экспертизы измеряются с тем, чтобы оживить правоохранительную деятельность не только для борьбы с новыми видами экономических преступлений, но и для их профилактики.

Распространены следующие приемы вуалирования:

1. Возмещение (компенсирование) статей актива и пассива через неверный зачет обязательств и требований. Эта ошибка в балансе чаще всего отражается по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др.

2. Деление статей, которые хотят значительно уменьшить и присоединение этих частей к другим статьям. Этот прием может быть использован, например, с целью уменьшения суммы остатка наличных денег в кассе на отчетную дату, если допущен перелимит. Избыток может быть добавлен к любой другой статье актива, показатель которой не влияет на финансовое положение в целом (например, к задолженности покупателей и заказчиков).

3. Соединение разных сумм в одной балансовой статье. В качестве примера искажения может служить объединение в статье баланса «Покупатели и заказчики» сумм задолженности покупателей и иные виды задолженности, размеры которой стремятся значительно преуменьшить.

4. Плохое свертывание (сальдирование) остатков по статьям иных дебиторов и прочих кредиторов, и в результате, уменьшить суммы обязательств, и следовательно, увеличение собственного капитала в составе совокупных активов, т. е. поправление реального соотношения имущества предприятия и его задолженности.

5. Записывание изменений в сегменты деятельности, которые представлены в финансовой отчетности.

6. Применение учетных данных для вуалирования отчетных показателей, через аффелированных лиц.

7. Применение реорганизации либо слияния для улучшения (ухудшения) показателей организации.

8. Неверная переоценка объектов основных средств может быть использована для искажения данных об имуществе предприятия, как в направлении уменьшения, так и в направлении увеличения в зависимости от достигаемых целей (передача имущества в залог или изменение налогооблагаемой базы).

9. Не добавление в баланс тех или иных сумм. В итоге расходы, которые имеют отношения к отчетному периоду, но подлежащим оплате в будущем, не попадают в баланс.

10. Изъятие из баланса бюджетно-распределенных статей, в частности статьи "Расходы будущих периодов". Этот метод позволяет сократить значение нераспределенной прибыли и уменьшить долю труднореализуемых активов в составе оборотных активов.

11. Занижение (завышение) валюты баланса, чтобы скрыть обеспечение активами обязательств перед кредиторами, банками и предприятием "ложным" банкротом. Предприятие – "злостный" банкрот, наоборот, завышает значение баланса, чтобы скрыть в отчетности финансовую несостоятельность. Также работает "лжепредприятие" или "лжепредприниматель".

## 12. Использование искусственных обязательств для «криминального банкротства».

Любая фальсификация баланса является одним из доказательств мошенничества, которое преследуется в уголовном порядке в условиях рыночной экономики.

Фальсификацию, либо искажение данных в отчетных документах для целей обмана будущих партнеров необходимо исследовать сопоставлением внутреннего и внешнего баланса организации, а также данных о доходах и расходах. Методология сравнения внутренних и внешних балансов аналогична проведению встречной проверки разных копий отчетного баланса. Одним из признаков преднамеренного увеличения баланса может быть включение данных о высоколиквидных активах, отсутствующих в балансе, с одновременным искажением какой-либо другой статьи баланса (уменьшение размера других активов или увеличение (создание) статей пассива) чтобы поддерживать равенство между активом и пассивом. В этом случае невозможно исключить искажения в пассивах баланса, когда кредиторская задолженность занижена, а прибыль завышена по сравнению с внутренним балансом.

Таким образом, основной целью бухгалтерской экспертизы расчетов с покупателями и заказчиками является получение объективной оценки законности деятельности предприятия.

Методология, предусмотренная для анализа бухгалтерских учета расчетов с покупателями и заказчиками, носит общий характер. В то же время принадлежность предприятия к отрасли может оказать существенное влияние на значение нормативных показателей. Так в зависимости от вида предпринимательской деятельности, состав и структура дебиторской задолженности могут существенно измениться. В частности, для промышленного предприятия важную роль играет статья баланса «Дебиторская задолженность». Наоборот, в оборотных активах предприятия розничной торговли должны иметь небольшой удельный вес.

### ***Исследование операций по расчетам с бюджетом по налогам***

Судебно-бухгалтерская экспертиза в соответствии с налоговым законодательством может проводиться в следующих случаях:

- при проведении экспертного исследования от имени правоохранительных органов, когда на рассмотрение эксперта-аудитора поставлены вопросы, связанные с проверкой налогообложения операций организации.

- во время проверки от имени налоговых органов, когда специалисты привлекаются к процессу налоговой проверки для получения специальных знаний в области бухгалтерского учета.

Участие экспертов в процессе налоговой проверки регулируется правилами Налогового кодекса. При необходимости эксперт может быть привлечен к выполнению конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе в ходе выездных налоговых проверок.

Экспертиза назначается, если для выяснения возникающих проблем необходимы специальные знания в области науки, искусства, техники или ремесел. Привлечение человека в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, проводящего выездную налоговую проверку. В постановлении должны быть указаны причины назначения экспертизы, фамилия эксперта или название организации, в которой будет проводиться экспертиза, вопросы, поставленные эксперту, и материалы, предоставленные эксперту.

Методология проведения экспертного исследования соблюдения налогового законодательства не меняется в зависимости от того, какой орган запросил проведение экономической экспертизы. Однако создать универсальную методологию налоговой проверки невозможно, поскольку у каждого субъекта хозяйствования есть свои особенности в исчислении и уплате налогов, что может привести к ошибкам и нарушениям, выявление которых является задачей налоговой проверки.

Налоговую экспертизу можно определить как выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по проверке бухгалтерской и налоговой отчетности экономического субъекта для выражения мнения о степени надежности и соответствии стандартам, установленным законом, порядок формирования, отражения и уплаты субъектом хозяйствования

налогов и других платежей в многоуровневые бюджеты и внебюджетные фонды.

Налоговая экспертиза как процесс состоит из нескольких этапов:

- предварительная оценка (экспертиза) существующей налоговой системы хозяйствующего субъекта;
- проверка и подтверждение (неподтверждение) правильности исчисления и уплаты субъектом хозяйствования налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды;
- регистрация и представление результатов налоговой проверки.

На каждом из этих этапов эксперты выполняют конкретные действия по проверке. На первом этапе необходимо:

- проанализировать систему налогообложения хозяйствующего субъекта;
- выявление основных факторов, влияющих на налоговые показатели;
- проверить правильность метода исчисления налоговых платежей;
- провести правовой и налоговый аудит существующей системы хозяйственных отношений;
- анализ организации документооборота и исследовать функции и полномочия отделов, ответственных за исчисление и уплату налогов;
- провести предварительный расчет налоговых показателей хозяйствующего субъекта.

Реализация процедур на этом этапе позволяет оценить такие важные факторы, как специфика основной хозяйственной деятельности предприятия и существующих объектов налогообложения, соответствие используемого организацией порядка налогообложения нормам законодательства, дать оценку налоговым обязательствам, а также выявить возможные налоговые нарушения.

На следующем этапе проверки эксперт определяет налоги и платежи, подлежащие проверке. В этом случае следует руководствоваться заданием, полученным от правоохранительных органов, вопросами, заданными эксперту, и материалами дела. Если у эксперта нет конкретной задачи по проверке определенных видов операций или налогов, то вся налоговая система должна быть подвергнута проверке.

В результате, проверка расчета и уплаты налогов может проводиться в тематическом разрезе по видам налогов или хозяйственных операций. Кроме того, экспертиза носит непрерывный характер, чтобы определить период исследования.

Важность экспертного исследования налогооблагаемой операции организации связаны с тем, что исследование может проводиться, если записи, отраженные в бухгалтерском учете, не соответствуют фактическим операциям и показателям. Проведение экспертного исследования налоговой системы должно отвечать таким требованиям:

- на основании достаточных исходных данных определить объекты налогообложения;
- в соответствии с нормами налогового законодательства определить объекты налогообложения;
- выявить наличие отклонений, возникающих при расчете суммы налога; определяется по данным экспертного исследования о фактической сумме налогов, рассчитанной и уплаченной организацией.

Определение облагаемых налогом объектов на основе правильных исходных данных означает, что налоги должны рассчитываться на основе фактических показателей продаж, прибыли, доходов, расходов и затрат организации. Определение объектов налогообложения, учитывающее нормы налогового законодательства, означает, что фактические показатели организации должны соответствовать установленному налоговому законодательству, порядку определения налоговой базы, налоговым льготам и ставкам налога, действовавшим в течение исследуемого периода. При этом делаются ссылки на статьи и положения налогового законодательства.

На втором этапе работ проверяются налоговые декларации, представленные хозяйствующим субъектом в соответствии с установленными формами, правильность исчисления налога, сроки оплаты и т. д. Кроме того, способы и методы контроля каждого налога имеют свои особенности. Например, при проверке точности расчета налога на прибыль основное внимание уделяется документальному подтверждению и экономической обоснованности затрат.

Проверка правильности формирования налоговой базы и подачи налоговых деклараций организации так же проводится в ходе налоговой проверки.

Эксперты, которые проводят проверку, проверяют бухгалтерские и налоговые записи за весь период, подлежащий аудиту. Экспертиза включает в себя анализ первичных документов, получение разъяснений от руководства о показателях и методах, на которых основан расчет налога. В ходе проверки эксперты-аудиторы могут работать совместно с бухгалтерским и юридическим отделами организации, а также напрямую с руководством (если это возможно в зависимости от обстоятельств дела). Эксперт не должен недооценивать все проблемные и рискованные (с точки зрения налогообложения) сделки проверяемой организации.

Третий этап является заключительным. На этом этапе суммируются результаты экспертизы. Результаты аудита формируются экспертным заключением.

Подводя итог о результатах аудиторского задания по проведению экспертизы, следует высказать мнение о степени полноты и точности расчета, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды, а также о правильности использования экономическим субъектом налоговых льгот.

У эксперта есть ответственность за правильность и полноту отражения данных в заключение о выявленных им искажениях и нарушениях налогового законодательства в соответствии с нормами уголовного законодательства.

Незаконная деятельность налогоплательщиков может привести к трем видам ответственности: 1)налоговой, взываемой с



налогоплательщика; 2) административной, налагаемой на должностных лиц; 3) уголовной, налагаемой на должностных лиц.

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций по налогу на добавленную стоимость носит совокупный характер и включает в себя мониторинг соблюдения налогового законодательства, правильного расчета сумм налогов, определения налоговой базы по НДС, правильности учета бюджетных расчетов и правильного ведения налогового учета на предприятие (рис. 8.4).



Рисунок 8.4 Схема движений документов по «налогам и сборам»

Производство любой судебно-бухгалтерской экспертизы, в том числе судебно-бухгалтерской экспертизы операций с бюджетом по налогам и сборам, состоит из нескольких этапов:

1. Организационный этап включает в себя: принятие решения о назначении экспертизы, изучение сущности и полноты материалов, представленных для исследования, разработку методики осуществления экспертизы, подготовку плана графика экспертизы и расчет времени, необходимого для ее проведения.

2) Исследовательский этап – на нем экспертные процедуры осуществляются путем изучения бухгалтерских документов и других материалов дела по вопросам, поставленным на разрешение

экспертизы. Так же, на этом этапе описывается процесс исследования и его результаты, а так же научное объяснение установленных фактов.

Методологические основы судебно-бухгалтерской экспертизы НДС:

а) аналитический анализ хозяйственных операций по судебно-экономической экспертизе;

б) проверка достоверности документального и бухгалтерского отражения операций в системе бухгалтерского учета организации;

в) проверка соответствия расчетных операций с уплатой НДС, который является предметом экспертизы, соответствующим инструкциям, положениям, нормативным актам

Аналитическая оценка операций по налогам и сборам позволяет четко определить предмет и метод осуществления экспертизы, а также может предоставить заключение в рамках тех полномочий, которые предоставлены законом эксперту-бухгалтеру.

Налог на добавленную стоимость – это один из самых сложных для расчета налогов и один из самых важных для бюджета и предприятия. Проверка соблюдения положений законодательства о налогах и сборах, состоянии внутреннего учета и налогового контроля предусматривает ряд последовательных мер. Для этого необходимо целесообразно проверить соблюдение налогового законодательства на анализируемом предприятии. Основным документом, используемым для этой цели, является Налоговый кодекс Российской Федерации. Кроме того, Гражданский кодекс Российской Федерации также может быть использован в качестве основной нормативной базы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза НДС содержит оценку системы внутреннего контроля, проверку правильности вычисления НДС по продажам и ведение книги продаж, проверку правильности освобождения от НДС, компенсация из бюджета и ведение книги покупок, проверку расчетов по НДС и соответствия этих деклараций данным бухгалтерского учета.

Сумма налога, представляемая налогоплательщиком покупателю товаров (работ, услуг), рассчитывается для каждого вида

этих товаров (работ, услуг) в процентах от цен (тарифов), соответствующих ставке налога.

Бухгалтер должен уделять особое внимание налогооблагаемым и необлагаемым сделкам.

Бухгалтер проверяет, как определяется налогооблагаемая база при продаже товаров (работ, услуг). Также проверяется обоснованность применения ставок налога на добавленную стоимость, порядок применения налоговых вычетов.

Особое внимание следует уделять бухгалтеру полученным авансам (предварительной оплате) за поставку материальных ценностей или за выполнение работ (услуг), а также за оплату продукции и работ, выполненных для заказчиков по частичной готовности, вся сумма, указанная в документах по полученным авансам, должна быть отражена по дебету счетов учета денежных средств и кредиту счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» (субсчет «Авансы полученные»).

Ключевым этапом судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов с бюджетом по налогам и сборам является проверка правильности, точности, последовательности, точности и завершенности операций по налогам и сборам в системе бухгалтерского учета. Бухгалтерское отображение операций по налогу с продаж находит свое место в счетах-фактурах, журналах ордерах, декларации по НДС и других документах. В судебно-экономической экспертизе по расчетам с бюджетом по налогам и сборам проводится контроль по корреспондирующим счетам и документам, которые отражаются в учетных регистрах.

В рамках судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо удостовериться в точности бухгалтерских записей в учетных регистрах, соответствие кассовых операций и проводок оборотам по корреспондирующим счетам, соответствие бухгалтерских проводок содержанию кассовых операций.

Учет расчетов по НДС ведется в рамках текущего плана счетов с учетом их реального экономического содержания. Для произведения учета по хозяйственным операциям по НДС необходимо исследовать счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным

ценностям» и счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» и субсчет «Расчеты по налогу на добавленную стоимость».

Счет 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» нужен для обобщения информации о сумме, уплаченных предприятием НДС по приобретенным ценностям, включая работ и услуг.

По дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям», на основании субсчета предприятия отражает уплаченный НДС по приобретенным материально-производственным запасам, нематериальным активам, а также основным средствам с кредитом счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», счет 76 «Расчеты с различными дебиторами и кредиторами». После уплаты долга кредиторам происходит списание НДС со счета 19 в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» и субсчет «Расчеты по НДС».

Счет 68 «Расчеты по налогам и сборам» используется для получения информации о расчетах с бюджетом по налогам и сборам, которые уплачивает предприятие.

Для счета 68 «Расчёты по налогам и сборам» ведется по виду налога. Счет 68 является активно-пассивным и может иметь развернутый баланс. По кредиту сальдо отражает долг хозяйства в пользу финансовых органов за бюджетные платежи, по дебету - долг финансовых органов в пользу хозяйства.

3) Заключительный этап включает в себя систематизацию и группировку результатов исследования, подведение результатов. Отклонения, обнаруженные в отчетах, позволяют выявить нарушения, причины нарушений и виновных лиц. По этим фактам, в следственный орган экспертом-бухгалтером предоставляется письменное заключение, по которым была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Бухгалтер должен отслеживать всю технологию ведения бухгалтерских записей, согласованность, определить их последовательность, конечный результат.

***Исследование операций по расчетам с подотчетными лицами***

Основные источники информации: авансовые отчеты с приложенными оправдательными документами, заказы, отчеты кассира с добавлением РКО и ПКО, Главная книга, аналитические и синтетические данные бухгалтерского учета согласно счету 71, проверяют непрерывным (сплошным) или выборочным способом. В этом случае соблюдаются правила выдачи авансов; законность и целесообразность использования подотчетных сумм; правильное оформление документов, прилагаемых к авансовым отчетам; порядок погашения оправдательных документов для предотвращения их повторного использования; своевременный возврат неучтенных сумм отчетности (рис. 8.5).



Рисунок 8.5 Схема расчетов с подотчетными лицами

Порядок:

1) Проверить наличие списка сотрудников, которым можно перечислить в подотчет наличные деньги. Он утверждается на основании распоряжения руководителя или приказом. В этот список входят только постоянные сотрудники или лица, выполняющие разовую работу в организации на основании договора подряда.

2) Проверить дату возврата и сумму авансированных платежей. Подотчетные суммы, которые были неизрасходованные и своевременно невозвращённые должны быть удержаны по расчётно-

платежной ведомости в беспорядке не позднее месяца со дня окончания срока их возвращения

3) Проверить целесообразность и законность возмещения командировочных расходов. Самым распространенным условием хищения подотчётных сумм является отсутствие приказа руководителя о направлении группы сотрудников в командировку или сотрудника.

К частым нарушениям относятся:

- отсутствие списка лиц, которым могут выдаваться денежные средства на покупку хозяйственных товаров;

- выдача сумм, на расходы, которые могут быть оплачены из кассы или через банк; - скрытое кредитование работников путем внесения авансовых платежей; - снятие средств в конце месяца с последующим возвратом средств, чтобы скрыть превышение лимита остатка денежных средств на кассе;

- сокрытие похищенных денежных средств путем непосредственного распределения сумм из кассы на себестоимость;

- сокрытие хищения наличных под видом представительских расходов;

- выдача авансов для других целей; предоставление документов, которые искажают сумму или направление фактических расходования средств;

- покупка наличных денег в иностранной валюте для покрытия командировочных расходов. Предприятия могут без специального разрешения Банка России приобретать в безналичном порядке за рубли через уполномоченные валютные банки для оплаты командировочных расходов. Покупка наличных в иностранной валюте для оплаты командировочных расходов запрещена. Проводить встречную проверку имеет необходимость в случае выявления признаков сомнительных операций.

### ***Исследование операций по кредитам банка и заемным средствам***

Целью судебно-бухгалтерской экспертизы расчетов по кредитам и займам является получение достаточных доказательств достоверности отражения хозяйственных операций по полученным заемным средствам.

Для достижения этой цели нужно решить следующие задачи:

- проверить реальность и документацию по кредитам и займам;
- проверить обоснованность получения кредитов и займов (источники заемных средств);
- проверить целевое использование заемных средств, полноту и своевременность их погашения (для каких целей использовались заемные средства, как погашается задолженность по кредитам и займам, наличие просроченной задолженности);
- изучить оценку непогашенных остатков по кредитам и займам и выплату процентов по ним (учет процентов по кредитам, участие в оценке имущества и в формировании финансовых результатов).

Для сбора доказательств используются различные приемы: документальная проверка, отслеживание операций, аналитические процедуры для определения соотношения заемных и собственных средств, а также источники информации.

Информационной базой для проверки кредитов и займов служат:

- нормативные документы, которые регулируют вопросы о получении заемных средств, бухгалтерского учета и налогообложения операций с ними;

- договоры и основные документы по оформлению и учету операций с займами и кредитами. К ним относятся: договоры займа и кредитные договоры, дополнительные соглашения об изменениях процентных ставок по кредиту, условия погашения кредитов, другие условия кредитных договоров, выписки банков из лицевых счетов организаций, предоставляющих кредит и займ, мемориальные ордера, подтверждающие списание в безакцептном порядке сумм возврата кредита и сумм процентов, уплачиваемых по кредитным договорам.

На этапе оценки достаточности информации для проведения экспертного исследования и выдачи заключения эксперт должен собрать достаточные доказательства. При проведении экспертизы следует учитывать, что инвентаризация расчетов по кредитам и займам обычно проводится до подготовки годовой финансовой отчетности и состоит в проверке достоверности сумм, отраженных в бухгалтерских счетах 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и

займам» и 67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»" Процедура инвентаризации регулируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (приказ Минфина России от 13.06.1995 № 49 «Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств») [59] в соответствии с приказом.

Результаты инвентаризации расчетов по кредитам и займам согласовываются с кредитными организациями (или организациями-заимодавцами) и подтверждаются ими путем встречной проверки расчетов. Таким образом, устанавливается не только обоснованность остатков на счетах 66 и 67 и организации-заемщика, но и идентичность этих сумм с суммами у контрагентов (кредитных организаций, банков, физических и юридических лиц - кредиторов).

### **Контрольные вопросы**

Какие документы необходимы для производства экспертизы по расчету с поставщиками

Какие методы используются для проверки расчетных документов с поставщиками

Определение встречной проверки

Методы встречной проверки

Какие имеются ограничения при встречной проверки

На какой схеме основана проверка первичного учета

В каких случаях проводится судебно-экономическая экспертиза по расчетам с бюджетом

Из каких этапов состоит налоговая экспертиза

Проведение исследования по расчетам с подотчетными лицами

Исследования по кредитам и заемным средствам

**Тема 9: Экспертное исследование операций по труду и заработной плате**



## ***Стандарт экспертного исследования операций по труду и заработной плате***

Организация заработной платы и труда на всех предприятиях различных организационно-правовых форм регламентируется ТК РФ, подзаконными нормативными правовыми актами и федеральными законами. Внутри каждой организации на основе тарифного соглашения, коллективных договоров, отраслевых соглашений, индивидуальных договоров определяются конкретные уровни окладов и ставок, их соотношение по категориям персонала и работников различных профессиональных групп.

Основная задача судебно-бухгалтерской экспертизы по труду и заработной плате является изучение законности операций по начислению и выплате заработной платы, а также исчислению различных видов налогов с физических лиц.

В процессе специализированных исследований выявляются нарушения трудового законодательства, ведомственных и локальных нормативных актов по труду, размер ущерба, причиненного правонарушениями, рациональность использования трудовых ресурсов и системы оплаты труда. Спецификой исследования является то, что в число лиц, участвующих в различных нарушениях, вместе с бухгалтерией могут входить сотрудники из других отделов (подразделений) предприятия, а также посторонние лица, которые получают необоснованно начисленные суммы денег на свое имя.

Объектами изучения судебно-бухгалтерских навыков в сфере труда и заработной платы являются:

- трудовые ресурсы, их планирование и использование - изучается влияние нарушения трудового законодательства на результаты труда. Например, несоблюдение строительных норм и правил (СНИП) во время строительных работ, может указывать на злоупотребления из-за использования факторов переоценки для определенных видов работ и условий, при которых они выполняются;

- система вознаграждений и премий - обеспечивает анализ причин премий и определение законности выплат вознаграждений нештатным и штатным работникам, бухгалтерское исследование и другие документы (акты приемки, рабочие задания и т. д.), подтверждающие исполнение работ по количеству и качеству, а

также обоснованность использования цен для оплаты их результатов;

- состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового законодательства прослеживается состоянием бухгалтерского учета и использования рабочего времени работниками, соответствие рабочих на замещаемой должности. Например, принятие на должность, связанной с материальной ответственностью, без заключения договора о полной (коллективной) материальной ответственности затрудняет привлечение к юридической ответственности в случае нехватки, повреждения или кражи материального имущества. При совмещении должностей бухгалтера и кассира в одном лице нарушает распределение учетно-контрольных функций и создает предпосылку для злоупотреблений и краж;

- фонды социального страхования и их использование рассматриваются как объекты экспертизы в случаях завышения выплаты листов нетрудоспособности из-за неправильного определения среднемесячной заработной платы, количества нерабочих рабочих дней и т. д .

- расчеты заработной платы проверяются для определения суммы материального ущерба, причиненного в результате нарушения нормативных требований или преднамеренного оскорбления должностных лиц с целью присвоения денежных средств. Таким образом, отсутствие надлежащего контроля за депонированной заработной платой, создает условия для сотрудников бухгалтерии и кассира украсть ее;

- первичная документация по заработной плате и учету труда - проверяется с целью выявления недоброкачественных и фальсифицированных документов для их использования при обосновании размеров причиненного ущерба.

- бухгалтерский учет заработной платы и труда исследуется для выявления фактов преднамеренного завышения заработной платы, приписок условий труда и объемов;

- ущерб, причиненный правонарушителями в сфере оплаты труда, который был выявлен путем документальной проверки,

обоснованность определения размера ущерба и материальной ответственности ответственных за него лиц.

Информацией для проведения исследования по труду и заработной платы служат следующее:

- 1) нормативно-правовые акты;
- 2) бухгалтерские документы;
- 3) внутренние нормативные акты;
- 4) информация из правоохранительных органов;
- 5) акты предшествующих проверок.

К федеральным актам, которые используются при производстве исследований, относятся:

- трудовой кодекс РФ;
- налоговый кодекс РФ;
- ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» от 19.06.2000 г., № 82 [60], ФЗ «Об обязательном пенсионном страховании в РФ» от 15.01. 2001 г. № 167 [61]

Трудовые отношения, выплату заработной платы, а также пособий регулируют письма Федеральной налоговой службы России, Министерства труда России, Министерства финансов России, Фонда обязательного медицинского страхования.

К внутренним нормативным актам организации можно отнести:

- локальные нормативные акты;
- коллективные договора и соглашения.

Первичные документы могут включать в себя:

- приказ о приеме сотрудника на работу (ф. Т-1). Данный приказ обязывает сотрудника отдела кадров завести личную карточку сотрудника и сделать отметку в его трудовой книжке, а бухгалтеру открыть лицевой счет для начисления заработной платы;
- личная карточка сотрудника (ф. Т-2). Данная форма составляется в отделе кадров и несет в себе информацию об образовании, трудовом стаже, семейном положении и месте жительства;

- приказ о переводе на другое место работы (ф. Т-5). Данный приказ является основанием внесения различных данных в трудовую книжку;

- служебная записка о возможности предоставить работнику отпуск (ф. Т-6). Служит основанием для предоставления отпуска сотруднику в соответствии с законодательством РФ;

- приказ о прекращении трудового договора с сотрудником (ф. Т-8). Включает в себя причины, время увольнения, а также сведения о расчете по заработной плате;

- табель по учету рабочего времени (ф. Т-12). В нем указывается место работы, его табельный номер, сколько времени отработал, оклад;

- расчетно-платежная ведомость (ф. Т-49). Применяется бухгалтерий для производства расчетов с сотрудниками по заработной плате и содержит данные о сотрудниках;

- платежная ведомость (ф. Т-53). Несет в себе данные о суммах и сроках выплаты заработной платы;

- лицевой счет (ф. Т-54). Несет в себе информацию об оплате труда конкретного работника;

- трудовой договор, который используется для установления трудовых отношений между предприятием и физическим лицом, которое не находится в штате и работает по найму, который не может быть выполнен собственными силами. Он будет зарегистрирован в отделе кадров и бухгалтерии предприятия.

Существуют следующие формы первичных документов, которые используются для производства оплаты труда в зависимости от организации:

- наряд на сдельную работу (ф. Т-40);
- лист на доплату (ф. Т-41);
- рапорт о работе за смену (ф. Т-22, Т-28);
- акт выполненных работ.

Регистр аналитического и синтетического учета включают в себя:

- расчетную ведомость;

- журналы - ордера по счету 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 71 «Расчеты с подотчетными лицами», 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Информацию о начисленной либо удержанной заработной плате можно получить из 70 счета «Расчеты с персоналом по оплате труда» и также имеет большое значение при рассмотрении документов в рамках проведения проверки по ст. 145.1 УК РФ «Невыплата заработной платы, пенсии, стипендии, пособий и иных выплат».

В современных условиях круг операций, которые учитываются на этом счете, значительно расширяется. Помимо начисления заработной платы на нем учитываются суммы, причитающиеся работникам предприятия по различным ценным бумагам предприятия (акции, облигации).

Акты ревизий и проверка операций по заработной плате и труду, а также информация, полученная от органов правоохранительной деятельности, используются экспертом-бухгалтером для установления ущерба, причиненного правонарушением, и для установления ответственных лиц. В то же время могут изучаться акты ревизий и проверок, которая проводилась Росфиннадзором, налоговыми органами и органами внутриведомственного финансового контроля.

Принимая решение о возбуждении уголовного преследования за экономические преступления, сотрудники органов внутренних дел могут иметь информацию, полученную из отдела документации и ревизии УМВД, которая направляется в числе других документов при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы используются следующие методы: 1) расчетно-аналитические (экономический анализ, экономико-математические расчеты, арифметические и статистические расчеты; 2) документальные (информационное моделирование, исследование отдельных и взаимосвязанных бухгалтерских документов, нормативно-правовое регулирование и др.).

Методологические приемы внедрения и обобщения материалов по судебно-экономической экспертизе, которые включают в себя:

- 1) объединение результатов предварительной экспертизы;
- 2) хронологическое систематизирование данных;
- 3) аналитическую группировку доказательств;
- 4) обобщение результатов исследования и составление заключения;
- 5) разработку и реализацию предложений по предотвращению правонарушений.

В ходе проверки могут возникнуть вопросы, связанные с соблюдением трудового законодательства и правильностью расчета суммы налоговых платежей, внесенных в бюджет и внебюджетные фонды для расчетов с работниками организации.

Целью экспертного исследования мер по заработной плате и труду является изучение законности операций по исчислению и выплате заработной платы и исчислению единого социального налога и налога на прибыль для физических лиц. Цели проверки расчетных операций по оплате труда являются:

- полнота. Существуют ли какие-либо неучтенные расчеты, когда учитываются все бухгалтерские операции, связанные с учетом заработной платы?
- существование. Существуют ли какие-либо обязательства по расчетам по оплате труда на конкретную дату, и является ли сумма этих обязательств существенной?
- права и обязанности – все ли суммы обязательств по расчетам исходят из трех критериев: формальность, законность и реальность;
- оценки – были ли оценены обязательства по расчётам с персоналом организации, сотрудниками в соответствии с нормативными требованиями;
- точность – правильно ли вычитается и удерживается заработная плата, совпадают ли данные бухгалтерской отчетности с записями в синтетических и аналитических регистрах учета операций;
- ограничения отчетного периода – все ли расчётные обязательства отражаются именно в тех отчетных периодах, когда они возникли;

Достижение поставленных перед экспертом целей помогает выполнить следующие задачи экспертного исследования операций по оплате труда:

- правильное использование трудовых ресурсов и материальное стимулирование работников в соответствии с результатами их труда;

- оценка системы организации персонала и ее эффективности;

- выявление нарушений трудового законодательства;

- оценка состояния синтетического и аналитического учета зарплатных операций и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;

- оценка полноты отражения выполненных операций в бухгалтерском учете;

- проверка организации на предмет соблюдения ей налогового законодательства при производстве расчетов по оплате труда;

- проверка организации на предмет соблюдения ей законодательства при производстве расчетов с внебюджетными фондами и страховому обеспечению;

Определение размера убытков за несоблюдение трудового законодательства и разработка профилактических мер. В ходе проведения судебно - экономической экспертизы по оплате труда, объектами экспертизы будут являться:

- соблюдение трудового законодательства;

- состояние трудовой дисциплины;

- система премирования и оплаты труда;

- использование трудовых ресурсов и их планирование;

- расчеты по заработной плате;

- первичные документы по заработной плате;

- правильность исчисления и уплаты налога на доходы физических лиц, социальных отчислений;

- лица, ответственные за причинения ущерба.

Источники откуда получается информация по операциям по оплате труда (рис. 9.1)



Рисунок 9.1 Источники для получения информации для проведения судебно - экономической экспертизы по оплате труда.

К нормативно- правовым документам можно отнести:

- налоговый кодекс;
- трудовой кодекс;
- ФЗ «О минимальном размере оплаты труда» [62];
- постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка начисления средней заработной платы» [63].

Первичные документы включают:

- личную карточку работника;
- график отпусков;
- штатное расписание;
- приказ (распоряжение) о приеме работника на работу;
- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу;
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику;
- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда;
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку, командировочное удостоверение, служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении;
- приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении);
- акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы;
- приказ (распоряжение) о поощрении работника;
- расчетно-платежная ведомость, расчетная ведомость, платежная ведомость, журнал регистрации платежных ведомостей;
- лицевой счет.

Методы и процедуры получения доказательств. При проведении экспертизы операций на соответствие трудового законодательства и расчетов по оплате труда используются следующие методы и процедуры:

- проверку правильности ведения учета отдельных операций;



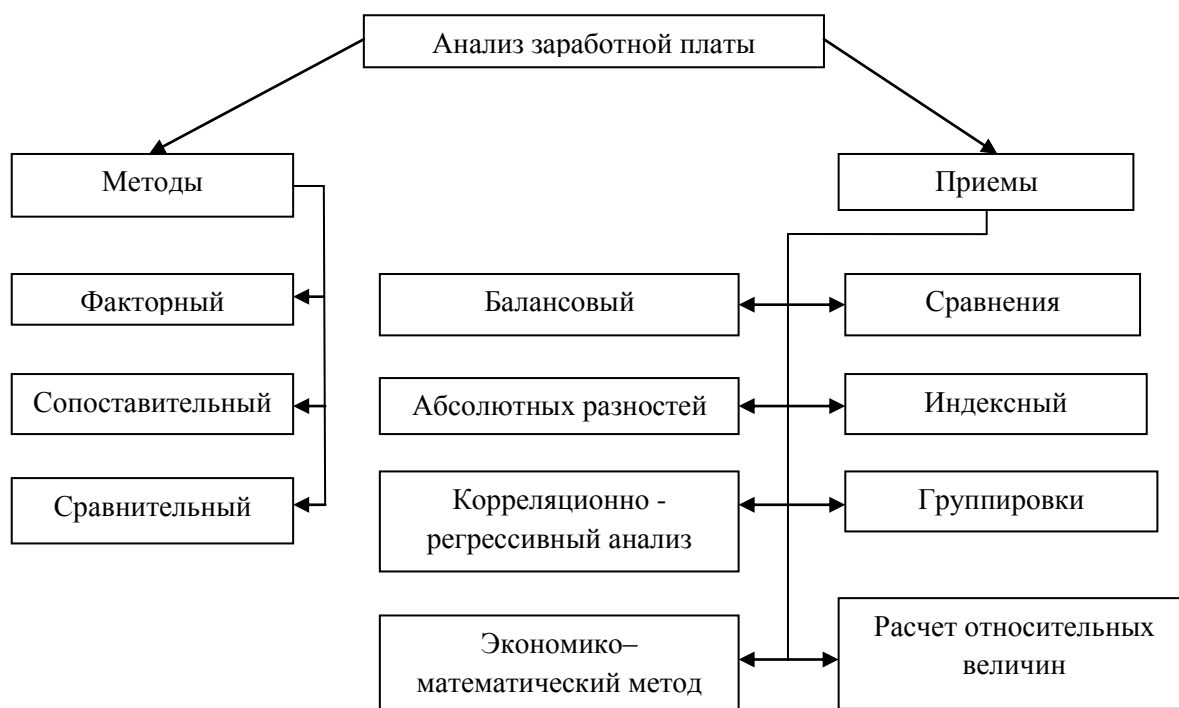
- получение информации у независимой стороны;
- проверка документации, а также проведение аналитических процедур;
- проведение устного опроса.

Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет) применяется для подтверждения точности арифметических расчетов сумм по оплате труда персонала и правильности их отражения в бухгалтерских записях. Проверка на соответствие правил учета отдельных хозяйственных операций позволяет контролировать учетную работу, выполняемую бухгалтерией и корреспонденцией счетов по оплате труда.

Для подтверждения используется полученная информация о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда с бюджетом и внебюджетными фондами. Устный опрос используется в процессе получения ответов при предварительной оценке состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки при определении специалистов с определенными совершенными хозяйственными операциями, которые вызывают сомнения.

### ***Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций по труду и заработной плате***

Среди методик расчета и анализа эксперты используют методы арифметической проверки документов или расчетов экономического анализа (рис. 9.2).



## Рисунок 9.2 Анализ заработной платы

Стоит выделить три метода проведения анализа заработной платы, представленный на (рис. 9.2):

- факторный

Он анализирует факторы, которые оказывают влияние на уровень, структуру, а также динамику показателей заработной платы.

- сравнительный

Позволяет выявить отклонение показателей от базовых.

- сопоставительный.

Проводит качественный анализ параметров, принятых за базовые.

На первоначальном этапе проверяется соблюдение штатной дисциплины персонала и их оклады, сдельных расценок или условий трудового договора, обоснованность оплаты труда по трудовым договорам. Проверка включает в себя такие элементы, как основная заработная плата, в соответствии с действующей системой оплаты труда и другие начисления (компенсации премии, доплаты при отклонении от нормальных условий труда и пр.).

Необходимо обратить внимание на формы оплаты труда, принятые в организации. Существует две основные формы оплаты труда: повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты труда может быть повременно-премиальной и простой. Если организация использует повременную оплату труда, то заработок сотрудника формируется от количества отработанного времени и тарифной ставки (оклада). Для проверки необходимо взять табель рабочего времени, который является основой для расчета заработной платы и посмотреть, сколько часов (дней) конкретный сотрудник проработал в данном месяце. Форма табеля учета обязательна для использования в качестве основного бухгалтерского документа.

Сдельная форма оплаты труда может быть прямой и сдельной, сдельно-премиальной, аккордной, сдельно-прогрессивной. Если организация использует сдельную форму

оплаты труда, то заработная плата работника рассчитывается на основании нарядов или других документов за работу, выполненную в течение месяца, в соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками. В данном случае изучается наличие нарядов, которые подписываются должностными лицами, и которые назначаются приказом (распоряжением) руководителя организации. При сдельной оплате проверяется соблюдение качественных и количественных показателей эффективности работы, а также правильность применения расценок и норм. Некоторые организации используют оплату труда по конечному результату.

Работники, с которыми заключен гражданско-правовой договор, оплачиваются на условиях, предусмотренных этими договорами и соответствующими сметами и договорами. Работы, выполненные по договору, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. В нем необходимо проверить соответствие суммы указанной в договоре и объема выполненных работ.

Специалист проверяет правильность начисления и выплаты заработной платы по расчетно-платежным ведомостям, по расчетным ведомостям, лицевым счетам и расчетным листкам. Необходимо установить данные о количестве отработанного времени и начисленной заработной плате путем сверки данных табеля учета рабочего времени, лицевого счета и платежной ведомости, при неполном рабочем месяце, то нужно проверить правильность арифметического расчета начисленной заработной платы.

Источниками информации для проверки правильности расчета суммы начисленной и выплачиваемой заработной платы являются приказы руководителя, табель посещаемости, штатное расписание, рабочие задания, декларации работников и т. д. При обнаружении расхождений эксперт в рабочих документах должен показать суммы отклонений и причины их появления.

Процедура проверки расчетов по оплате заработной платы может быть выполнена полностью (с небольшим количеством сотрудников) или выборочно. В этом случае следует учитывать характер задания, полученного правоохранительным органом, и формулировку вопроса, задаваемого для разрешения на экспертизу. Эксперт может проверить расчеты с работниками всех категорий,

групп и подразделений, чтобы охватить всех работников, виды платежей и отчислений. Необходимо проверить, есть ли случаи повторного накопления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

Результаты экспертизы по этим вопросам представлены в экспертном заключении.

Процедура контроля за предоставлением пособий по временной нетрудоспособности включает проверку следующего:

- размера пособия (в процентах) в зависимости от стажа работы;
- расчета среднедневного заработка;
- числа дней нетрудоспособности;
- суммы начисленного пособия.
- ограничения максимального размера пособия;

После проверки обоснованности и правильности начисления заработной платы, эксперт далее проверяет удержания из оплаты труда на основе тех же лицевых счетов, по которым проверялось начисление оплаты труда. При этом нужно сразу же установить документальную обоснованность удержаний из заработной платы работников, санкционирование и их законность.

При арифметической проверке правильности удержания НДФЛ необходимо руководствоваться гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК.

Далее нужно проверить правильность определения полученного дохода физических лиц, применяя налоговые вычеты и налоговые ставки к работникам, совместителей, и лицам, получающим выплаты на основании договоров гражданско-правового характера. При рассмотрении облагаемого дохода устанавливается полнота включения в совокупный доход физических лиц выплат социального характера, которые были произведены за счет собственных средств организации (приобретение проездных билетов, оплата питания, обучение в высших образовательных учреждениях, выдача заемных средств на льготных условиях, оплата сверх норм командировочных расходов и расходов, вручение подарков к праздникам и юбилейным датам не подтвержденных документами и т.п.). Выявленные отклонения

по удержаниям с оплаты труда также должны быть сформированы в рабочих документах эксперта.

Проверка правильности начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (единый социальный налог) включает в себя:

- установить достоверность налоговой базы для оценки взносов каждого фонда;
- проверка правильности применения тарифов страховых взносов в соответствующие фонды;
- провести счетную проверку.

Объектом для начисления взносов в данные фонды будут являться все имеющиеся выплаты в натуральной либо денежной форме, которые начислены в пользу сотрудников.

Чтобы проверить достоверность облагаемой базы для расчета страховых взносов, необходимо:

- определить виды оплат труда и других выплат работникам, которые осуществлялись в течение отчетного года;
- сравнить виды платежей, по которым страховые премии были фактически начислены с видами платежей, по которым они должны начисляться или нет, в соответствии со списком платежей, по которым страховые премии не начисляются.
- выявить сумму переплат (или недоплат) страховых взносов на соответствующие средства.

Особое внимание следует уделить проверке всех видов платежей, осуществляемых непосредственно работникам из кассы, без какого-либо предварительного добавления (материальная помощь, бонусы).

Аналитические процедуры включают использование методов экономического анализа для проверки. Для этого рассчитываются экономические показатели и проводится анализ социального положения организации: выбытия и прибытия работников, производительности труда, текучести кадров, темпы роста заработной платы и пр. Эксперт может сделать экономическую

оценку обоснованности бизнес-плана, в том числе расходов на оплату труда и платного расписания организации.

Документальные методы применяются при проведении исследования на следующих этапах:

- проведение проверки по документальному оформлению оплаты труда;
- проведение проверки по трудовым отношениям;
- проведение проверки по правовой стороне регулирования трудовых отношений;
- проведение проверки по времени выплаты заработной платы;
- проведение проверки по бухгалтерским данным.

### **Проверка правового регулирования трудовых отношений.**

На начальном этапе проверки следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Отношения между работником и организацией регулируются ТК. Исходя, из этого трудовые отношения могут быть оформлены одним из трех основных способов:

- 1) трудовой договор;
- 2) гражданско–правовой договор;
- 3) коллективный договор.

С помощью коллективного договора и других нормативных актов происходит регулирование трудовых отношений в организации. К локально-нормативным актам можно отнести: положение об оплате труда, положение о премировании и др., в данных документах прописываются все условия, связанные с оплатой труда.

Эксперт должен проверить наличие локальных документов, трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера. Каждый документ проверяется по существу, т.е. содержание на соответствие ТК и внутренним документам организации.

Проверка документального оформления трудовых отношений. При проверке нужно обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью

организации, а также первичных документов - приказов, которые следует применять при приеме на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление работнику отпуска, увольнения с работы. Для каждого сотрудника заполняется личная карточка и открывается личный счет. Первичные документы должны соответствовать унифицированным формам. Использование форм устаревших и произвольных форм не допускается.

При проверке документального оформления договоров гражданско-правового характера эксперт должен выборочно проверять наличие договоров, оформленных правильно со всеми реквизитами, заверенными печатями и подписями сторон, а также смет, доверенностей и актов выполненных работ. Необходимо обратить внимание на объем работы, выполненной сотрудниками, которые не являются сотрудниками организации.

Эксперт должен определить факты привлечения сторонних работников для выполнения работы, не предусмотренных штатным расписанием организации, т. е. определить целевой характер использования денежных средств.

Проведение проверки по расчетам по оплате труда. Сначала изучить наличие и достоверность первичных документов, соответствие требованиям нормативных документов, правильность оформления.

Проверке подвергаются приказы, наряды на сдельную работу, таблицы учета рабочего времени, путевые листы, листки учета выработки, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат. Важно обратить внимание на полноту и достоверность заполнения всей необходимой информации и наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет времени и выполнения работ, неоговоренные исправления и подчистки.

Нужно выяснить, есть ли случаи, когда вымышленные (фиктивные) лица были включены в таблицу рабочего времени, приписок невыполненных работ. Также уделяется внимание на оформление расчетов по трудовым соглашениям, оказанию услуг и договорам о выполнении работ.

Могут возникнуть проблемы, связанные с отвлечением денежных средств, выплатой средств поставным лицам, завышением оценочной суммы, незаконным перечислением денежных средств и так далее. Эти события устанавливаются при расследовании уголовных дел, которые связаны злоупотреблением должностных полномочий.

В рамках уголовного расследования было проведено исследование законности выплаты заработной платы по трудовым соглашениям по поручению прокуратуры и особое внимание было отведено процедуре документального оформления расчетов.

Проверка своевременной выплаты заработной платы является отдельной областью экспертных исследований, связанных с частыми нарушениями трудового законодательства. На основании ст. 22 ТК работодатель обязан производить выплату заработной платы сотруднику в установленные ТК РФ сроки, а также заключенным трудовым договором, правилами внутреннего распорядка организации. Также на основании ст.142 ТК «Ответственность работодателя за нарушение сроков выплаты заработной платы и иных сумм, причитающихся работнику» [64]. При этом работодатель и ответственное лицо, которые допустили задержку выплаты заработной платы, а также допустившие другие нарушения, несут за это ответственность в соответствии с ТК РФ и другими законами РФ. В случаях, когда происходит задержка заработной платы на срок более 15 дней, работник вправе уведомив работодателя в письменной форме, прекратить работать до выплаты причитающейся ему заработной платы.

В уголовном законе имеется уголовная ответственность за нарушение сроков выплаты заработной платы работникам организации более двух месяцев.

Источниками информации являются расчётные и расчетно-платежные ведомости, расчетные листки, если нужно проконтролировать соблюдение сроков и порядка выплаты причитающейся работникам заработной платы. Рекомендуется оформить результаты проверки своевременной выплаты заработной платы в отдельном разделе экспертного заключения.

***Документальные приемы исследования операций по труду и заработной плате***



При исследовании операций по труду и заработной плате используются следующие документированные методы проверки:

- 1) нормативно-правовое регулирование;
- 2) информационное моделирование;
- 3) исследование взаимосвязанных бухгалтерских и других документов.

Проверка нормативно-правового регулирования – это исследование соответствия деятельности экономического субъекта правовым нормам, предусмотренным федеральным законодательством, ведомственными актами (приказами, положениями, инструкциями, письмами) и внутренними актами (распоряжениями, правилами и т. д.).

Проверка подразумевает изучение документов, которые оформляют трудовые отношения между работником и организацией в соответствии с требованиями трудового законодательства. В этом случае трудовые отношения могут быть оформлены: а) коллективным договором; б) трудовым договором; в) договором гражданско-правового характера. Все указанные правовые документы должны быть проверены на соответствие ТК РФ и внутренним документам организации (штатному расписанию, квалификационным требованиям, приказу и т. д.), а также наличие всех необходимых реквизитов, заверенных печатью и подписями сторон трудового соглашения.

Информационное моделирование включает в себя данные, зафиксированные в первичных и сводных документах, финансовой отчетности и на электронных носителях информации.

Целью информационного моделирования в экспертной практике является систематизация бухгалтерской информации, нормативно-правовой, плановой, для изучения ее положения и выявления отклонений. Например, информационная модель состояния труда и заработной платы определенного предприятия может включать данные об условиях оплаты их труда, трудовых ресурсах, прибыли, себестоимости продукции, отраженной в бухгалтерских документах.

Изучение отдельных и взаимосвязанных бухгалтерских и других учетных документов предполагает использование формальной, арифметической и нормативной проверки.

Благодаря применению этих методов проверки в документах по начислению и выплате заработной платы можно определить:

- необоснованные приписки с завышением норм отработанного времени, объема работ, выполняемых в рабочих нарядах, табелях рабочего времени с целью незаконного получения заработной платы, премий, надбавок;

- включение в платежную ведомость фиктивных лиц (впоследствии кандидаты или подозреваемые сами расписываются в получении денег);

- дополнения и исправления в платежной ведомости, касающиеся выдачи заработной платы, которые возможны посредством следующих действий:

- 1) общая сумма в столбце "к выдаче на руки" превышает сумму итога частных сумм в этом столбце;

- 2) в колонке "к выдаче на руки" в отношении лица, участвующего в злоупотреблениях, должна быть указана сумма превышающей той, что фактически ему начисляется. Приписку могут скрывать путем искажения сумм, которые удерживаются с сотрудников по налогу на доходы физических лиц.

Чтобы выявить признаки хищений и злоупотреблений из фонда заработной платы могут применяться проверки взаимосвязанных документов. Для этого используются пять групп документов:

- 1) первичные документы, которые служат основой для начисления заработной платы. К ним могут относиться:

- табель учета рабочего времени;
- наряды и другие документы.

- 2) сводные документы, являющиеся основанием для начисления заработной платы. Несколько документов используются только для обработки учетных данных с использованием вычислительной технологий (лицевой счет по ф. Т-54а);

- 3) расчетные ведомости (ф. Т-51), которые могут составляться вручную и автоматически;

4) платежные ведомости (ф. Т-53), а также расчетно-платежные ведомости (ф. Т-49) на основании которых происходила выплаты денежных средств из кассы.

Кроме того, даже в условиях автоматической обработки учетных данных некоторые платежные ведомости по внеочередным выплатам составляются вручную. Приемы подлога в этих условиях упрощены и чаще всего связаны с включением в платежные и расчетные ведомости имен фиктивных фамилий и фиктивных лиц, а также занижением итога в графе "Удержания";

5) документы отдела кадров (личная карточка, командировочное удостоверение, приказ о приеме на работу и т. д.).

При выявлении хищений между перечисленными группами документов могут возникать пробелы. Например, если фиктивные лица включены в выписки по счетам вручную, может возникнуть разрыв между первой и третьей группой документов. В условиях автоматической обработки документов в этой ситуации может возникнуть разрыв между первой и второй группой документов.

Чаще всего при совершении растраты из фонда оплаты труда возникают несоответствия между расчетными, платежными ведомостями и документами отдела кадров.

Необходимость проверки взаимосвязанных документов возникает у бухгалтера-эксперта при выявлении признаков кражи, совершенной под видом депонированной заработной платы.

Заработная плата сотрудников, которая не была получена во время, депонируется и учитывается по кредиту счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» (субсчет 76-4 «Расчеты по депонированным суммам»).

В результате проверки были выявлены частичные случаи несвоевременной выплаты депонированных сумм лицам, уволившимся с предприятия. При реализации материалов экспертного заключения оперативными сотрудниками отдела ЭБ и ПК были проведены проверочные мероприятия в отношении указанных лиц. В результате было выявлено, что по представленным документам они зарплаты не получали, и

паспортные данные, указанные в расходном кассовом ордере, не соответствовали действительности. Таким образом, кассир и главный бухгалтер совершили хищение путем присвоения депонированных денежных сумм.

В настоящее время депонированные суммы по заработной плате значительно снижаются благодаря развитой системе безналичного перечисления денежных средств на банковские карты сотрудников организации. Тем не менее, в компаниях с высокой текучестью кадров по-прежнему возникают депонирование зарплаты (почасовая оплата труда, использование временных иностранных работников, сезонная работа и т. д.).

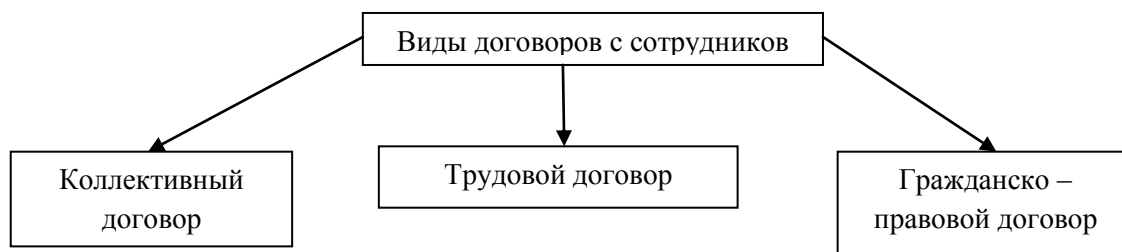
При проведении судебно-экономических экспертиз по труду и заработной плате для определения фальсифицированных подписей работников или для выявления дописок, приписок в платежных ведомостях может проводиться дополнительная экспертиза по почерковедению.

Документальные методы используются в следующих экспертных исследованиях:

- проверка документации трудовых отношений;
- проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета;
- проверка своевременной выплаты заработной платы;
- проверка правового регулирования трудовых отношений;
- проверка документации расчета заработной платы.

Проверка правового регулирования трудовых отношений.

Вначале нужно обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Отношения между работником и организацией регулируются ТК. Согласно этому документу, трудовые отношения могут быть оформлены одним из трех основных способов (рис. 9.3).



### Рисунок 9.3 Виды трудовых договоров

Коллективные договоры и другие нормативные акты организации регулируют трудовые отношения в организации. К локальным нормативным актам относят положения о премировании, об оплате труда и т. д., в которых изложены все условия оплаты труда, входящих в компетенцию организации.

При исследовании локальных документов, договоров гражданско-правового характера, а также трудовых договоров эксперт должен их исследовать в первую очередь. Каждый документ проверяется на соответствие ТК и внутренним документам организации, т.е. проверяется по существу.

#### **Проверка документального оформления трудовых отношений.**

При проверке учитывается наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также первичных документов: приказов, которыми должны оформляться прием на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление работнику отпуска, увольнение с работы. Личная карточка заполняется для каждого сотрудника и открывается лицевой счет. Первичные документы должны соответствовать унифицированным формам. Использование произвольных и устаревших форм не допускается.

При проверке документального оформления договоров гражданско-правового характера эксперт обязан выборочно проверить наличие договоров, которые заполнены с соблюдением всех реквизитов, заверенных печатями и подписями сторон, а также смет, доверенностей и актов выполненных работ. Нужно обратить внимание на объем работы, выполненной сотрудниками, которые не являются сотрудниками организации.

Эксперт должен выявить доказательства привлечения сторонних работников для выполнения работы, не предусмотренных штатным расписанием организации, т. е. определить целевой характер использования средств.

**Проверка документального оформления расчетов по оплате труда.** Необходимо проверить наличие и достоверность первичных документов, правильность заполнения, соответствие требованиям нормативных документов.

В проверке используются таблицы учета рабочего времени, листки учета выработки, расчетные и расчетно-платежные ведомости, путевые листы, приказы, расчеты отпускных и других видов доплат. Важно проверить полноту и правильность заполнения всех необходимых данных, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет времени и выполнение работ, неоговоренные исправления и подчистки. Нужно выявить, есть ли случаи включения в таблицу учета рабочего времени фиктивных (подставных) людей, приписок невыполненных работ.

Уделяется внимание оформлению расчетов по трудовым соглашениям, договорам о выполнении работ, об оказании услуг. Могут быть факты утечки денежных средств, незаконной выплаты средств, выплаты денежных средств подставным лицам, завышения расчетных сумм и пр.

Приемы документального контроля предполагают изучение документов с целью установления правильности, достоверности, законности и экономической целесообразности документального отражения хозяйственных операций.

Проверяющие с целью получения доказательств по контролю операций труда и заработной плате могут использовать следующие приемы документального контроля.

1. Формальная проверка позволяет проверить соблюдены ли действующие формы документов, последовательность, полноту и правильность составления реквизитов документов, соответствие серийной нумерации и наличие соответствующих подписей в документах.

Проверка соблюдения правил разработки, полноты и подлинности оформления документов. От правильно оформленных документов зависит объективность всей последующей информации, поскольку первичные документы составляют основу для записи в регистры бухгалтерского учета. Важно при проверке обращать внимание на соблюдение правил по оформлению документов.

Поэтому этот прием может использоваться при проверке соответствия установленных форм по выработке, отработанному времени, начислению заработной платы, отчетов о доходах и расходах и других первичных документов.

2. Арифметическая проверка позволяет проверить правильность расчетов, сделанных в документах, в бухгалтерских регистрах. Этот метод часто используется для проверки точности подсчетов итогов в горизонтальных и вертикальных графах. Арифметическая проверка обычно сопровождается другими методами документальной проверки.

3. Экспертная проверка необходима для выявления поддельных документов. Подделки: добавление цифр, текста, букв, вычеркивание, удаление написанного текста, записей, цифр, подделка подписей и т. д.

Поддельные документы подвергаются тщательному расследованию. Для этого используют другие приемы проверки документов (логические и встречные) для получения доказательств подделки. В случае, когда в исследуемых документах обнаруживается подделка, ее необходимо направить в экспертное учреждение для проведения экспертизы по установлению подлинности. Их выводы используются для доказательства совершенных злоупотреблений. Эта проверка полезна, если проверяют подписи людей в документах по начислению и выплате заработной платы.

4. Логическая проверка – сопоставление операций, которые отражены в документах с другими показателями.

Логическая проверка позволяет определить была ли объективная возможность появления злоупотреблений.

Например, во время проверки можно проанализировать, что бухгалтерия организации неправильно производила начисления заработной платы в дни, когда работники оставили свою работу в праздничный день без приказа или распоряжения.

5. Экономическая проверка позволяет определить обоснованность операции источниками финансирования, плановыми расчетами, экономической целесообразности операций.

В рамках экономической проверки рассматриваются полезные результаты этой операции, и ее влияние на конечный финансовый результат.

- 6. Нормативно-правовая проверка определяет соответствие выполненной операции действующим нормам, требованиям устава или учредительного документа, а также положениям законодательства. Определяется, имеются ли отклонения от утвержденных стандартов, смет, лимитов. Целесообразно применять при проверке действующих тарифов и расценок, при начислении заработной платы.

7. Встречная проверка – исследование достоверности операций путем сравнения документов и записей в учетных регистрах, которые относятся к одним и тем же взаимосвязанным операциям.

Встречная проверка наиболее эффективна при расследовании операций, которые связаны с получением товаров, денежных средств и других средств в одной организации и отпуском их в другой. Этот метод состоит из сопоставления разных экземпляров одного и того же документа. Экземпляры соответствующих документов можно найти в бухгалтериях различных организаций.

Это сравнение предназначено для установления тождества всех экземпляров одного и того же документа.

- 8. Проверка по данным корреспонденции счетов позволяет выявить документы, в отношении которых были совершены незаконные, ненадлежащие операции и выявлять злоупотребления. Это может отобразиться в неправильной корреспонденции счетов, несоответствии записей в регистрах бухгалтерского учета, в отсутствии бухгалтерских проводок, в повторении корреспонденции в тех же суммах по одному и тому же документу.

- 9. Счётная (аналитическая) проверка отчётности и баланса помогает изучить обоснованность показателей по данным синтетического и аналитического учета, непротиворечивости показателей в отдельных формах бухгалтерской отчетности, в первичных документах и в регистрах бухгалтерского учета.



Проверка записей в регистрах бухгалтерского учета и в отчетных формах позволяет определить точность и достоверность учетных данных, первостепенное требование к бухгалтерской отчетности. Система отчетных показателей должна соответствовать записям бухгалтерского регистра, которые подтверждаются документами. Проверка может выявить бездокументальные записи, т.е. записи без ссылки или приложения подтверждающих документов, необоснованную запись в регистре. Иногда, сравнивая данные из регистров аналитического и синтетического учета с одним и тем же счетом, можно выявить несоответствие между суммами, занесенными в них, даже если они выполняются в одном документе. Этот метод используется в сочетании с другими приемами контроля, что позволяет выполнять не только техническую и счетную проверку счета, но и изучать состояние расчетов наличными денежными средствами. Например: можно определить различия в дебиторской или кредиторской задолженности на конец года, сравнив остатки по анализу счета 70, Главной книге, балансу.

- 10. Сравнение – фактические данные, которые отражены в отчетах, сравниваются с базовым периодом, с нормативными и другими показателями.

Вывод: с помощью методов, описанных в этом вопросе, мы можем точно определить, включены ли данные в документах по учету рабочего времени, по выплате и начислению заработной платы для своевременной уплаты налогов и других платежей. Правильность расчетов с работниками организации. Выявить соответствие данных, представленных в одних документах другим документам, а также, что приемы документального контроля дают возможность исследовать документы с целью установления достоверности, правильности, законности и экономической целесообразности документального отражения хозяйственных операций.

### **Контрольные вопросы**

Какие объекты исследуются при производстве судебно-экономической экспертизы по заработной плате

Какая информация используется при производстве судебно-экономической экспертизе по заработной плате

Что относится к внутренним нормативным актам организации

Перечислите методы анализа по заработной плате

По каким документам можно установить хищение заработной платы

Перечислите виды трудовых договоров

Перечислите приемы документального контроля

## **Тема 10: «Экспертное исследование операций с основными средствами и нематериальными активами»**

### ***Экспертное исследование операций по учету основных средств***

К главной цели экспертизы основных средств, следует отнести формирование аналогии, используемой учетной методики в хозяйствующем субъекте, а также налогообложения операций по перемещению основных средств, действующему законодательству РФ. При производстве экспертизы стоит обратить внимание на поступление основных средств. Среди них могут быть (рис. 10.1)

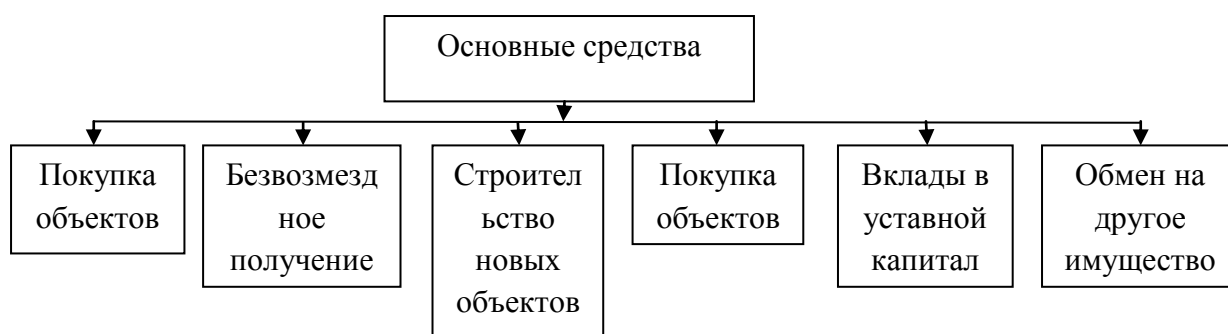


Рисунок 10.1 Поступление основных средств

Действия, необходимые для достижения цели экспертом:

- Проведение оценки системы контроля внутри организации, подверженной проверке;
- Обозначение приемов и методов осуществления проверки;
- Разработка программы процедур на практике.

Исходя, из многолетнего опыта проведения проверок основных средств можно отметить, что их результативность

снижается за счёт неиспользования вместе с данной проверкой оценки системы контроля внутри предприятия.

В процессе оценки внутреннего контроля эксперту необходимо:

- Обнаружить существующие распорядительные документы, в которых обозначена система ведения учета операций, непосредственно относящихся к движению основных средств и связанных с ними;

- Изучить в подробной форме последовательность составления документов и их оформление о фактах хозяйственной жизни организации, непосредственно относящихся и связанных с объектами основных средств, принятые графики и разнообразные схемы оборота документов;

- Изучить формы учёта, используемые в организации;

- Проанализировать факт существования аналитических регистров бухгалтерского и налогового учета, для определения степени надёжности методов бухгалтерского учета и внутреннего контроля.

Эксперт должен осуществлять проверку операций с основными средствами детально, с соблюдением конкретной последовательности процедур:

1. Организация оценки сохранности и наличия основных средств (требуется проверить условия их хранения и эксплуатации; необходимо определить круг лиц, ответственных за конкретные объекты, также производится проверка факта существования договоров о материальной ответственности);

2. Осуществление проверки для выявления нарушений условий в целях по присвоенному имуществу и придания ему статуса основных средств.

Для этого следует исследовать состав, а также структуру регистров аналитического учета и инвентарные карточки по учету основных средств. Кроме того нужно проверить классификацию данного вида актива и формирование инвентарных объектов. В итоге, полученный способ оказывает значительное воздействие на проведение дальнейших действий. Проведение анализа оформления документов и учета основных средств. Бухгалтерская (первичная) документация должна быть оформлена без ошибок. Данную документацию допускается принять к учету в случае составления

её по конкретному образцу, который содержится в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

3. Основываясь на данных учёта и первичных учетных документов, полагается провести проверку зачисления объектов в состав основных средств в указанный срок, а также проверку точности и правильности формирования первоначальной стоимости поименованных активов. Основные средства следует принимать в бухгалтерском учете по первоначальной стоимости. Требуется провести анализ соответствия методики, указанной в учетной политике, требованиям ПБУ 6/01, а затем определить на каком счёте отражаются фактические затраты, которые следует включать в первоначальную стоимость объектов. После выполняется сравнение данных регистров синтетического учета по счетам 01 «Основные средства» и 08 «Вложения во внеоборотные активы».

4. Провести мониторинг достоверности начисления амортизации основных средств, для целей бухгалтерского и налогового учета. Способ начисления амортизации должен быть указан в учетной политике организации. Использование данного способа начисления амортизации по группе однородных объектов осуществляется на протяжении всего срока полезного использования объектов, входящих в эту группу. Проверка проводится согласно данным бухгалтерского учета по начислению амортизации. На стадии анализа начисленной в бухгалтерском учете амортизации эксперт опирается именно на учётную политику хозяйствующего субъекта и способен помочь в решении конкретных задач, таких как:

- Проведение анализа амортизационных объектов;
- Отслеживание достоверности расчёта амортизации;
- Проверка правильности указанной в БУ амортизации;
- Осуществление оценки амортизационной политики, которую осуществляет проверяемая организация.

Изначально отслеживанию подлежит состав основных средств, по которым начисляется амортизация. После этого используя пересчёт норм, которые были определены в момент ввода объекта в эксплуатацию, проводится оценка точности определения норм амортизации основных средств. Эксперту следует удостовериться, что принцип расчета амортизационных норм идентичен требованиям ПБУ 6/01 и учетной политике организации.

5. Осуществить проверку последовательности оформления и отражения в учете операций с основными средствами в пределах договоров залога и аренды, которые были заключены и действий по выбытию основных средств при продаже, безвозмездной передаче, списанию из-за морального и физического износа, ликвидации при авариях или стихийных бедствиях и иных чрезвычайных ситуациях, передаче в виде вклада в уставный капитал других организаций. Следует отметить, что значительное внимание в процессе экспертизы договоров должно быть отведено на данный вид документа, который был заключен в период приобретения прав собственности на объекты капитальных вложений.

Во время ознакомления с договором купли-продажи уместно должное внимание обратить на следующие моменты:

– Провести анализ соблюдения простой письменной формы, проверить подлинность и наличие документации, которая заверяет государственную регистрацию сделки, а также проанализировать, насколько правильно и в каком объёме были заполнены реквизиты, имеются ли соответствующие печати и подписи на проверяемых документах;

– Изучить договорные условия по разграничению отдельных видов договоров купли-продажи, а также условия по переходу прав на собственность. При проверке подрядного договора следует провести анализ отдельных его пунктов, касающихся цены, плана оплаты, выполнения поставленной задачи, используя материалы заказчика. В процессе принятия к учету объектов основных средств, полученных по договору дарения, имеется необходимость указывать их действительную рыночную стоимость, данной процедуре нужно уделить значительное внимание. В ходе ввода в эксплуатацию объектов, которые были получены от вклада в уставный капитал, следует представить документы о согласованной оценке данного вклада между учредителями. Неотъемлемым пунктом является и анализ документов, которые подтверждают рыночную стоимость принимаемых к учету объектов, на правильность их составления (экспертные заключения, справки организаций-изготовителей и др.).

Следует подчеркнуть, что дата принятия объекта к учёту и срок получения экспертного документа не должны отличаться. В случае получения объекта по договору дарения, не имеющего аналогов, его стоимость на рынке определяется в ходе проведения

независимой оценки экспертом. Важным моментом является факт наличия у данного эксперта определенных свидетельств, подтверждающих его квалификацию и независимость, которые следует проверить.

6. Проанализировать и обобщить полученные материалы проверки и сделать соответствующие выводы. Данный этап основывается на проверке следования требованиям определенных положений учетной политики хозяйствующего субъекта при осуществлении инвентаризации. Опираясь на полученную информацию из инвентаризационных описей, сличительных ведомостей, решений руководства по результатам инвентаризации и бухгалтерских справок, устанавливается актуальное время проведения инвентаризации, её полнота и точность отражения её в учёте.

Проводя оценку сохранности и проверку фактических основных средств, следует значительное внимание уделять следующим моментам:

- Наличие приказа о назначении ответственных лиц за сохранность основных средств;
- Имеются ли заключенные договора о полной материальной ответственности;
- Разработана ли материальная ответственность в отношении основных средств, взятых в аренду;
- Имеется ли в помещении пожарно-охранная сигнализация; Существует ли приказ о назначении и составе комиссии по инвентаризации;
- Определён ли в учетной политике организации план по проведению инвентаризации основных средств;
- Осуществляется ли инвентаризация в случае смены материально ответственного лица.

В ходе проведения своей профессиональной деятельности, касающейся конкретной компании, эксперту следует предоставить достоверное мнение об организации сохранности основных средств. Необходимо обратить значительное внимание на качество проведенной инвентаризации и документальное оформление её результатов. В этих целях осуществляется оценка подготовки инвентаризационных описей на качество и проверка соблюдения установленных сроков подведения итогов. Эксперт должен

тщательно ознакомиться с инвентаризационным решением, а также проверить правильность отражения его в учете.

В этом случае нужно удостовериться в следовании положений по бухгалтерскому учету, которые регулируют порядок и сроки проведения инвентаризаций. Инвентаризационный порядок устанавливается главой хозяйствующего субъекта, исключением является обязательная инвентаризация. Проводя оценку точности информации о фактических основных средствах на конкретную дату инвентаризации, эксперт вправе ими воспользоваться. На протяжении всей проверки он может отслеживать сам процесс осуществления инвентаризации, сам непосредственно участвовать в контрольном осмотре основных средств, отслеживать объекты основных средств, подлежащие эксплуатации, которые следует списать, а также имущество, которое не было использовано долгий период времени.

### ***Исследование операций по учету амортизации и ремонта основных средств.***

Амортизация основных средств – это систематическое уменьшение первоначальной стоимости основных средств на всем протяжении его полезного использования. Начисление амортизации по основным средствам, которые находятся у организации в собственности. Амортизацию на основные средства, которые находятся в аренде, начисляет арендодатель. Основные средства, которые находятся в лизинге, по ним начисление проводит лизингодатель либо лизингополучатель.

Началом начисления амортизации следует считать месяц, следующий за месяцем, когда объект основных средств был принят к бухгалтерскому учету. Концом амортизационных начислений считается первое число месяца, которое идет за месяцем полного погашения по объектам основных средств. Производство начисления амортизации происходит до полного погашения стоимости амортизируемых объектов, либо его списания с баланса. Амортизационные начисления необходимо приостановить в следующих случаях:

– Когда объекты основных средств, в данный момент подлежат консервации по решению руководителя предприятия сроком более трех месяцев;

– Когда объекты основных средств находятся на модернизации и реконструкции сроком более двенадцати месяцев.

По применяющимся в целях осуществления нормативно правовых актов РФ о мобилизационной подготовке и мобилизации объектам ОС, являющихся приостановленными и не использующимися при изготовлении различных продуктов, в случае проведения работ либо реализации услуг, во исполнении нужд управления предприятием или в целях оказания хозяйствующим субъектом за определенное вознаграждение во временное владение и пользование или во временное пользование, амортизационные начисления не осуществляются.

Что касается объектов ОС некоммерческих организаций, то по данным средствам проводится подитоживание данных на счете в банке о наличии суммарного износа, который начисляется с использованием линейного способа. При этом начисление амортизации отсутствует.

Относительно жилищного фонда начисление амортизации производится в общеустановленном порядке, в случае учета данного фонда в составе доходных вложений в материальные ценности.

Объекты не подлежащие амортизации, к ним можно отнести следующие:

- Природопользовательные объекты;
- Участки земли;
- Различные коллекции в музеях и объекты, которым присвоен статус музейных предметов и др.

Начисление амортизации производится каждый месяц, в независимости от итога финансово-хозяйственной деятельности организации.

Определение срока полезного использования объектов основных средств играет значительную роль. Сроком полезного использования является тот период времени, на протяжении которого компания получает прибыль от применения ОС. Определение срока полезного использования осуществляется при принятии организацией объекта к бухгалтерскому учету. Определение данного срока осуществляется, опираясь на следующие пункты:

- Физический износ, который является ожидаемым и зависящим от режима использования (число смен), периода ремонтных работ, действий агрессивной среды и естественных условий;



- Ожидаемый срок эксплуатации данного объекта согласно ожидаемой мощности или производительности;
- Наличие законодательных и иных ограничений пользования данным объектом (срок аренды и др.).

Хозяйствующий субъект переоценивает срок полезного использования объекта при совершенствовании изначальных нормативных характеристик работы объекта ОС под воздействием его модернизации либо реконструкции.

Определение срока полезного использования осуществляется налогоплательщиком на дату ввода в эксплуатацию объекта в соответствии с ч.2 ст. 258 НК РФ [65], а также на основании постановления Правительства РФ от 01.01.2020 № 1 [66]. Имущество, подлежащее амортизации следует распределить на десять групп, классифицирующим признаком которых является срок полезного использования.

В соответствии с ПБУ 6/01 (для целей бухгалтерского учета) при амортизации ОС следует воспользоваться следующими способами (рис. 10.2):

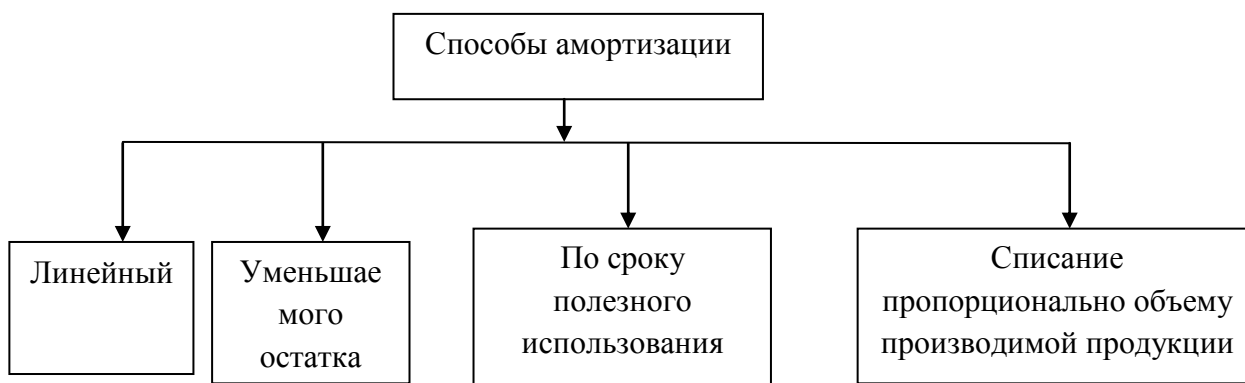


Рисунок 10.2 Способы амортизации

1) линейный (отчисления амортизации рассчитываются, опираясь на стоимость объектов основных средств в начале их покупки и на срок их полезного использования);

2) уменьшаемого остатка (отчисления амортизации рассчитываются, опираясь на остаточную стоимость объекта основных средств на начало периода (отчетного года) и амортизационной нормы, которая исчисляется, опираясь на срок полезного использования данного объекта основных средств и

коэффициента, который устанавливает предприятие, не превышающий 3);

3) списания лет по сумме чисел лет срока полезного использования (отчисления амортизации рассчитываются, опираясь на стоимость объекта ОС при его покупке (т.е. первоначальную стоимость) и соотношения лет, которые остались до окончания срока службы, к сумме чисел лет);

4) списания стоимости пропорционально объему продукции (работ) (отчисления амортизации рассчитываются за каждый отчетный период, опираясь на стоимость объекта ОС при покупке и соотношения фактического объема продукции в натуральном выражении за отчетный период к предполагаемому объему продукции (работ) за весь срок полезного использования объекта основных средств).

Использование первого из перечисленных способов производится в период всего срока полезного использования по группе всех идентичных объектов основных средств.

Размер рассчитанной амортизации в балансе не выделяется в отдельную статью.

Амортизационные начисления вычлняются из первоначальной стоимости основных средств и образуют их остаточную стоимость. В этом случае ОС следует отразить по строке 1150 (120 старый образец) в балансе

Начисленная амортизация вычитается из первоначальной стоимости объектов ОС, образуя остаточную стоимость объектов ОС, по которой основные средства отражаются в балансе по строке 120.

Бухгалтерские записи при начислении амортизации будут иметь следующий вид, представленный в таблице 10.1.

Таблица 10.1 – Бухгалтерские записи при начислении амортизации

	Дебет	Кредит
Начисление амортизации	20, 23, 25, 26, 44	02 – в зависимости от места эксплуатации объекта
Начисление амортизации по объектам основных средств	29	02

## Учет ремонта ОС.

Восстановление ОС осуществляется с помощью их текущего и капитального ремонта, а также модернизации и реконструкции. Все эти действия направлены на сохранность ОС в рабочем состоянии.

Текущий ремонт подразумевает выполнение работ по восстановлению либо замене деталей ОС, пришедших в негодность, а также действий по поддержке средств, подлежащих ремонту, в исправном состоянии. Повторять текущий ремонт следует с периодичностью в календарный год.

Капитальный ремонт подразделяется на: капитальный ремонт оборудования и транспортных средств и капитальный ремонт зданий и сооружений.

Капитальный ремонт оборудования и транспортных средств подразумевает ремонт, при котором осуществляется ремонт различных деталей, полная разборка оборудования, замена либо восстановление всех изношенных деталей.

Капитальный ремонт зданий и сооружений включает в себя ремонт изношенных конструкций, либо замену на более современные, экономичные, что улучшает характеристики ремонтируемых объектов.

Списываются ремонтные затраты ОС в БУ следующими способами:

1. при возникновении расходов происходит перенос на себестоимость выпускаемой продукции;
2. при возникновении расходов принимается в счет будущих расходов, в последующем происходит их равномерное списание на себестоимость выпускаемой ими продукции;
3. списание за счет средств откладываемых на ремонт основных средств, по которым происходит ежемесячное начисление. Для целей БУ в учетной политике предприятия следует выбрать один из приведенных способов.

При ремонте его стоимость не включается в первоначальную, таким образом, не увеличивает её. Ремонтные затраты следует включать в себестоимость готовой продукции.

## **Ремонт собственными силами организации.**

Осуществление ремонтных работ за счёт собственных сил организации следует отражать на таких счетах бухгалтерского

учета как 23 "Вспомогательные производства", 25 "Общепроизводственные расходы" и другие. Данные расходы на ремонт складываются из следующих факторов: цена материалов, комплектующих и запасных частей, оплата работы сотрудников, занятых проведением ремонта; страховые взносы на ЗП; размер амортизации ОС и др. затраты, относящиеся к ремонтным работам.

### **Ремонт подрядным способом.**

В случае осуществления ремонта подрядным способом происходит привлечение организаций и ФЛ со стороны, при условии заключения договора подряда.

В БУ отражение затрат зависит от выбранного способа, к которым относятся:

#### 1. Списание расходов на ремонт, на себестоимость

В данном случае списание расходов осуществляется сразу, что более уместно для небольших компаний, для которых характерно незначительное количество ОС и размер расходов на проведение ремонта. В связи с этим компания в праве произвести их списание на затраты отчетного периода, в котором были проведены данные работы, т.к. эти действия не повлекут за собой резкий рост цен на продукцию, работы и услуги.

Списание расходов на ремонт, на себестоимость в бухгалтерском учете следует отразить проводками, отраженными в таблице 2.

Таблица 10.2 – Бухгалтерские проводки при списании расходов на ремонт, на себестоимость

	Дебет	Кредит
Восстановление основных средств	23/1	10,70,69...
Списание затрат на ремонт после его окончания	23/3,4,25,26...	23/1

#### 2. Списание расходов на ремонт в составе расходов будущих периодов

Данный вид ремонта следует осуществлять в случае проведения его неравными частями на протяжении всего года либо в случае осуществления обязательного значительного ремонта при наступлении непредвиденных обстоятельств (авария и т.п.).

Чтобы затраты на такой ремонт были списаны равномерно, рекомендуется использовать счёт 97 "Расходы будущих периодов", который поможет избежать резкого увеличения стоимости продукции, работ и услуг, в отличие от случая при единовременном списании. В будущем отмеченные издержки могут каждый месяц быть списаны на счета учета затрат на производство (расходов на продажу) равномерно. Пример учета и расчёта представлен в таблице 3.

Таблица 10.3 – Бухгалтерские записи списания расходов на ремонт в состав расходов будущих периодов и пример расчёта

	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Июнь	97	10,70,69,23	75 000
Июль (после окончания ремонта) списание происходит равномерно в течение 9 месяцев	20,23,25,26	97	$75\ 000 : 9 = 8\ 333$
Август	20,23,25,26	97	$75000 : 9 = 8\ 333$

### 3. Создание резерва расходов на ремонт основных средств

Хозяйствующий субъект в праве создать резерв расходов на ремонт ОС, который создаётся в целях равномерного включения будущих издержек на ремонт ОС в затраты на отчётную дату.

В этом случае используется счёт 96 "Резервы предстоящих расходов", на котором учитываются зарезервированные суммы на ремонт, данные об их наличии и движении. По кредиту счёта 96 отражается само создание резервных сумм, а по дебету размер производственных расходов. Примеры бухгалтерских проводок и расчётов указаны в таблице 4.

Таблица 10. 4 – Бухгалтерские проводки создания резерва расходов на ремонт основных средств с примерами расчёта

	Дебет	Кредит	Сумма, руб.
Составление происходит ежемесячно и	20, 23,	96/1	150 000

относится в резерв, в независимости был ли ремонт или нет.	25, 26....		: 12=1250
Осуществлен ремонт в РММ	23/1	10, 70, 69, 23 ...	150 000
Затраты списаны за счет ремонтного фонда	96/1	23/1	120000
Затраты списываются на ремонт основных фондов в расчеты будущих периодов, в случае если имеется недостаток средств на ремонт основных фондов.	97	23/1,2	
При восполнении резерва в дальнейшем происходит списание оставшихся затрат по ремонту основных фондов.	96/1	97	

По окончании отчётного года осуществляется инвентаризация резерва расходов на ремонт основных средств и зарезервированные суммы, которые не были использованы, сторнируются: Дт 20,23,25,26 Кт 96 .

### ***Исследование операций по учету нематериальных активов***

Нематериальные активы на предприятии являются особой разновидностью внеоборотных активов, т.к. их материально-вещественная форма отсутствует. При учёте предприятием нематериальных активов (исключением являются бюджетные организации и кредитные учреждения) следует опираться на конкретные Положения по БУ «Учет нематериальных активов» (ПБУ 14/2007).

Существуют следующие разновидности нематериальных активов (рис. 10. 3)



### Рисунок 10.3 Виды нематериальных активов организации

Судебная экспертиза включает в себя судебную экспертизу нематериальных активов (СЭНА), представляющую собой один из видов специализированной практики, которая охватывает множество специальной информации и способы её использования в качестве судебного эксперта.

СЭНА представляет собой значимую часть в судебном процессе в целях определения истины относительно дел по правам владения, пользования и распоряжения нематериальными активами.

Важность различных основ реализации СЭНА, таких как научно-теоретические и практические, правовые и методологические, выражается в возможности анализировать и группировать полученный научно-методологический багаж знаний в судебно-экспертной сфере и совокупно оценивать проблемы, не поддавшиеся решению, законодательно и с использованием практико-методологического характера. Познание полученного опыта и различной информации в данной области будет способствовать росту эффективной работы правоохранительных органов, законных интересов государства, общества и отдельных граждан.

Предпосылкой к проведению бухгалтерской экспертизы является установление предмета доказывания при неверном отражении на счетах БУ и в отчетности операций, событий, сделок

с нематериальными активами в делах о привлечении к ответственности.

В соответствии с ПБУ 14/2007 «Учет нематериальных активов» в целях принятия объекта к БУ как нематериальный актив одновременно должны исполняться следующие условия:

- объект может принести организации определенную выгоду;
- имеется возможность по выделению объекта от других активов организации;
- объект используется в течение длительного времени (более 12 месяцев);
- организация не планирует продажу объекта в течение 12 месяцев;
- фактическая стоимость объекта может быть определена;
- у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

К нематериальным активам следует отнести:

- произведения науки, литературы и искусства;
- программы для ЭВМ;
- базы данных;
- исполнения;
- фонограммы;
- вещание организаций эфирного или кабельного вещания;
- изобретения;
- полезные модели;
- промышленные образцы;
- топологии интегральных микросхем;
- ноу-хау и т.д.

Предмет СЭНА – различные действия ЮЛ и ФЛ, относящиеся к эксплуатации товарных знаков, логотипов, лицензий, гудвилла, продуктов интеллектуальной собственности, «ноу-хау», способствовавшие нарушению загонных и нормативных прав, которые включают в себе порядок по созданию, учету, а также использования отчетности по использованию и оценки нематериальных активов и лиц владеющих ими.

К объектам судебно-экспертного исследования в такой ситуации следует отнести информативные источники, представляющие собой материалы уголовного или гражданского дела (товарные знаки, логотипы, лицензии и т.д), а также первичные документы, содержащие права на владение и



применение данных актов (государственные регистрационные документы, договора, публикации и т.д.).

СЭНА имеют ряд следующих задач:

1. установление прав на использование и владение на нематериальный актив;
2. установление правильно ли отражены нематериальные активы в договорах и отчетной документации;
3. установление правильно ли была проведена оценка стоимости нематериального актива, а также его стоимость в общей стоимости организации;
4. установление оценки стоимости интеллектуальной собственности при залоге, страховании, а также реализации инвестиционных проектов;
5. установление стоимости определенных нематериальных активов при производстве взаиморасчетов с обладателями прав на нематериальные активы и осуществления необходимых платежей по ним;
6. отвечать на все специальные вопросы органов, которые проводят расследования по делам связанных с использованием нематериальных активов.

В ПБУ 14/2007 представлен перечень условий (важным моментом является их одновременное выполнение) необходимых для учета объекта в составе нематериальных активов (НМА):

- объект может принести организации экономическую выгоду. Он может быть использован при производстве продукции, для управленческих нужд;

- организация получает экономические выгоды от нематериального актива в будущем при условии соблюдения правил по правильному оформлению документов, которые подтверждают его существование и имеются права на его использование;

- объект возможно выделить от других активов организации;

- объект может использоваться в течение длительного времени (срок его службы превышает 12 месяцев);

- организация не планирует выбытие данного объекта в течение 12 месяцев;

- первоначальная стоимость объекта может быть определена достоверно;

- у объекта отсутствует материально-вещественная форма.

Из п. 4 ПБУ 14/2007 следует, что если все вышеупомянутые условия выполняются одновременно, в составе нематериальных активов могут быть учтены: произведения науки, литературы и искусства; программы для ЭВМ; изобретения; полезные модели; селекционные достижения; секреты производства (ноу-хау); товарные знаки и знаки обслуживания; деловая репутация, возникшая в связи с приобретением предприятия как имущественного комплекса (в целом или его части).

В п. 5 ПБУ 14/2007 говорится про единицу БУ НМА (инвентарный объект). Таковым признаётся система прав, которая возникает из 1 охранного либо иного документа, которые были созданы для конкретных самостоятельных функций.

Нематериальные активы принимаются к БУ исходя из их стоимости по факту (первоначальной стоимости) на момент принятия к учёту, что описывается в п. 6 ПБУ 14/2007. Фактическая (первоначальная) стоимость НМА – это денежная сумма, которая равна величине оплаты в денежной либо другой форме, либо величине кредиторской задолженности, которая начислена либо уплачена при приобретении или создании НМА и соответствует условиям для запланированных целей. Порядок образования данной стоимости опирается на п.п. 8 - 14 ПБУ 14/2007 и устанавливается исходя из того, каким способом данные НМА поступили в данный хозяйствующий субъект.

Учетную первоначальную стоимость НМА изменять запрещено. Лишь в случае обесценивания либо переоценки НМА она может меняться (п. 16 ПБУ 14/2007). Разделом 3 ПБУ 14/2007 определён порядок последующей оценки НМА.

Компания самостоятельно решает, какой срок полезного использования (в месяцах) присвоить объекту НМА на момент принятия его к учёту. Срок полезного использования нематериального актива предполагает под собой промежуток времени, на протяжении которого компания планирует пользоваться данным НМА и получать от этого экономический результат. В п. 26 ПБУ 14/2007 говорится о том, что срок полезного использования должен определяться на основании срока действия прав организации на результат ее интеллектуальной деятельности или как средство контроля над активом, в течение которого

предполагается его использование и получение экономической выгоды. Согласно ПБУ 14/2007 принято разделять НМА на:

1. НМА с определенным сроком полезного использования;
2. НМА с неопределенным сроком полезного использования.

Согласно п. 27 ПБУ 14/2007 требуется каждый год проводить проверку сроков полезного использования нематериальных активов на необходимость его уточнения. Помимо этого, каждый год необходимо анализировать обстоятельства, подтверждающие отсутствие возможности точно установить срок полезного использования НМА.

Амортизационные начисления определяются с помощью одного из трёх способов, которые описаны в п. 29 ПБУ 14/2007:

1. линейный способ;
2. способ уменьшаемого остатка с использованием повышающего коэффициента (не выше 3);
3. способ списания стоимости пропорционально объему продукции (работ).

Проверять данные способы на его уточнения также имеется необходимость.

Порядок начисления амортизации описан в п. п. 31 и 32 ПБУ 14/2007, согласно которому начисления производятся с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия нематериального актива к БУ, до конечного погашения стоимости данного актива или его списания с учёта. А с 1 числа месяца, следом за месяцем погашения либо списания НМА завершаются начисления амортизации. На момент всего срока полезного использования НМА приостановление амортизационных начислений невозможно.

В п. 34 ПБУ 14/2007 описывается вариант списания стоимости нематериального актива в связи с его выбытием и невозможностью породить экономическую выгоду в перспективе. На момент списания НМА осуществляется и списание начисленной амортизации. Прибыли и издержки от выбытия следует отразить на момент, к которому они относятся и отражаются в качестве прочих доходов и прочих расходов, при отсутствии исключений в НПА по БУ. Существуют определённые правила учета доходов и расходов, которые описаны в Положениях по бухгалтерскому учету "Доходы организации" ПБУ 9/99, "Расходы организации" ПБУ 10/99, утвержденные Приказами Минфина России от 6 мая 1999 г. NN 32н и 33н соответственно.

Данные о факте существования и перемещении нематериальных активов отражаются на счёте 04 "Нематериальные активы", специально созданном для данных задач, планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкцией по его применению, утвержденной Приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. N 94н.

Принятие к БУ нематериальных активов по первоначальной стоимости отражается по дебету счета 04 "Нематериальные активы" и кредиту счета 08 "Вложения во внеоборотные активы". Затраты на приобретение НМА отражаются на субсчете 08-5 "Приобретение нематериальных активов".

Амортизационные начисления по нематериальным активам могут отражаться на счёте 04 "Нематериальные активы" или на счёте 05 "Амортизация нематериальных активов". При использовании счёта 05, бухгалтерская проводка по начислению амортизации будет выглядеть следующим образом: **по кредиту счёта 05 в корреспонденции с дебетом счетов учета затрат на производство (расходов на продажу).**

На момент выбытия стоимость нематериальных активов, которая была учтена на счёте 04, уменьшается на сумму амортизации, начисленной за время использования актива (с дебета счета 05). Остаточная стоимость списывается со счета 04 на счет 91 "Прочие доходы и расходы".

### ***Исследование операций по учету амортизации нематериальных активов***

Одной из многосоставных частей внеоборотных активов являются нематериальные активы предприятия.

Положение по бухгалтерскому учету «Учет нематериальных активов», утвержденным приказом МФ РФ от 27.12.2007 г. № 153н (ПБУ 14/07) [67] регламентирует учет НМА.

Объекты приняты к БУ как НМА при одновременной реализации конкретных требований, которые содержатся в п. 3 ПБУ 14/2007, а именно:

1. у объекта отсутствует материально-вещественная форма;
2. первоначальная стоимость объекта может точно определиться;
3. возможность отделений от других объектов организации;

4. используется при осуществлении работ, а также для управленческих нужд;
5. присутствие у организации прав на объект, который в дальнейшем способен принести прибыль, либо другую выгоду. Данные права должны подтверждаться соответствующими документами на существование данного актива либо права на его использование;
6. Может использоваться в течение длительного периода времени (более 12 месяцев);
7. организация не планирует осуществление продажи объекта в течение 12 месяцев.

Согласно данным требованиям ПБУ 14/2007 описывает ряд объектов, которые вправе быть отнесенными к НМА:

- исключительные права патентообладателя на данное изобретение, либо на промышленный образец;
- исключительные права на программное обеспечение и базы данных;
- исключительные права на товарный знак;
- секреты производства;
- деловая репутация.

К НМА не относятся:

- понесенные расходы на создание юридического лица;
- деловые качества сотрудников организации.

Объекты интеллектуальной собственности делят на три группы:

- промышленные объекты собственности;
- авторские права на объекты;
- индивидуальные качества организации.

К объектам промышленной собственности следует отнести: исключительное право патентообладателя на изобретение, промышленный образец, полезную модель, селекционные достижения.

Под изобретением понимается результат техники в какой-либо области, который относится к продукту или способу (процессу) реализации работ над материальным объектом, используя материальные средства.

Определение понятия промышленный образец представляет собой художественно-конструктивный результат продукта,

который устанавливает его облик снаружи, отличительные новинки, индивидуальность.

Под полезной моделью понимается разумное производство комбинированных элементов продукта.

Селекционным достижением является выведение принципиально нового вида растений либо пород животных с наличием конкретных специфических особенностей, присущих только им.

К объектам авторского права относят: исключительное авторское право на программы для ЭВМ, базы данных, имущественное право автора или иного правообладателя на топологии интегральных микросхем.

Программы для ЭВМ характеризуются независимой моделью представления комплекса данных и команд, созданные в целях работы ЭВМ и иных компьютерных систем для извлечения конкретного результата.

База данных – это независимая модель представления и кооперации комплекса информации, которая упорядочена так, чтобы такая информация может быть обнаружена и обработана используя электронную вычислительную машину (пример: «Консультант Плюс», «Гарант» и др.).

Под топологией интегральной микросхемы понимается закрепленное на материальном носителе пространственно-геометрическое размещение системы частиц единой микросхемы и связей между данными частицами.

Интегральная микросхема характеризуется как законченный либо промежуточный микроэлектронный продукт, созданный в целях осуществления работы электронной схемы, а также её частиц и связей, которые целостно связаны в объеме и/или на поверхности материала, с помощью которого сделан продукт.

Средства индивидуализации включают: исключительное право владельца на товарный знак и знак обслуживания, наименование места происхождения товаров.

Товарные знаки и знаки обслуживания являются символом, который является индивидуальным для продукта, осуществляемых работ либо предоставляемых услуг ЮЛ или ФЛ.

Наименованием места происхождения товара является символика, которая содержит в себе новое или вошедшее в историю название страны, местности либо иного

землеописательного объекта или происходящее от данного названия и ныне ставший узнаваемый от применения такого названия в отношении продукта, отличительные характеристики которого являются определяющими для такого землеописательного объекта, условиями природы и/или людскими факторами.

В 2 ПБУ 14/2007 установлен список объектов, неподлежащих квалификации как НМА:

- работы которые не принесли положительного результата в проведенном исследовании;
- до конца не оформленные и не законченные научные работы;
- финансовые вложения.

К нематериальным активам также не относятся интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация и способность к труду, т.к. они неразрывно связаны со своими носителями и не могут использоваться без них.

Начиная с 01.01.2002 года непосредственно для целей налогового учета НМА делятся на амортизируемые и неамортизируемые как и ОС.

В таких же целях НМА могут быть определены как амортизируемое имущество на основании установленных НК РФ условий.

На основании п. ст. 256 НК РФ амортизационным имуществом может быть призвано, то имущество, которое находится у организации на праве собственности и используется для получения дохода, стоимость в дальнейшем будет погашаться путем начисления амортизации.

Имущество, подлежащее амортизации может признаваться имущество со сроком полезного использования более 12 месяцев и стоимостью более 100 т.р.

Следовательно, нематериальными активами, подлежащими амортизации, являются итоги умственной работы и другие объекты умственного имущества, имеющие первоначальную стоимость более 100 000 руб., лежащие у хозяйствующего субъекта на праве собственности, применяемые в целях получения прибыли и их стоимость погашается с помощью амортизационных начислений.

Полагаясь на п. 3 ст. 257 НК РФ к НМА не следует относить:

- научно-исследовательские работы, которые не принесли положительных результатов;
- деловые качества сотрудников организации.

НМА подлежат учёту и отражаются в отчетности в денежной оценке. Используются 3 вида НМА в БУ: фактическая (первоначальная) стоимость, восстановительная и остаточная стоимость.

НМА согласно виду фактической (первоначальной) стоимости следует применять к БУ. Система образования фактической (первоначальной) стоимости складывается из способа поступления НМА.

Первоначальная стоимость НМА, которые были получены за плату, складывается относительно расходам на их приобретение, за вычетом налога на добавленную стоимость и других возмещаемых налогов (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

В п. 8 ПБУ-14/2007 определён список фактических расходов на приобретение НМА (рис. 10.4):





## Рисунок 10.4 Список фактических расходов на приобретение НМА

В состав фактических издержек на приобретение и создание нематериальных активов не входят общехозяйственные, а также подобные расходы, за исключением моментов, когда они взаимосвязаны с получением данных активов.

Список основных фактических расходов на приобретение и создание нематериальных активов рассматривает вероятность включения в первоначальную стоимость нематериальных активов либо других издержек, которые имели связь с их получением и изготовлением, т.е. является открытым.

Следовательно, на момент получения НМА есть вероятность возникновения дополнительных издержек, касающихся доведения данных активов до состояния эксплуатации в заранее установленных целях (заработная плата работников, занятых данным видом работы; отчисления на социальное страхование и обеспечение и другие издержки). Дополнительные издержки увеличивают первоначальную стоимость НМА.

В случае наличия в договоре пункта об отсрочке либо рассрочке платежа при покупке НМА, фактические издержки отражаются в БУ в полной сумме кредиторской задолженности.

При создании НМА компанией самостоятельно их фактическая стоимость рассчитывается, учитывая все расходы на изготовление данного НМА по факту (материальные ресурсы израсходованные, ЗП работников, услуги сторонних организаций, патентные пошлины, связанные с получением патентов, свидетельств и т. п.), не включая НДС и другие возмещаемые налоги (кроме случаев, предусмотренных законодательством РФ).

НМА считаются созданными в случае, если:

- исключительные права получены в результате интеллектуальной деятельности выполняемой по заданию работодателю;
- исключительные права, полученные автором изобретения по договору с заказчиком, который является его работодателем;
- свидетельство на товарный знак, которое выдано на имя организации.

Стоимость НМА по факту, которая внесена в счет вклада в уставный капитал компании, рассчитывается, по денежной оценке НМА, которая была согласована между учредителями данной компании при условии отсутствия других требований, предусмотренных законами Российской Федерации.

При получении НМА компанией безвозмездно, её фактическая стоимость рассчитывается относительно рыночной стоимости на момент принятия к учёту.

Текущая рыночная стоимость НМА – это размер денег, которые были бы получены в случае продажи актива на момент установления текущей рыночной стоимости. Её установка может быть проведена с помощью экспертной оценки.

Стоимость НМА по факту, которая была получена на договорной основе с условием оплаты неденежными средствами, устанавливается относительно размера стоимости имущества, которое было передано либо которое подлежит передаче предприятию.

При оценивании НМА на момент получения которых, стоимость была установлена в иностранной валюте определяется в рублях с помощью пересчёта валюты других государств по курс ЦБ РФ на момент приобретения актива.

Стоимость НМА по факту устанавливается на дату принятия к учёту, её изменение невозможно, за исключением определённых законодательством РФ случаев. Например, при переоценке либо обесценивании НМА. Переоценка может производиться не более одного раза в год по текущей рыночной стоимости. И НМА, подвергнутые переоценке в дальнейшем должны быть переоценены постоянно, в целях сравнения размера стоимости, отражённой в БУ и текущей рыночной (не должны значительно отличаться). Переоценка осуществляется за счёт пересчёта их остаточной стоимости.

Под остаточной стоимостью НМА понимается стоимость НМА по факту без учёта амортизационных начислений. В балансе НМА учитываются именно по остаточной стоимости.

В ходе производства НМА морально изнашиваются. Начисление износа осуществляется в основном в целях возникновения ресурса, с помощью которого можно будет погасить

стоимость НМА, включая в амортизационные начисления, производственные расходы либо издержки обращения.

Изначально НМА отражается в качестве актива по стоимости первоначальной без учёта амортизации, которая была накоплена.

Данный счёт является регулирующим, пассивным, контрактивным. Кредит отражает остаток износа на начало месяца, износ начислений за текущий месяц и остаток износа на конец отчетного месяца. По дебету счёта производится списание износа НМА. Амортизационные начисления по НМА учитываются каждый месяц исходя из конкретных норм, которые рассчитываются относительно первоначальной стоимости и срока предполагаемого полезного использования НМА.

Определение суммы НМА, подлежащей амортизации, осуществляется исходя из срока полезной службы, который был оценён наилучше. Однако надёжность оценки снижается с увеличением данного срока. Из стандартов БУ следует, что срок полезной службы нематериального актива не должен превышать срока деятельности предприятия с момента готовности нематериального актива к использованию, если иное не предусмотрено законодательством РФ или договором.

Под сроком полезной службы можно понимать продолжительность эксплуатации НМА предприятием либо число единиц продукции или аналоговых единиц, которые предприятие предполагает извлечь от эксплуатации НМА. Иначе говоря, срок полезной службы можно охарактеризовать как:

- возможность эффективно распоряжаться и управлять данным активом;
- жизненный цикл для аналогичных товаров, который определяется на основании данных полученных на основании технологического или другого устаревания;
- юридические либо другие ограничения на использование актива;
- зависимость от срока полезного использования других активов;
- уровень затрат который необходимо понести для получения дальнейших выгод от использования данного актива.

Кроме того, чтобы оценить срок полезной службы, приобретенного товарного знака, руководству компании рекомендуется принимать к сведению следующие моменты:

- какая репутация у товарного знака на рынке;
- какой возраст у товарного знака;
- имеется ли способность по эффективному применению данного товарного знака;
- где присутствует данный товарный знак;
- какой ожидается экономический эффект от использования данного товарного знака.

Каждой организации следует разрабатывать разумный срок использования по НМА каждого вида. В расчете должно быть обоснованно применение того или иного срока их полезного использования.

- по нематериальным активам, по которым существует возможность по определению срока использования товарного знака. Срок полезного использования указывается в патенте;
- в случаях, когда отсутствует возможность по определению срока полезного использования товарного знака. Тогда такой срок устанавливается на период не более 10 лет;
- материальные активы, приобретенные организацией, в Уставе которой прописан срок действия данной организации.

Срок эксплуатации объекта по нормам часто используется, опираясь на факт того, что без поддержки юриста продление амортизационного периода является ненадежным. В большинстве случаев жизнь актива по экономическим соображениям представляется более короткой жизни нормативной, что подтверждает износ актива в моральном плане и частым колебанием ситуации на рынке. Поэтому срок службы, именно в экономическом плане, выступает определяющим. Установить срок полезной службы НМА достаточно сложно. Любой объект в какой-то степени является особенным, к тому же, намного сложнее обосновать капитальные вложения в НМА, чем в материальные. Именно в этих целях амортизационные начисления выражаются в равномерном распределении прибыли для минимизации колебания прибыли в результате неодинаковых издержек при покупке НМА. Начало амортизации по НМА осуществляется с первого числа месяца, следующего за месяцем принятия объекта к БУ, и начисляют до полного погашения стоимости этого объекта либо выбытия этого объекта. Прекращением таких начислений является первое число месяца, следующего за месяцем полного погашения стоимости этого объекта или списания его с БУ.

На момент выбытия НМА их сумма в размерах накопленных сумм амортизационных отчислений списывается с дебета счета 2740 «Амортизация и обесценение прочих нематериальных активов» в кредит счета 04 «Прочие нематериальные активы».

Начисление амортизации НМА осуществляется с помощью следующих методов:

- метод списания стоимости пропорционально объему выполненных работ (производственный);
- метод уменьшающегося остатка;
- прямолинейный (равномерный) метод.

Использование метода списания стоимости пропорционально объему выполненных работ применим по отношению к нематериальным активам, участвующим в создании единицы продукции (лицензионное соглашение на производство товара и т. п.). При данном методе расчёт амортизации осуществляется на основе натурального показателя объема продукции по факту и соотношения первоначальной стоимости НМА и планируемого охвата работ (продукции) за установленный срок полезного использования НМА.

Метод уменьшающегося остатка используется относительно стремительно устаревающих НМА, отстающих от технического прогресса.

Прямолинейный (равномерный) метод – наиболее оптимальный. Амортизация начисляется, опираясь на первоначальную стоимость НМА и срок полезной службы. В качестве исключения могут существовать убедительные доказательства в пользу другого метода начисления амортизации по сравнению с прямолинейным (равномерным) методом, исчисляемым по формуле:

*Ежемесячная сумма амортизации = первоначальная стоимость / нормативное число месяцев*

Амортизация начинает начисляться с периода времени, когда НМА можно эксплуатировать в соответствии с поставленными задачами.

Размер амортизационных начислений рассчитывается с учетом вычета ликвидационной стоимости и, как правило, учитывается как издержки в случае не включения её в балансовую стоимость другого актива. Однако начисление амортизации не

приостанавливается за весь период полезного использования НМА, за исключением случаев консервации.

Каждый раз при составлении финансовой отчётности срок полезной службы и метод расчёта амортизации пересматриваются. Срок начисления амортизации должен быть изменен в случае отличия планируемого срока полезной службы НМА от его оценок в прошлом. Что касается метода начисления амортизации, то его следует поменять при большом изменении в ожидаемой модели потребления экономических выгод от использования актива.

Организация должна получать конкретные прибыли и доходы от эксплуатации НМА на протяжении всего срока их полезного использования. До того промежутка времени, пока организация получает данные прибыли считается, что НМА справляются со своей целеполагающей функцией, в обратном случае – это балласт, нереальные активы, «засоряющие» баланс. Данную аксиому следует учитывать при определении норм их амортизации и сумм амортизации, подлежащих включению в издержки производства или обращения.

Амортизация прекращает начисляться после полного погашения первоначальной стоимости НМА.

Обоснованность включения в расходы компании или издержки обращения амортизации НМА, и вообще, реальность финансовых результатов работы организации обуславливается правильностью и обоснованностью установления срока полезного использования НМА. Такие расчёты проверяются налоговыми органами и аудиторами.

Чтобы определить размер амортизации НМА за месяц и с начала года используют «Ведомость начисления амортизации нематериальных активов».

Отличительной чертой НМА выступает многократное их использование. Но всё же период из работы имеет свои ограничения: износ и срок полезного применения.

Под износом нематериальных активов следует понимать постепенную утрату ими своей стоимости или полезного использования с соответствующим переносом ее на издержки производства.

## **Контрольные вопросы**

При проведении проверки по основным средствам, какие процедуры должен соблюсти эксперт

На что необходимо обратить внимание при производстве исследования договора купли-продажи

Определение амортизации основных средств

В каких случаях приостанавливается амортизация основных средств

Какие объекты не подлежат амортизации

Перечислите способы амортизации

Перечислите виды нематериальных активов

Исследование операций по учету амортизации нематериальных активов

Как происходит амортизация нематериальных активов

## **Тема 11 Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами**

### ***Теоретические основы экспертного исследования операций с МПЗ***

При проведении экспертного исследования операций с материальными ценностями (МЦ) объектами такого исследования выступают:

– получение МЦ от подрядчика в количественном и качественном виде;

– осуществление приёма МЦ на момент его передвижения между цехами, между членами компании, которые отвечают за данные МЦ материально, а также складами и производством;

– безопасность МЦ и фиксация ответственности лица в материальном плане происходит исследование по показателям БУ является ли складское помещение безопасным для хранения МЦ (присутствие приборов для изменения веса и время их клеймения, оборудования складов стеллажами, полками, шкафами, контейнерами, противопожарным оборудованием). Также

осуществляется проверка системы и техники безопасности и т.п. При фиксации материальной ответственности экспертиза осуществляет проверку по информации в договорах о материальной ответственности, которые были заключены между руководством организации и конкретным лицом;

– расходные нормативы материалов на осуществление производства и их соблюдение – экспертиза проводит проверку рациональности установленных норм, а также их использовании в лимитно-заборных картах и расходно-материальных ведомостях и на побуждение к сокращению издержек на производство продукции, выполнении работ и услуг;

– брак и порча МЦ и тары – происходит изучение самой причины, повлекшей неблагоприятную ситуацию, объем понесённых расходов вне производства, а также устанавливаются работники, которые являются ответственными за данные потери;

– документы первичного учёта МЦ анализируются экспертизой на факт достоверности указанных в них хозяйственных операций;

– БУ и отчётность проверяются на достоверность указанной в них информации, фиксация ответственности за определенные ценности в материальном плане, контролирования операций по приёму и расходованию материалов;

– Недостача МЦ и понесенные потери, которые были обнаружены в процессе ревизии, их действительность, а также ответственные лица – экспертиза обобщает анализ иных объектов, при котором в процессе ревизии были обнаружены потери, проводит проверку подтверждения данных потерь в БУ и с использованием иных полученных доказательств; изучает верное определение материально ответственных определенных лиц и размер возмещения таких потерь.

При проведении экспертного исследования операций с МЦ источниками информации являются нормативная, а также фотографическая информация (рис. 11.1):

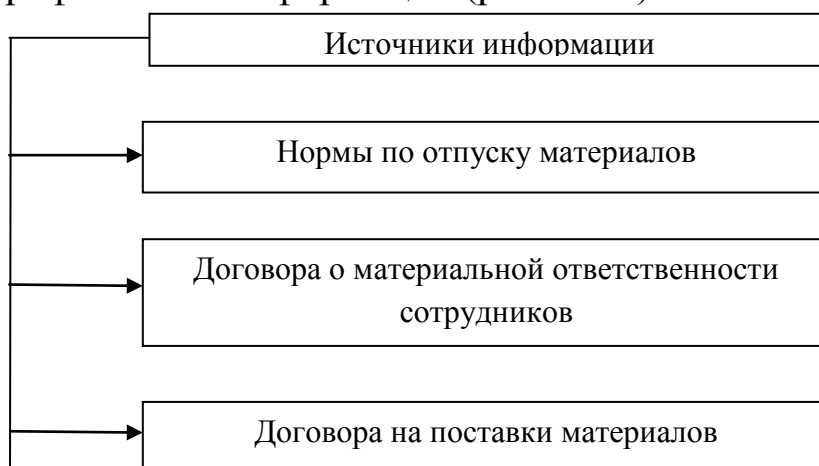




Рисунок 11.1 Источники получения информации при проведении исследований по операциям с МЦ.

На момент осуществления такой экспертизы происходит анализ актов ревизии, а также различных проверок МЦ, проведенных конкретными органами контроля и данные, полученных от правоохранительных органов. Такие информативные источники являются дополнительными для судебно-бухгалтерской экспертизы и анализируются при использовании встречных проверок, взаимного контроля операций и других документальных методических приемов.

Экспертиза занимается изучением системы текущего контроля за безопасностью и расходом МЦ, выполнением своих обязанностей работниками, ответственными за МЦ материально, сроков проведения инвентаризации, а также качество и безопасность по сохранности МЦ.

Экспертное исследование операций с МЦ включает в себя различные методические приёмы с использованием конкретных экспертных процедур.

Расчётно-аналитические методические приёмы целесообразно использовать при реализации экспертом процедур на электронной вычислительной машине (в том числе и оптимальный вариант раскроя сырья и материалов). Такие методы включают в себя:

- экономический анализ;
- аналитические и статистические расчеты;
- экономико-математические методы.

Экономический анализ используется при равномерной поставке материалов в организацию, установлении несоответствия

нормативам при расходовании сырья и определении причин, обуславливающих его перерасход и т.п.

Аналитические и статистические расчёты используются в работе, прибегая к помощи вычислительно-расчетных и логических процедур. Создаются сличительные ведомости, таблица сопоставления расхода сырья и их накопления за конкретное время, определяется наличие технологических нарушений в производственных подразделениях на линиях конвейера и т.п.

Экономико-математические методы способствуют обнаружению перерасходов материалов различного вида, а также сырья в цехах для заготовки при раскрое тканей, а также на другой перерасход.

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций с материальными ресурсами при крайне важности использует выводы товароведческих экспертиз относительно качества сырья и материалов, технологических экспертиз – в части технологии обработки сырья, полуфабрикатов и изделий, изготовления продукции, соответствие продукции израсходованному сырью и др.

Взаимный контроль операций с материальными ценностями рассматриваемой экспертизой изучается с помощью сопоставления лимитно-заборных карт и ведомостей раскроя сырья в цехах заготовки, а также маршрутными картами по технологическим линиям и накладным.

Следует обозначить закономерности отражения признаков следов преступной деятельности, проявляющиеся в отчётности бухгалтеров.

Не вовремя подготовленный отчет на принятые доверенности на приобретение МЦ от подрядчиков. Если работником службы снабжения организации была получена доверенность на получение МЦ от подрядчиков, и он в течение долгого промежутка времени не дал никакого ответа на такую доверенность, то такие действия могут быть признаны как признак хищения МЦ, на которые была выдана доверенность.

Различные несоблюдения правил по ведению регистров БУ в большинстве случаев сводятся к несоответствию данных аналитического и синтетического учета или сопоставимых данных по отчетным периодам. Что является одним из оснований недостач или хищений. Например, при получении МЦ бухгалтер делает запись по дебету счета 10 "Материалы", а заведующая складом не

приходует их вообще или приходует на меньшую сумму. Что является наглядным примером несоответствия между данными аналитического и синтетического учета по счету 10 "Материалы".

В отдельных случаях используется неверная корреспонденция счетов для сокрытия в учёте хищения, которое было совершено путём сговора бухгалтером и материально ответственного лица. Например, были получены МЦ, которые должны быть учтены по дебету счета 10 "Материалы" и списаны с кредита счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Но делается следующая запись - дебет счета 26 "Общехозяйственные расходы", кредит счета 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками". Таким образом, стоимость МЦ по учету будет списана на расходы и созданы условия для хищения.

Разногласие в учётных регистрах в данных на конец отчётного года и на начало следующего возникает в случае укрывательства правонарушения в отношении хищения МЦ, так как работник, материально отвечающий за данные МЦ заведомо неверно производит перенос остатков "на конец периода" из одного материального отчета в остатки "на начало периода" в новый отчёт по позициям МЦ, которые были похищены. С данным хищением можно столкнуться и в случае хищения денег из кассы с использованием такого метода.

В случае сокрытия МЦ с использованием способа, указанного выше часто выявляются расхождения и между информацией в аналитическом и синтетическом БУ. Примером может служить ситуация, при которой остаток материалов на начало месяца, допустим, по синтетическому счету 10 "Материалы" будет выше остатка данных материалов по данным материального отчета.

Возможно возникновение разногласия между взаимосвязанными данными на разных счетах БУ, которое может образоваться в случае участия в хищении бухгалтера или в случае его недобросовестной работы. Примером служит ситуация, когда заведующий склада имея цель похитить МЦ, свою копию расходного документа дополняет некими записями на отпуск МЦ по позициям, но на деле данного отпуска не производилось, тогда расход на счёте 10 "Материалы" не будет соответствовать приходу на счёте 20 "Основное производство", расход будет больше. В таком случае может сложиться ситуация, что бухгалтер, отвечающий за учёт материалов взаимодействует с материально

ответственным лицом, совершая противоправное деяния, но в тот же момент бухгалтер, отвечающий за производственный учёт, к этому не причастен. Следует отметить, что при этом перепроверяться будет и синтетический, и аналитический учёт.

Несоответствие фактических и плановых показателей, нормативных или расчетных, неоправданные изменения в динамике отдельных расчетных показателей. Например, в случае при хищении сырья и материалов в промышленном, строительном, сельскохозяйственном производстве и общественном питании, и списании таких похищенных материалов на производственные издержки, возрастёт их суммарный расход на единицу продукции против нормативного расхода, который предусмотрен технологическими картами. Однако, даже при похищении материалов в ходе нарушенного технологического процесса, недоработанных норм технологии противоречивости между расходами материалов по факту и по плану в конечном счёте возможно и не будет.

В то же время, факторов, отражающих преобладание расхода по факту над нормативным расходом большое множество. Такие факторы могут появляться и не только при похищении МЦ и бесхозяйственной эксплуатации материалов.

Хищению и возникновению вопроса о сохранности МЦ может способствовать инвентаризация, которая не была проведена в определенные сроки либо проведена формально.

Также следует насторожиться в случае, когда работник, являющийся материально ответственным лицом, на протяжении долгого периода времени (несколько лет) не воспользовался отпуском во избежание процесса приемки-передачи МЦ при уходе в отпуск, так может быть выявлена недостача.

### **Экспертизу материально-производственных запасов (МПЗ) принято разделять на 3 части:**

1. Проверка наличия и сохранности материально-производственных запасов:
  - проверяют правильность перенесения остатков на будущий период по счетам;
  - проводят сопоставление финансовой отчетности и бухгалтерской;

- анализируется правильность ведения синтетического и аналитического учета по МПЗ;
- проверяется, каким образом оформлены документы;
- проверяется порядок нормирования МПЗ;
- проверяется отражение операций по бухгалтерскому учету, а также сверка синтетического учета с карточками складского учета;
- проверяется правильность списания израсходованных МПЗ на производимую продукцию;
- проверяется процесс проведения закупок;
- проверяется сроки проведения инвентаризации, а также ее отражение в учете.

## 2. Проверка движения материально-производственных запасов:

- проверяются документы по движению МПЗ;
- проверяется правильность оприходования МПЗ при их покупке либо при безвозмездном получении;
- проверяется правильность списания прибыли при продаже МПЗ;
- проверяется правильность оприходования полученных материалов при ликвидации основных средств;
- проверяется правильность оформления забалансового учета МПЗ, которые находятся на ответственном хранении.

## 3. Проводится определение правильности налогообложения материально-производственных запасов:

- правильность отражение НДС при покупке МПЗ, а также применение налогового вычета;
- правильность начисления НДС при его реализации;
- правильность формирования первоначальной стоимости МПЗ для налогового учета;
- правильность отнесения к затратам расходов на МПЗ;
- правильность списания МПЗ методами, которые указаны в налоговой политике для налогового учета;
- правильности формирования доходов полученных от продажи МПЗ.

Методика организации бухгалтерской экспертизы собственного капитала (СК).

При реализации судебно-бухгалтерской экспертизы собственного капитала (СБЭ СК) опираются на общие правила и

принципы осуществления судебно-бухгалтерской экспертизы, которая включает:

- Проверки полноты и точности раскрытия информации о нераспределенной прибыли (убытка) в отчетности;

- Изучение состава расходов, произведенных за счет собственных средств;

- Источники направления собственных средств согласно решению общего собрания;

- Включение суммы переоценки выбывающего имущества в состав нераспределенной прибыли.

В конце проведенной проверки составляется заключение по обычным правилам и нормам.

## *Исследование операций по учету и оценке МПЗ*

Под понятием «экспертиза» понимается проведение анализа по определенному вопросу, для ответа на который требуются специальные знания и умения, завершением которой является составление мотивированного заключения.

СБЭ – это сам процесс исследования, заключающийся в поиске достоверных фактов хозяйственных правоотношений, целью которого является составление правоохранительными органами истинного мнения. Решение об использовании СБЭ принимает следователь в зависимости от обстоятельств дела.

Проведение экспертизы по всем установленным правилам, а также в установленные сроки помогает завершить расследование дела своевременно. Следование криминально-процессуальным нормам законодательства на момент назначения и осуществления СБЭ, верное применение следователем таких экспертиз помогает в раскрытии правонарушений, в определении фактических объемов понесенных потерь и их возмещение виновными лицами, утверждению нужных действий, направленных на сохранность собственности.

СБЭ включает в себя 4 группы задач.

1. Заключается в создании закономерности оприходования и списания МЦ и денежных средств. В таком случае БЭ определяет:

- обоснованно ли были списаны материальные ценности;
- правильно ли в учете отражены операции по учету материальных ценностей;
- обоснованно ли начисление, списание и выплата денежных средств.

2. Определение присутствия либо отсутствия МЦ и денежных средств. В таких обстоятельствах БЭ занимается не только установлением наличия либо отсутствия недостачи или излишков, но и её (их) размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также всевозможные методы укрывательства недостачи (излишков) МЦ и денежных средств либо иного вида материального ущерба в БУ.

3. Заключается в установлении точности ведения БУ, отчетности и осуществлении контроля для определения следующих действий:

- соответствия в бухгалтерских документах отражения хозяйственных операций, которые должны соответствовать нормативным актам по бухгалтерскому учету и отчетности;
- проверка правильности по оформлению, хранению, приему и реализации материальных ценностей и денежных средств;
- выявление недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета, которые способствовали образованию недостач и необоснованному списанию денежных средств, а также причинению другого материального ущерба;
- применения необходимых методов при производстве контроля, ревизии либо другие способы контроля для установки фактов недостач либо излишков материальных ценностей.

4. Определение работников, которые несут материальную ответственность за МЦ и денежные средства и лиц, на которых возложена ответственность за нарушение правил ведения учета и контроля. В таком случае БЭ призвана установить:

– круг материально ответственных лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостач (излишков), необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства;

– круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

При проведении СБЭ эксперт в лице бухгалтера способен помочь в решении и иных вопросов, которые не имеют никакой связи с нарушением правил БУ и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для такого нужно использование его специальных познаний.

СЭБ имеет свои основания для её проведения:

– определение суда;

– постановление судьи, лица, производящего дознание, следователя или прокурора.

Датой начала назначения СБЭ принято считать день вынесения соответствующего постановления или определения. На этапе предварительного следствия назначение экспертизы назначается органом дознания или следователем. Но, следует отметить, что после возбуждения дела органы дознания обязаны



провести лишь неотложные следственные действия по выявлению и закреплению следов преступления, после чего передают дело следователю. В связи с этим в большинстве обстоятельств СБЭ назначается следователем. Следователь обязан собирать доказательства, на основе которых устанавливаются наличие или отсутствие общественно опасного деяния, виновность лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства, что описано в уголовно-процессуальном кодексе. Такая информация определяется показаниями свидетеля, потерпевшего, подозреваемого, обвиняемого, эксперта, вещественными доказательствами, протоколами, заключением следственных и судебных действий и иными документами.

Фактографические данные включают в себя (рис. 11.2):

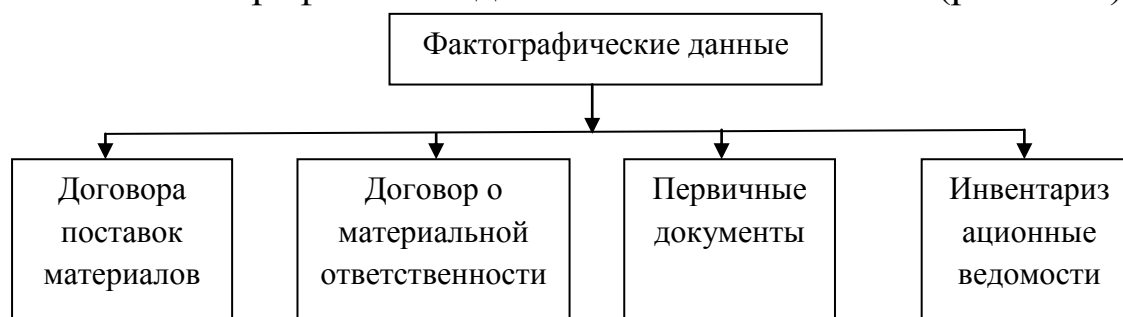


Рисунок 11.2 Состав фактографических данных

На момент проведения экспертизы изучаются акты ревизий и проверок материальных ценностей, которые были составлены определёнными контрольными органами и данные правоохранительных органов. Такие информативные источники являются вспомогательными для СБЭ и подлежат исследованию с помощью встречных проверок, взаимного контроля операций и других документальных методических приемов.

СБЭ использует методические приемы экспертного исследования, прибегая к помощи фактографических и нормативно-справочных данных, в первую очередь осуществляет проверку сохранности и безопасности материальных ресурсов: договора о полной материальной ответственности, соблюдение условий трудового договора, проверка выполнения действующих внутренних документов. СБЭ анализирует систему текущего контроля за сохранностью и расходом ценностей, за осуществлением своих обязанностей работниками, являющимися

материально ответственными лицами, за сроками осуществления инвентаризаций, их качество и влияние на сохранность ценностей.

Таблица 11.1 Информация, которая используется в судебно-экономической экспертизе при проведении экспертизы по операциям с материальными ценностями.

Документы	Какая информация используется
Положение о поставках продукции производственно-технического назначения	Целесообразность покупки продукции для производства, а также как происходит ее прием
Положения по проведению инвентаризации основных средств, ТМЦ и расчетов с ними	Соответствие нормативных актов при контроле за сохранностью ценностей, находящихся в предприятии, а также определения размера недостач и материального ущерба.
Положение о документообороте	Проведение хозяйственных операций с материальными ценностями, которые отражаются в первичных документах.
Инструкция о получении ТМЦ и их распоряжением	Устанавливается, кто несет ответственность за ТМЦ
Положение по учету ТМЦ	Операции, связанные с движением ТМЦ
Положение о порядке переоценки ТМЦ в связи с изменением цен, либо их уценки	Операции, связанные с переоценкой ТМЦ

Методы обобщения и применения итогов экспертизы операций с материальными ресурсами практически ни чем не отличаются от таких же методов в экспертизе операций с

денежными средствами. Необходимо обратить внимание на то, что получение МЦ, их сохранности и расход приводит к тому, что в ходе экспертного исследования, составления множества аналитических таблиц, машинограмм, ведомостей для использования в системе доказательств имеет свою специфику.

### ***Анализ операций с товарно-материальными ценностями при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы***

Движение предметов труда (потребления) на момент изготовления имеют тесную связь с хозяйственным процессом, который касается МЦ в товарном выражении. Данные процессы имеют своё значение в экономике, которое характеризуется товарным оборотом. Схема такого движения гибка к изменениям в соответствии с народно-хозяйственной отраслью, изменению могут быть подвергнуты, например, такие факторы, как транспортировка, хранение, возврат, фасовка и т.д. Следует отметить, что при изменении экономическая сущность не лишается своих признаков в общих чертах, что отражается в БУ, различной документации, а также на этот момент следует обратить внимание при реализации СБЭ. Теперь более подробно ознакомимся с экономической сущностью операций с товарно-материальными ценностями.

Товарно-материальные ценности делят на 3 группы относительно воспроизводственного процесса:

1. исходное сырьё, материалы, покупные полуфабрикаты, топливо и энергия, идущие на технологические нужды (производится покупка перечисленного сырья компанией извне);
2. полуфабрикаты собственного производства и незавершенное производство (осуществляется изготовление в процессе производства);
3. готовые изделия (т.е. конечный результат).

Весьма часто полуфабрикаты признаются готовой продукцией компании. "Исходное сырьё" и "готовые изделия" в продажах являются одним и тем же товаром. Для сельского хозяйства, общепита, строительной и транспортной отрасли характерны свои характерные черты производства, которые отражаются на движении МЦ и их учёте.

Относительно всего вышесказанного товарно-материальные ценности (ТМЦ) представляют собой стоимость, определяемую в

зависимости от количества и цен. В законе о БУ и отчётности учитывается следующее:

- материалы, сырье, полуфабрикаты, комплектующие, топливо в балансе отражаются по стоимости его приобретения;
- готовая продукция в балансе отражается по фактической себестоимости, в которую включаются затраты, понесенные на производство и другие материальные ценности;
- в розничной торговле товары в балансе отражаются по розничной стоимости, в оптовой торговле по розничной цене или покупной стоимости.

Т.е. в ходе товарного оборота ТМЦ их стоимость меняется, что следует отразить в бухгалтерском балансе. При проведении СБЭ такие действия должны быть подвергнуты должному вниманию, т.к. при объяснении данных изменений стоимости возможен факт наличия искажений объяснений, скрыв их в общей массе бухгалтерских операций.

Далее следует ознакомиться с принципами экспертного исследования товарных операций в торговле. В розничной торговле, как и во многих отраслях народного хозяйства, хищение и иные хозяйственные нарушения в основном носят латентный (скрытый) характер.

При этом действующая система БУ, базирующаяся на принципе многократности отражения одноименной информации в различных документах и на разных уровнях обобщения, предоставляет возможность эксперту-бухгалтеру обнаружить искажения, провести их группировку, определить существо каждого, а также их воздействие на конечный результат финансово-хозяйственной деятельности организации.

В таком случае необходимо осуществление экспертом следующих задач:

- установить данные, связанные с недостачей, либо с наличием излишков ТМЦ и денежных средств;
- определение правильности оформления операций по приему, реализации товаров;
- документальное подтверждение обоснованности оприходования товаров с учетом других экспертиз;
- выявление расхождений при списании и оприходовании денежных средств;

- проверка соответствия в бухгалтерских документах, проведение финансово- хозяйственных операций в соответствии с требованиями нормативных актов и положений;

- установить соответствие показаний участников дела сведениям, которые присутствуют в материалах дела;

- установить круг лиц ответственных в исследуемом периоде за ТМЦ и денежные средства;

- поиск недостатков в организации бухгалтерского учета, а также его ведение и контроль, которые способствовали появлению материального ущерба.

В ходе осуществления такой экспертизы из общей задачи формируются сгруппированные вопросы, которые характеризуют характер и существо экспертного анализа.

Проведение анализа товарных операций имеет взаимосвязь с изучением ряда документации по товарному обращению.

Должному осуществлению СБЭ способствует подготовительный этап вне зависимости от предмета.

Проведению СБЭ может способствовать постановление следователя (определение суда) о ее назначении, затем формируется список документов, подлежащих изучению. Вместе с тем проводится и изучение экспертом системы документооборота, принятым в хозяйствующем субъекте.

Проверка обозначенных выше моментов для начала даёт возможность эксперту установить их доброкачественность и достаточность для дачи полного и обоснованного ответа на сформулированные следствием (судом) вопросы.

Анализ движения товаров осуществляется с помощью получения таких показателей как:

- остаток товара на основании инвентаризации на начало исследуемого периода;

- поступления, которые были за межинвентаризационный период;

- расход товара за исследуемый период;

- товар, который остался по документам;

- остатки товара по инвентаризационной описи в исследуемой период.

Следовательно, при анализе документов торговой компании, в обязанности эксперта входит наиболее внимательная проверка всех

материалов как по форме, так и по существу содержащихся в них сведений.

Особую значимость при проведении экспертизы несёт инвентаризация.

При исследовании проверке подлежат два экземпляра инвентаризационной описи, а также приказы о проведении проверки фактического наличия ценностей, состав комиссии, акты на списание, ведомости по инвентаризации, дефектные ведомости.

Обязательной проверке подвергаются инвентаризационные описи на соответствие их требованиям нормативных документов, регламентирующих проведение инвентаризаций.

Инвентаризационные данные считаются подходящими для проведения анализа экспертом при наличии подписей членов комиссии, материально ответственных лиц, отметок о проверке цен, таксировки и подсчета итогов в описи.

При анализе инвентаризационной описи обнаруживаются различные отклонения, несоответствия, имеющие восполнимый либо невосполнимый характер. Примером может служить ситуация, когда экономист не поставил отметку о проведении проверки документа по ценам, что является восполнимым в процессе реализации СБЭ. Такая проверка совершается на основании следовательского поручения, результаты такой проверки должны быть зафиксированы в документальной форме (составление справки, заключения, протокола и т.п), и представлены эксперту-бухгалтеру.

Восполнению не подлежат подписи лиц (при их отсутствии), которые приняли либо сдали товар по инвентаризационной описи, такие описи принято считать недоброкачественными, т.е. она не подлежат рассмотрению экспертами.

Инвентаризационные описи являются документами, которые разделяют рабочее время отдельных лиц, на которых возложена материальная ответственность, с обозначением финансовых результатов от их деятельности.

В связи с этим, при анализе документов, в которых отражается движение товаров в торговом объекте, эксперту следует определить всевозможные случаи, имеющие связь с излишком либо недостатком на момент осуществления отдельной инвентаризации. До начала проверки следует удостовериться в том, что имеются все

инвентаризационные описи, в частности на начало и конец периода, подлежащего исследованию.

При наличии ситуации, когда не имеется опись факта существования товаров на начало отчётного момента, тогда итог общего передвижения ценностей устанавливается, не учитывая входящего остатка, в самом маленьком объеме либо на основе 1-го после проведения инвентаризации отчёта работника, на которого возложена материальная ответственность о размере остатка на начало дня.

В случае неимения информации о товарных остатках на протяжении анализируемого времени, то эксперт осуществляет проверку, не разделяя рассматриваемый период на части, что не даёт возможности определить недостачи и её размер, есть возможность определить лишь минимальный результат.

При отсутствии информации по инвентаризации на конец периода установления конечного итога является невозможным и создаётся акт о невозможности дачи заключения.

При осуществлении проверки эксперт анализирует даты накладных до проведения инвентаризации и после её завершения, что является достаточно важным моментом. Определить датировку конкретного документа можно с помощью сравнения его реквизитов с реквизитами встречных транспортных и расчетных банковских документов. При их несовпадении проводится перераспределение результатов инвентаризации двух смежных периодов.

Проверка информации в сличительной ведомости, анализ наличия ценностей по факту и записей в учетных регистрах на счетах по учету товарных потерь даёт возможность эксперту провести сравнение итогов по инвентаризации, которые отражены в БУ и выявленных в процессе проведенного исследования, учитывая обнаруженные несопоставления в процессе учёта.

Далее следует этап анализа правильности своевременности оприходования товаров.

Приём товаров по количеству и качеству их оценки, их комплексность, маркировка, а также активирование недостач должны отвечать установленным требованиям. Обнаруженные нарушения могут свидетельствовать о документальной дезинформации.

Экспертное решение является достоверным и обоснованным, оно устанавливается путём восстановления информации при

поступлении товаров в отчётах в конкретной последовательности, сравнения отчётов лица, имеющего материальную ответственность по товарам с сопроводительными товарными документами и т.д.

При отсутствии одной из подписей в накладной лица, на которого возложена материальная ответственность, проводится встречная проверка документации подрядчика, которая даёт возможность определить фактическую информацию об операциях хозяйствования, закрепленных в документации. В случае несовпадения информации в отчёте итог по товарному приходу за анализируемый период меняется. Данные о всех изменениях собираются экспертом и описываются в исследовательской части заключения.

Эксперт при анализе операций прихода товаров проверяет как правильность, так и полноту заполнения реквизитов каждого документа, так и само существо отраженных в нем операций.

Во многих случаях перед экспертом стоит задача кроме установления достоверного размера приходной суммы, провести её расшифрованные по группам товара, наименованиям, видам поступления и т.п. Данные действия являются достаточно сложными за счёт трудоёмкости и значительного объема документации. Чаще всего эксперт пользуется универсальными таблицами, по которым имеется возможность отбора промежуточных итогов с целью построения модели хищения и способов вуалирования его в учете.

По итогам всестороннего анализа можно определить следующие факты:

- неоприходование товаров;
- несвоевременное оприходование, применяемое для сокрытия недостач;
- неправильное отнесение на счета бухгалтерского учета торговых наценок для уменьшения прихода товара;
- необоснованное занижение цен при оприходовании;
- несоответствие приходных документов к расчетным операциям по одинаковым товарам.

После проверки оприходования товаров осуществляется экспертное исследование расходных операций с товарами.

Операции по расходам компаний розничной торговли следует разделять на (рис. 11.3):



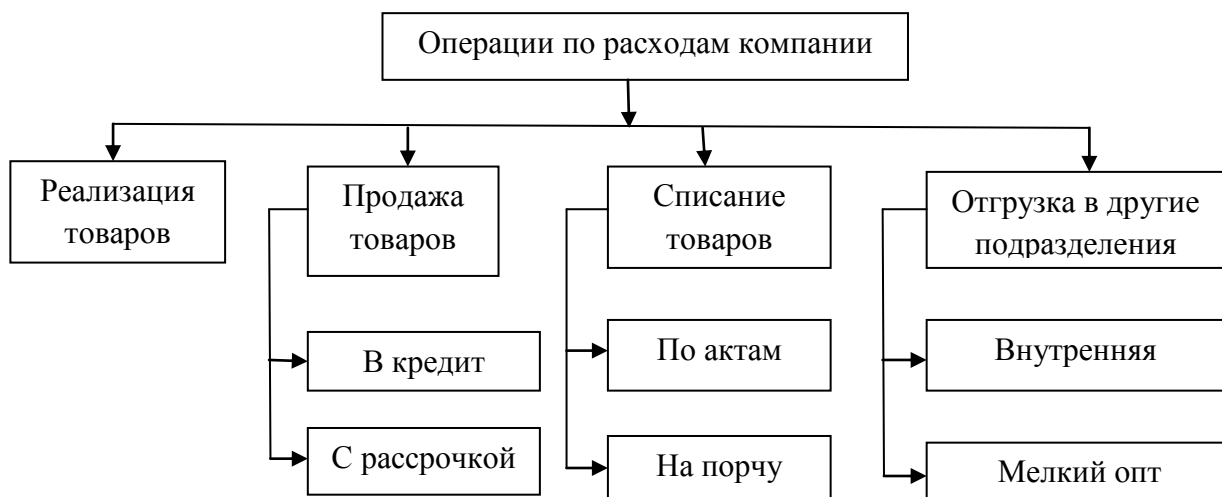


Рисунок 11.3 Разделение операций расхода компании занимающейся розничной торговлей

Для отдельного вид расходования необходим специальный набор методов при экспертной проверке, при этом общий метод всегда неизменен и включает в себя (рис. 11.4):

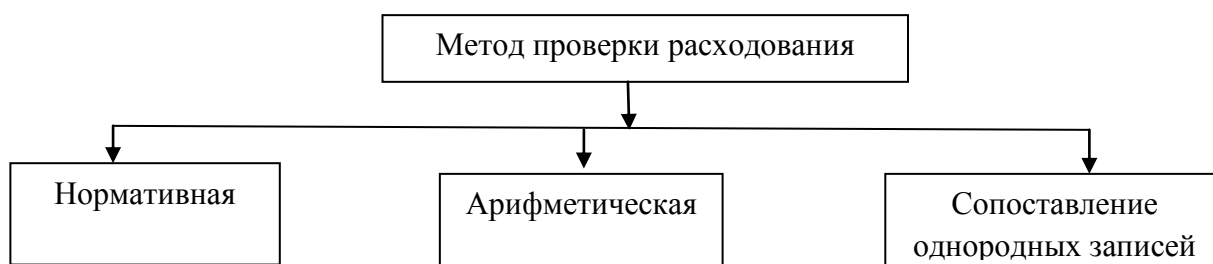


Рисунок 11.4 Общий метод проверки расходования

Реализация значительного объёма товаров при торговле в розницу осуществляется обезлично, поэтому о размерах реализации можно судить только исходя их полученной выручки. Анализируется выручка с помощью сравнения данных по отчётам кассы и товаров с информацией в книгах кассиров-операционистов и учетных регистрах по соответствующим счетам. В данной ситуации большую роль играет верная хронологическая последовательность документов, а также точность отражённых итоговых расчётов в них.

Также при помощи встречной проверки определяется истина отражённых операций, имеющих взаимосвязь с приходом выручки в кассу и передача её в банки либо в иные объекты, определенные компанией.

По итогу могут быть обнаружены факты списания денежных средств с подотчёта материально ответственными лицами, выручки в излишке в сравнении с денежной документацией, подкрепленной к отчётам этих же лиц.

В случае наличия у следствия информации о факте сокрытия недостачи несвоевременной сдачей выручки, эксперту необходимо высчитать объём минимальной выручки с целью обоснования информации следствия. Смысл данного метода содержит в себе установление количества полученного торговой компанией товара за несколько предшествующих инвентаризации дней и сравнение его с остатками на складе на момент проведения инвентаризации и сданной выручкой.

При проведении экспертизы часто используют метод исследования равновесия сдачи выручки. Такой метод даёт возможность обнаружить резкий рост выручки именно перед инвентаризацией и незначительной ее сдачи после. При отражении данного сравнения в графическом виде оно выглядит более наглядно и обоснованно.

В торговых компаниях часто злоупотребляют регистрацией операций по продаже товаров в кредит. Наиболее часто это происходит при: оформлении обязательств на несуществующих лиц для вывода выручки или сокрытия недостач для списания товара и ТМЦ.

При этом объектами исследования экспертом можно считать следующие:

- справки организации, выданные на предоставление кредита;
- обязательства;
- чеки на оплату товара;
- отчеты по МТЦ;
- книги по платежам;
- выписки из банков;
- платежные поручения;
- регистры по учету проданного товара.

Главной отличительной чертой при экспертном анализе операций по кредиту можно считать проведение тщательного сравнения всех объектов, указанных выше и даже в отдельности по каждому поручению-обязательству.

По итогам проведенного сравнения эксперт составляет промежуточный вывод по поводу размера задолженности либо

полном расчете за товар, который был продан в кредит определенному контрагенту, верности отражения данных расчетов на требуемых счетах учета. Такие итоги сопоставляются с рассказами свидетелей об осуществлении данной операции, в ходе чего можно обнаружить был ли отпущен данный товар или в данном случае уместен факт выдачи денежных средств в сумме, равной стоимости товара, замаскированной под кредит. В некоторых случаях за исследованием следует встречная проверка с компаниями, которые предоставили контрагенту оформление кредита.

Значимым элементом при проведении данной проверки является исследование "переброски" товаров между магазинами, секциями, анализ мелкооптовой продажи товаров по безналичному расчету.

Если перемещение товара осуществляется между магазинами, то эксперту следует внимательно изучить товарные документы, в которых должно присутствовать письменное распоряжение руководителя хозяйствующего субъекта. При перемещении в пределах торговой точки должно присутствовать разрешение директора, если на него не возложена материальная ответственность. Если при анализе "переброски" были выявлены документальные несоответствия, то до вынесения конечного решения необходимо осуществить достаточно точную встречную проверку оприходования переданных товаров, ведь во многих случаях "переброска" проводится именно для того, чтобы скрыть недостачи. В случае определения такого факта следует подтвердить их сведениями работников, на которых возложена материальная ответственность. В итоге окончательное решение эксперта будет опираться как на результат деятельности торговой точки, отпустившей товар (в части уменьшения расхода), так и его получившей (в части уменьшения прихода).

Ход действий при продаже товаров мелким оптом анализируется по следующим направлениям:

1. по продаже товаров по безналичному расчету (эксперт проводит сравнение документации их банков на предмет обоснованности и полноты оплаты с требованиями, подписанными руководителями с доверенностями на получение ценностей, регистрами бухгалтерского учета);

2. по продаже товаров при фактическом отпуске (проводится анализ товарных и банковских документов, товарных отчётов, учетных регистров).

При торговле в розницу достаточно обширно встречается отпуск товаров продавцам мелкорозничной торговой сети (лотки, ларьки, палатки, киоски). В таком случае свою проверку эксперт осуществляет на основе отличительных свойств оформления документов при товарных операциях. Магазин выдает товарную накладную лицу осуществляющую торговлю в двух экземплярах. По окончании рабочего дня продавец возвращает один экземпляр накладной руководству магазина с выручкой за день. Количество и сумма непроданного товара отражается в накладной. Проверка движения товара проводится в хронологическом порядке с расшифровкой. При наличии черновых записей, данные по черновым записям сверяются с документами, полученными в организации. Сплошь и рядом встречаются ситуации, при которых корысть материально ответственного лица берёт верх при переоценке ценностей. Анализируя акты переоценки эксперт исследует точность исчисления и отражения в БУ разницы от изменения цен и полноту переадресовки уцененных товаров в соответствующие подразделения.

Эксперт проводит контрольное сличение движения товаров при неполном предъявлении организацией либо предъявлении товаров к переоценке в размере, превышающем поступивший или находящийся в остатке. С помощью такого способа можно установить максимальный размер товаров, подлежащих переоценке. После осуществляется сопоставление размера уже переоценённого товара, который указан в инвентаризационной описи с полученным значением.

В ходе осуществления СБЭ раскрывается большое количество дел судебно-следственных органов, в особенно дела, относящиеся к установлению объёма материального ущерба

Под материальным ущербом понимается сокращение денег либо снижение качества имущества, которое появилось от противоправных действий.

Существует 2 аспекта материального ущерба с экономической стороны:

1. количество (недостача);

2. качество (порча (повреждение) товарно-материальных ценностей).

Под правовой стороной материального ущерба понимается взаимосвязь норм права в различных отраслях, которые содержат в себе ответственность лиц за доставленные потери организации.

### **Контрольные вопросы**

Что выступает объектами исследования при проведении экспертного исследования операций с материальными ценностями

Источники получения информации при проведении исследований по операциям с материальными ценностями

На сколько частей делиться экспертиза по материально-производственным запасам

На сколько групп делиться товарно-материальные запасы

С помощью каких показателей осуществляется анализ движения товара

Определение материального ущерба

Сколько существует аспектов материального ущерба с экономической точки зрения

### **Тема 12 Экспертное исследование учета затрат и калькулирование себестоимости**

#### ***Исследование операций по учету затрат на производство и калькулирование себестоимости.***

Затраты представляют собой оценку стоимости в денежном эквиваленте материальных, трудовых, финансовых, информационных, природных и прочих разновидностей ресурсов, идущих на процессы производства и реализации продукции за обозначенный срок.

Себестоимость продукции представляет собой затраченные предприятием денежные ресурсы на процесс производства и реализацию продукции, которые выражаются в денежной форме. На этапе перехода к экономике рыночного типа себестоимость продукции представляет собой значимый показатель производственно-хозяйственного функционирования компаний. Исчисление этого показателя представляет ценность, так как он позволяет определить рентабельность производства; оценить, насколько выполнен план по заданному показателю и отследить его динамику; осуществить внутрипроизводственный хозяйственный расчет; выявить резервы понижения себестоимости продукции; определить стоимость продукции; исчислить НДС в масштабах РФ; рассчитать, насколько экономически эффективно внедрение новой техники, технологии, организационно-технические мероприятия; дать обоснование решениям по производству новых видов продукции и снятию с производства продукции, которая устарела.

Основными задачами бухгалтерского учета затрат, которые относят на производство и калькулирование себестоимости продукции являются: деятельность по учету объемов, ассортимента и качества продукции, которая была произведена, по учету работ, которые были выполнены и услуг, которые были оказаны, а так же контрольная деятельность за тем, как выполняется план по данным показателям; учет затрат на производство продукции по факту и контрольная деятельность за тем, как используется сырье, материальные, трудовые и другие виды ресурсов, за тем, чтобы соблюдались установленные сметы расходов, направленные на обслуживание процесса производства и деятельности по управлению; калькулирование себестоимости продукции и контрольная деятельность за тем, как выполняется план по себестоимости; определение итогов функционирования структурных хозрасчетных подразделений на предприятии по целям снижения себестоимости производимой продукции; определение резервов уменьшения себестоимости продукции.

Страны, экономика которых относится к рыночному типу, учет затрат, относимых на производство и калькулирование себестоимости продукции, выделяют в учет управленческой деятельности, задачей которого является подача информации в целях грамотного менеджмента относительно себестоимости

продукции специалистам и управляющему аппарату организации и ее подразделениям.

Организация учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции стоит на таких принципах как:

- устойчивость методологии учета затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции, которая была принята, на срок года;
- все хозяйственные операции должны быть в полном объеме отражены в учете;
- грамотная деятельность по отношению расходов и доходов к отчетным периодам;
- проводить деятельность, направленную на то, чтобы разграничить в учете текущие затраты на производство и капитальные вложения;
- осуществление деятельности по регламентации структуры себестоимости продукции;
- фактические показатели себестоимости продукции должны быть согласованы с нормативными и показателями по плану;

Одним из наиболее значимых условий для получения верной информации о себестоимости продукции является отчетливое установление структуры производственных затрат.

В РФ структуру себестоимости продукции устанавливает государство. основополагающие принципы по созданию данного состава указываются в НК РФ и Положении по бухгалтерскому учету «Расходы организации», которые установили издержки, которые относятся на себестоимость продукции (работ, услуг), и затраты, которые производятся из определенных источников финансирования.

Регламентирующая роль государства относительно себестоимости продукции заключается также в том, что оно определяет порядок начисления амортизации по ОС и НМА, устанавливает тарифы

отчислений на социальные нужды и др. Основываясь на НК РФ и ПБУ10/99, министерства, ведомства, межотраслевые государственные объединения, концерны и другие организации занимаются разработкой отраслевых положений, которые касаются структуры затрат и методические рекомендации, которые касаются вопросов планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг) для организаций, являющихся подведомственными.

Для того чтобы организовать бухгалтерский учет производственных затрат, немалую значимость несет предпочтение номенклатуры синтетических и аналитических счетов производства и объектов калькуляции.

Для того чтобы учесть затраты на производство продукции необходимо применить счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 97 «Расходы будущих периодов», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)». По дебету данных счетов необходимо учитывать расходы, а по кредиту учитывать их списание. После того, как месяц окончен, учтенные затраты на собирательно-распределительных счетах (25,26,28,97) списываются на счета основного и вспомогательного производств.

За отчетный период с кредита счетов 20 «Основное производство» и 23 «Вспомогательные производства» списывается себестоимость выпущенной продукции (работ, услуг) по факту. Разница данных счетов отражает размер затрат на производство, которое еще не завершено.

Счет 40 предназначается для того, чтобы учитывать выпущенную продукцию и определять отклонения производственной себестоимости продукции по факту от нормативов или плана по себестоимости. Если использовать этот счет, то он исключит громоздкие расчеты, определяющие отклонения себестоимости по факту от плана по продукции, которая готова, отгружена и реализована.



Аналитический учет затрат, который организуют данным способом, исходя из которого элементы по учету производственных затрат должны в наибольшей степени совпадать с элементами по калькуляции. Элементы по калькуляции выступают в качестве отдельных видов ГП, изделий, полуфабрикатов, работ и услуг, чья себестоимость определяется. Чем более элементы учета и объекты по калькуляции будут сходиться, тем больше затрат будет необходимо включить в себестоимость продукции по признакам, названным прямыми, исходя из этого себестоимость продукции будет определяться наиболее точно.

Для каждого элемента, подлежащего калькуляции нужно грамотно выбрать калькуляционную единицу, характеризующую продукцию, ее физические свойства. Для этих целей используют натуральные (центнеры, тонны, штуки и т.п.) и условно-натуральные единицы, которые исчисляются посредством коэффициентов (баллы, тубы и т.д.).

Для того чтобы правильно организовать учет затрат, относимых на производство, огромную значимость несет их классификация, обоснованная научно. Таким образом, расходы организации по характеру, условиям осуществления и направлению деятельности делятся на:

- а) расходы по обычным видам деятельности;
- б) прочие расходы.

Прочие расходы, делятся на (рис.12.1):

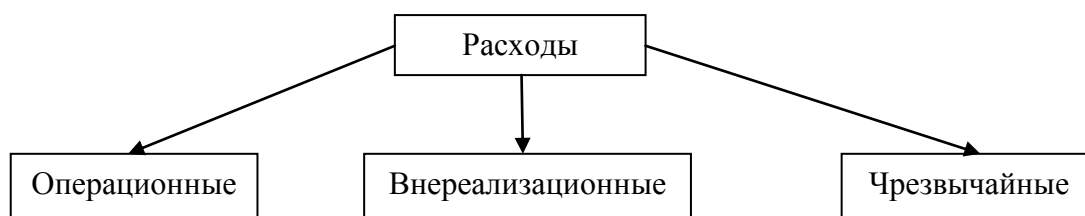


Рисунок 12.1 Разделение прочих расходов организации

Такая классификация расходов является основой для содержания формы отчета о прибылях и убытках.

Расходы по обычным видам деятельности сформированы из таких расходов как:

- по приобретению сырья, материалов, товаров и МПЗ;
- по переработке МПЗ в целях производства продукции, выполнения работ и оказания услуг;
- по продаже продукции (работ, услуг) и товаров.

Если сгруппировать затраты по экономическим элементам, то это покажет, какие элементы израсходованы в процессе производства продукции, показать как отдельные элементы затрат относятся к общей совокупности расходов.

Операционные расходы являются:

- а) расходы, которые связаны с деятельностью по предоставлению за платный эквивалент на определенный срок активов предприятия и прав, которые возникают по патентам на изобретения, промышленные образцы и другие виды ИС;
- б) расходы, которые сопряжены с деятельностью по участию в уставных капиталах иных предприятий;
- в) расходы, которые сопряжены с деятельностью по продаже, выбытию и прочими списаниями ОС и других активов, которые отличаются от ДС (помимо валюты в иностранном выражении), товаров, продукции;
- г) проценты, которые уплачиваются предприятием за то, что ей предоставили кредиты и займы;
- д) расходы, которые сопряжены с платой за услуги, которые оказывает кредитная организация;
- е) уплата в оценочные резервы и в резервы, которые создаются по причине признания условных фактов экономической деятельности;
- ж) прочие расходы по операционной деятельности.

Внереализационные расходы - это:

- а) штрафные санкции и пени, неустойки за нарушение условий договоров;
- б) компенсация убытка, причиненного предприятием;
- в) убытки за прошлые года, которые были признаны в отчетном году;
- г) суммы ДЗ, срок исковой давности по которой просрочен, иных долгов, взыскать которые не представляется возможным;
- д) разницы в курсе валют (отрицательные);
- е) суммы по переоценке имущества в меньшую сторону;
- ж) трата денежных ресурсов, которая связана с благотворительностью, траты на мероприятия спортивной сферы, отдых, развлечения и иных мероприятий.

Классификация расходов предприятия является основанием для составления отчета о прибыли и убытках. Результат от продажи продукции определяют путем расчета разницы выручки от продажи и ее себестоимости.

В бухгалтерском учете имеют место быть разнообразные виды себестоимости продукции: себестоимость продукции, которая продана; себестоимость производства и др.

Себестоимость проданной продукции представляет собой траты на процесс производства продукции, и ее продажу.

Производственная себестоимость представляет собой траты на процесс производственной деятельности по выпуску продукции. Данный показатель подразделяется на показатели полной и неполной производственной себестоимости. В процессе расчета полной производственной себестоимости необходимо учитывать общехозяйственные расходы; неполная производственная себестоимость соответственно рассчитывается без их учета.

Данные определения себестоимости продукции указывают тот факт, что в нее можно включать лишь те затраты, которые происходят в прямой связи с производством и деятельностью по продаже выпускаемой и проданной продукции. Это требует пристального внимания, потому что время, за которое производится продукция, не соответствует отчетному периоду. Учитывая этот факт, обычно, не все затраты, которые были совершены в отчетный период, включают в себестоимость продукции, которая была выпущена. Также себестоимость продукции может включать затраты предшествующих отчетных периодов.

Себестоимость продукции, которая была выпущена определяются как сумма незавершенного производства на начало отчетного периода и затрат в этом же периоде, а затем из этой суммы необходимо вычесть сумму затрат стоимости незавершенного производства на конец отчетного периода. Таким образом, в затраты, которые входят в себестоимость продукции, входит стоимость незавершенного производства на начало периода и затраты по отчетному периоду, которые непосредственным образом влияют на продукцию, которая является выпущенной. Исключаются из себестоимости продукции, которая является выпущенной, стоимость незавершенного производства на конец периода, являющегося отчетным, затраты, которые далеки от непосредственного процесса производства продукции, которая является выпущенной (как например, затраты на приобретение материалов, которые не были израсходованы в процессе производства) и доля расходов будущих периодов.

В зависимости от экономического содержания расходы можно сгруппировать по статьям затрат и калькуляции. В соответствии с ПБУ 10/99 расходы организации по видам деятельности, считающейся обычной, сгруппированы по таким элементам как:

- МЗ (без учета суммы возвратных отходов);
- затраты по оплате труда;
- отчисления на социальные нужды;
- амортизационные отчисления;

- прочие затраты (почтовые, телефонные, командировочные и др.).

Статьи калькуляции представляют собой установленные фирмой суммы затрат, для того чтобы вычислить себестоимость всей продукции (работ, услуг) или ее обособленных частей.

Основополагающими положениями по организации планирования, учету и калькулированию себестоимости продукции на предприятиях в сфере промышленности и проектом методических рекомендаций в сфере учета затрат на производство Т.Р.У. рекомендована данная группировка расходов по статьям калькуляции:

- «Сырье и материалы»;
- «Возвратные отходы» (вычитаются);
- «Покупные комплектующие изделия, полуфабрикаты и услуги производственного характера сторонних организаций»;
- «Топливо и энергия на технологические цели»;
- «Затраты на оплату труда работников, непосредственно участвующих в процессе производства продукции, выполненной работы, оказания услуг»;
- «Отчисления на социальные нужды»;
- «Расходы на подготовку и освоение производства»;
- «Общепроизводственные расходы»;
- «Общехозяйственные расходы»;
- «Потери от брака»;
- «Прочие производственные расходы»;
- «Расходы на продажу».

Совокупность верхних 11 статей отражает производственную себестоимость продукции, совокупность же 12 статей отражает себестоимость продукции, которая была реализована.

Предприятия имеют право внести изменения в данную номенклатуру статей затрат на производство, учитывая особенности техники, технологии и процесса организации производства.

В зависимости от способа, какие затраты будут включаться в себестоимость продукции, они бывают прямыми и косвенными.

Прямые затраты имеют непосредственное отношение к производству какого-либо вида продукции, их можно сразу отнести на ее себестоимость: сырье и ОМ, основная з/п производственных рабочих, потери от брака и иные.

Косвенные затраты нельзя прямо отнести на себестоимость обособленных видов продукции, они распределяются условно: общепроизводственные и общехозяйственные расходы, доля расходов на реализацию и т.п.

Классификация затрат на прямые и косвенные имеет зависимость от особенностей отрасли, процесса организации производственной деятельности, выбранного метода калькулирования себестоимости продукции. Так, угольная промышленность, выпускающая единственный вид продукции, все затраты определяет как прямые.

### ***Исследование операций по учету незавершенного производства и его оценка.***

Незавершенное производство включает продукцию, которая не прошла всех стадий по обработке, которые предусмотрены технологическим процессом производственной деятельности и изделия, которые изготовлены, но не прошли испытания и технические приемки, и остались не укомплектованы.

Количественная оценка незавершённого производства связана с длительностью цикла производства.

В составе незавершенного производства нет:

- материалов, которые получили структурные подразделения (цеха, участки), но которые не начали обрабатывать, или полуфабрикаты и комплектующие изделия, которые были куплены, но не прошли сборку;

- детали, которые были бесповоротно забракованы, узлы, полуфабрикаты и изделия.

Незавершённое производство включают в структуру запасов организации. В б/у совокупность затрат по факту в незавершённом производстве является дебетовым сальдо по счёту 20 "Основное производство".

Для того чтобы определить себестоимость незавершенного производства в цехах производств как основного, так и вспомогательного, нужно иметь представление о его объеме – деталях, узлах и изделиях и оценить их. От того, насколько правильно грамотно будет оценено незавершённое производство, будет зависеть правильность вычисления производственной себестоимости продукции (работ, услуг) по факту.

Оформление технологического процесса и организация процесса производства должно быть документально, включая детализацию расходов, которые возникали на каждой стадии данного процесса.

Таковыми документами обычно выступают технологические схемы и карты, описания процессов и пр. Они являются основой для разработки калькуляции и сметы. Данная документация является подтверждением обоснованности того, что какие-либо затраты включены в себестоимость продукции и в состав затрат организации. Если были выявлены ошибки, то их исправляют и отражают в учете декабря отчетного года, основываясь на бухгалтерских справках.

Продукция или работы, которые не прошли все стадии технологического процесса, и изделия, которые не укомплектованы или не прошли испытания и техническую приемку, принято определять как незавершенное производство (п.63 Положения по ведению б/у и бухгалтерской отчетности в РФ, утвержденного Приказом Минфина России от 29.07.1998 №34н). Затраты, которые относятся к данной продукции или работам, являются затратами незавершенного производства.

Некоторые отрасли промышленности не имеют возможности обеспечить различное отражение в учете затрат на готовую продукцию и продукцию незавершенного производства.

Организации с непрерывно меняющимися переходящими остатками незавершенного производства, чтобы определить затраты, которые относятся к продукции, которая была выпущена, данные остатки оценивают одним из приведенных методов каждый месяц:

- используя производственную себестоимость по факту (исключая расходы по подготовительной деятельности и освоению производства, потери, вызванные браком, прочие производственные расходы);
- используя нормативную или плановую производственную себестоимость;
- используя прямые статьи затрат;
- используя стоимость сырья, материалов и полуфабрикатов, которые используются в производственной деятельности.

Остатки от производства, которое считается незавершенным, определяются по данным процесса инвентаризации. Данный процесс отвечает на вопрос, в каком состоянии находится незаконченная продукция, после чего рассчитываются два показателя, которые относят к остаткам незавершенного производства: количество и стоимость материалов и времени, которые были израсходованы по технологическим картам.

Проверочная деятельность, которая касается наличия объектов учета по факту, относимых к незавершенной производственной деятельности, имеет следующую последовательность: перед тем, как начать инвентаризацию, все материалы, полуфабрикаты, детали, узлы и агрегаты, в которых не нуждается цех и обрабатывающая деятельность в отношении которых на данном этапе завершена, подлежат передаче в складские помещения. Объекты, которые находятся на рабочих местах, которые не подвергались обработке, в том числе и детали, пострадавшие от брака, не описываются в незавершенном производстве. На них составляют обособленные описи. В процессе инвентаризации производства, которое незавершенно, проверяют наличие заделов по факту и не законченные изготовлением и сборкой изделия,



которые находятся в производственной деятельности; фактическая комплектность незавершенной производственной деятельности; остатки незавершенной производственной деятельности по заказам, которые были отменены, а также по заказам, выполнение которых приостановилось.

Остатки незавершенной производственной деятельности в конце отчетного периода в массовой и серийной производственной деятельности следует оценивать в балансе по нормативной или плановой производственной себестоимости, по прямым статьям расходов, и по сумме, затраченной на сырье, материалы и полуфабрикаты. Единичное производство незавершенной производственной деятельности отражается в балансе по производственным затратам по факту.

Для того чтобы уточнить учетные данные о незавершенной производственной деятельности по указанным срокам, необходимо произвести инвентаризацию незавершенной производственной деятельности. Проверочная деятельность заделов незавершенной производственной деятельности проводится через фактический подсчет, взвешивание, измерение.

Описи составляются отдельно по каждому обособленному подразделению структуры, указывая при этом названия заделов, уровня их готовности, количества, а для строительно-монтажных работ с указанием объема работ.

Детали, названные забракованными в описи незавершенной производственной деятельности, не включаются, так как для них составляются отдельные описи.

Незавершенная производственная деятельность, представляющая собой разнородную массу или смесь сырья, в описях и сличительных ведомостях, приводит два количественных показателя: количество данной массы или смеси и количество сырья или материалов, которые входят в ее структуру. Объем сырья или материалов определяют расчетами технического плана в порядке, который устанавливается инструкциями отраслевого плана, которые регламентируют планирование, учет и калькулирование себестоимости продукции (работ, услуг).

Если выявляется недостача или же, напротив, излишки, то комиссия по инвентаризации, определяющая причины и виновных,

подготавливает предложения о том, каков будет порядок по их списанию.

## **Методы по учету незавершенной производственной деятельности в управленческом учете**

### **Подетальный метод**

Подетальный метод представляет собой метод по определению остатков незавершенной деятельности по производству продукции, по которому расходы на производственную деятельность учитывают по определенным частям, а себестоимость ГП определяют как сумму себестоимости изделий, которые в него входят. Это имеет место быть в масштабах массового и крупносерийного производства.

Подетальный учет незавершенной деятельности производства, который применяется в масштабах массового производства, незавершенной процесс производства можно оценить, основываясь на оперативных данных о запуске изделий в производственную деятельность и выпуске с процесса производства, учитывая брак и возвратные отходы.

Данный метод по учету является весьма внушительным. Он подразумевает то, что все операции, отражающие появление затрат по производству, содержали информацию об объекте производственной деятельности, (об изделиях, на которые данные расходы направлены). Это способствует возрастанию объема обрабатываемой информации бухгалтерами, помимо этого, расчетные процедуры становятся сложнее.

В данном методе постоянные и переменные расходы определяют на наиболее нижнем уровне их агрегирования. Основываясь на результатах, которые были получены такой калькуляцией, можно выявить постоянные и переменные составные отдельно взятых функций или процессов.

Подетальный метод учета незавершенной производственной деятельности может быть применен с использованием нормативного метода по учету затрат, при котором на каждое изделие необходимо составить нормативную калькуляцию. Выпуск будет отражен по плановой себестоимости; отклонения, которые могут возникнуть в течение процесса производства, учитывают отдельно. Себестоимость единицы изделия по факту необходимо

определять как сумму нормативной себестоимости и результатов отклонения и изменения норм. Остаток незавершенной производственной деятельности в данном случае можно определить подетальным расчетом изделий, которые не были выпущены на конец месяца.

### **Подетально-пооперационный учет**

Процесс производства можно охарактеризовать как систему всей деятельности людей и орудий в процессе производственной деятельности, которые крайне необходимы в данной организации в целях изготовления или ремонта выпускаемых изделий, например ЭВС. Производственный процесс включает в себя деятельность, направленную на изготовление, сборку, монтаж, контроль качества выпускаемых изделий; хранение и перемещение его деталей, полуфабрикатов и сборочных единиц на всех стадиях изготовления; на организацию процесса снабжения и обслуживания рабочих мест, участков и цехов; управление всеми частями производственной деятельности, и системы мер по технологической подготовке производственного процесса.

Технологический процесс (ТП) является составной частью процесса производственной деятельности, которая включает целенаправленную деятельность по изменению и (или) определению износа предмета труда. В ТП принимают участие лишь рабочие основного производства. ТП строятся по отдельным методикам их выполнения, так же их подразделяют на операции.

Технологическая операция является законченной частью ТП, которая выполняется без перерывов на одном и том же месте работы, над одним или несколькими изделиями, которые изготавливают или собирают один или несколько рабочих. Непрерывность операции подразумевает исполнение предусматриваемых задач, исключая переход к иному месту работы, чтобы выполнять иные задачи. К примеру, подготовка ленточных проводов к процессу монтажа подразумевает мерную резку, удаление изоляции с заданных участков провода и деятельность по нанесению покрытия на жилы, которые оголены и проводят. Данный пример говорит, что структура операции определяется исходя из технологических соображений, а так же учитывая организационную целесообразность.

Технологическая операция (ТО) представляет собой основную единицу процесса по производственному планированию и учету. Основываясь на операциях, можно оценить трудоемкость изготовления изделий и установить нормы времени и расценки; определить необходимое число рабочих, оборудования, приспособлений и инструментов, себестоимость работы; вести календарную планировку производственной деятельности и осуществлять контрольную деятельность за качеством и сроками выполнения работ.

При автоматизированном производстве операция подразумевает часть ТП, которая закончена и выполняется без перерывов, находится на автоматической линии, составленной из нескольких единиц технологического оборудования, которые связаны действующими автоматизированными транспортно-загрузочными устройствами. Гибкое автоматизированное производство, которое выполняется без перерывов в операциях, может быть нарушено.

Предприятия, процесс производства на которых носит единичный и серийный характер, в процессе изготовления деталей, имея высокий показатель трудоемкости по обработке и сборке, можно применить поддетально-пооперационный способ оперативного учета по движению полуфабрикатов. Данный метод характерен оперативностью контроля обработки деталей на каждой операции, учитывая, между тем, движение детали между операциями, в чем помогают маршрутные листы, отражающие присутствие, готовность отдельных деталей и узлов в рамках производственных подразделений.

Поддетально-пооперационный учет применим на производствах, которые носят серийный характер и используют маршрутные листы, которые помогают учитывать не только выработку, но и движение полуфабрикатов и деталей между операциями. Для того чтобы упростить учет движения полуфабрикатов и сократить документооборот передачи полуфабрикатов и деталей с места на место, стоит осуществлять по месячным картам (применяется к лимитным картам для отпуска материалов, а отпуск готовых деталей в сборку по спецификациям или иной схожей по назначению документации). Массово-поточные производства применяют передачу деталей без документов и узлов на деятельность по сборке. Внедрить данный порядок нужно после

того, как будут осуществлены обязательные меры по обеспечению сохранения данных МЦ.

Деятельность по оформлению первичных документов и ведению оперативного количественного учета полуфабрикатов и деталей в цехах осуществляет, обычно, планово-диспетчерская служба, а на складах, являющихся промежуточными – работники данных складов. Бухгалтерия занимается осуществлением методического руководства по учету движения полуфабрикатов и деталей, контролем грамотности оформления документации и ведения оперативного количественного учета в местах, где находятся полуфабрикаты и детали. В целях проверочной деятельности незавершенной производственной деятельности периодически необходимо осуществлять инвентаризацию.

Инвентаризация незавершенной производственной деятельности несет цель по определению количества и наличия по факту полуфабрикатов и продукции, переработка которых еще не завершена, а по отдельным видам также и объем основного элемента, из которого они состоят; определению фактической комплектности незавершенного процесса по производственной деятельности и выявлению неучтенного брака; проверке данных учета по движению полуфабрикатов и деталей и совокупную стоимость расходов по счету ОП; проверке правильности по распределению этой суммы по разновидностям продукции и уточнению себестоимости выпущенной продукции.

Отраслевые инструкции учитывают особенности учета незавершенной производственной деятельности, проведение инвентаризации, регулируемой деятельности инвентаризационной разницы и списание итогов инвентаризации в соответствии с законодательством.

Себестоимость незавершенной производственной деятельности по факту должна определяться в порядке, который установлен в конкретной отрасли промышленности для процесса калькулирования себестоимости ГП, исключая потери, вызванные браком и расходами, которые чаще всего относятся обычно на товарную продукцию ("Возмещение износа инструментов и приспособлений целевого назначения и прочие специальные расходы", "Расходы на подготовку и освоение производства", "Внепроизводственные расходы"). В цехах, производственная

деятельность которых имеет массовый характер, можно оценивать детали и полуфабрикаты по нормативной себестоимости. Некоторые отрасли промышленного производства, имеющие короткий технологический цикл, могут содержать информацию в отраслевых инструкциях, что оценочная деятельность незавершенной производственной деятельности проводится лишь по фактической себестоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, использованных в производстве.

С помощью маршрутных листов можно учитывать не только выработку, но и движение деталей между операциями, это даст возможность для определения наличия определенных деталей на каждой стадии обработки в производственной деятельности, обеспечить контрольную деятельность за операционным балансом деталей в каждой партии. Если маршрутная система по учету за контролем баланса деталей отсутствует, то производится пооперационный учет, который осуществляется на карточках по каждой детали.

Чтобы упростить оперативный контроль и учет за движением деталей в производственной деятельности, эти функции могут быть организованы по комплексу деталей. Работники цеха могут пользоваться информацией количественного учета и осуществлять контрольную деятельность за состоянием незавершенной производственной деятельностью. Учет по движению деталей в кладовых помещениях цехов осуществляется посредством карточек количественного учета. Если на одном складе хранятся детали с одинаковым наименованием, но они имеют разную степень готовности, то карточки должны открываться отдельно на каждую деталь по мере ее готовности.

В процессе поступления деталей из других цехов они приходуются на основе сдаточных накладных, а если они поступили из своего цеха – на основе маршрутных листов, рабочих нарядов и других документов.

Для того чтобы упростить учет движения полуфабрикатов, передачу деталей из цеха производят по учетным месячным карточкам, относящихся к лимитным картам по отпуску материалов.

Отпуск деталей сборочными цехами производится по комплектовочным картам или другим равнозначным по значению

документам. В производстве индивидуального и мелкосерийного порядка спецификации выписываются на рабочего или на бригаду на основе производственного задания. В процессе выписки необходимо перечислить все детали и их количественные характеристики, которые нужны, для того чтобы выполнить запланированную работу. Основываясь на спецификации (комплектовочных картах) складские работники имеют право списывать детали в расход по складской карточке учета их количества. После того, как данная работа будет выполнена, установленный расход деталей в соответствии с нормами сравнивается с расходами по факту и вычисляется итог от использования деталей. На конец отчетного периода спецификации закрывают. При этом в спецификации записывают, основываясь на информации по приемке работ, которые были выполнены, переходящий остаток деталей и экземпляр цеховой спецификации, сверяют с экземпляром, который находится на складе.

Один экземпляр спецификации необходимо сдать с документацией о выработке в бухгалтерский отдел, а второй необходимо хранить в кладовом помещении цеха для справок. Важным вопросом в ходе попроцессного калькулирования является оценочная деятельность незавершенного производства. Незавершенная производственная деятельность несет в себе наиболее низкую себестоимость, нежели себестоимость ГП, и наличие запасов незавершенной производственной деятельности в начале и конце отчетного периода не позволяет определить себестоимость ГП с помощью деления совокупных расходов на суммарный объем производства. Появляется необходимость перевода незавершённой производственной деятельности в эквивалентное число готовых единиц – определение числа эквивалентных единиц. Для того чтобы это получилось, необходимо назначить процент по завершенности работ и умножить эту величину на число единиц, которые находятся в обрабатывающей деятельности на конец периода (к примеру: 300 единиц готовы на 50%, это означает, что они эквивалентны 150 единицам ГП).

Составляющие расходов (материалы, затраты на труд и накладные расходы), обычно относятся к незавершенному производству в различной степени. Поэтому, материалы вкладываются сразу, на 100%, а расходы на труд и накладные расходы добавляются не сразу.

Это является условием, для того чтобы калькуляция себестоимости эквивалентных единиц (незавершенной производственной деятельности) составлялась с процессом по разбивке на элементы. Совокупность расходов на труд и накладные расходы являются стоимостью процесса обработки.

### **Учет по комплектным партиям**

На производствах крупносерийного и массового масштаба детали собирают и выдают по комплектам в размерах лимита, который установлен для всей бригады или поточную линию. На массово-поточном производстве имеет место быть бездокументная передача деталей и узлов на сборочную деятельность или составление документации на месяц по передаче деталей и узлов. Предприятия, использующие серийное производство, передают детали с цеха по комплектам.

Бездокументационная передача деталей и узлов в цехе сборки для каждого механического цеха по технологическим процессам сборки подразумевает размещение параллельно конвейерам вдоль участков по сборке стеллажей для сложения деталей и узлов. Стеллажи подразумевают выделение отдельных мест для каждого наименования деталей, места для укладки деталей оснащены трафаретами.

Любой цех механического назначения проводит комплексное наблюдение за наличием сборки деталей и узлов по его номенклатуре, своевременно пополняет запасы деталей в необходимых для функционирования цеха количествах.

Производство единичного и мелкосерийного производства характеризуется наиболее сложным планированием операций и управлением производства с использованием укрупненных планово-учетных единиц: производственный заказ, товарокомплект, узловой комплект.

Сложной продукции требуется наибольшее количество рабочего времени для подготовки к ее выпуску, во время изготовления она бывает в ряде цехов с технологической специализацией; имеют право на существование различные способы обработки деталей, так как операции могут быть выполнены на разнообразных станках, так же один станок может быть задействован для разных операций. Связать отдельные этапы можно с помощью цикловых (сетевых) графиков, сводными графиками запуска или выпуска заказов.



Производственный заказ в качестве планово-учетной единицы содержит всю систему работ, отражающихся на конечном результате – выполнении заказа. К этому можно отнести продукцию конструкторских бюро, отдела технологической сферы, цехов по производству, испытательных работ и доводку. Если сборка длится меньше одного месяца, то детали и узлы поступают на сборку, перед которой их комплектуют по узлам или изделиям. Этой системой предусматривается в качестве планово-учетной единицы – заказ, для заготовительных и обрабатывающих производств – набор деталей или заготовок на деталь.

Если цикл длится больше одного месяца, то детали подают в сборочные цехи и участки по графику, установленному по выполнению работ по сборке; в обрабатывающие цеха принимают их в наборе, который нужен для сборочной деятельности в отношении узла или группы узлов, которые подлежат монтажу на соответствующей производственной стадии. Сроки, в которые подаются детали узловых наборов, устанавливаются по графику опережения начала определенной очередности сборочной деятельности в соответствии с окончанием исполнения заказа. Планово-учетная единица для заготовительных и обрабатывающих цехов – набор деталей на узел или комплекс узлов, для сборочных цехов – этапы по совокупной сборке или производственному заказу.

Оценочная деятельность, которая касается незавершенной производственной деятельности, выступает частью учетной политики фирмы, вне зависимости от видов ее деятельности. Однако сфера, в которой функционирует организация, оказывает влияние на выбор методики оценочной деятельности незавершенного производства. Необходимо рассмотреть, аспекты учета в части НП, которые следует отмечать в учетной политике. НП есть в каждой фирме, кроме тех, которые производят продукцию с малым производственным циклом.

Примером может выступать производство хлебобулочных изделий, в котором каждая рабочая смена является законченным циклом производства, поэтому в данной сфере НП исключено. Это является исключением из правил. В большей степени производственные процессы имеют в производственной деятельности в конце месяца остатки НП с надлежащими затратами.

В бухгалтерском учете остаток незаконченной продукции именуется НЗП.

Официальный сайт Минфина предоставил проект по новому ПБУ "Учет запасов", где НЗП представляет собой затраты на производство продукции, которая не прошла все стадии ТП, полуфабрикаты собственного производства, изделия, которые не укомплектованы или не прошли техническую приемку изделия.

Действующий ПБУ "Учет материально-производственных запасов" ПБУ 5/01, который утвержден Приказом Минфина России от 09.06.2001 N 44н, не определяет учет НЗП, на что непосредственно указывается в п.4 данного ПБУ. Поэтому, проводя Б/У НЗП фирмы, на сегодняшний день придерживаются правил ПБУ и БО в РФ, которое утверждено Приказом Минфина России от 29.07.1998 N 34н (далее - Положение N34н).

Пунктом 63 Положения N 34н установлено, что продукция (работы), которая не прошла все стадии технологического процесса, а также изделия, которые не укомплектованы, не прошли испытания и техническую приемку, относят к НЗП. Затраты фирм, выпускающих ТП, выполняющих работы или оказывающих услуги, формируются в себестоимость последних. Учитывать в процессе формирования прибыли/убытка расходами организации может выступать только себестоимость реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

В производстве ТП, кроме той продукции, что реализована покупателям, у фирмы есть остаток незаконченной продукции и часть ТП, которая еще не куплена и лежит на складе. Поэтому бухгалтер должен жестко разделять расходы на НЗП и товарную продукцию, лежащую на складе. Для этого, ведя бухгалтерский учет, нужно производить оценочную деятельность НЗП. Вариации оценочной деятельности НЗП, допустимые к применению действующими нормами б/у, перечислены в п. 64 Положения N 34н, по которому в производстве массового и серийного масштаба НЗП может быть оценено (рис. 11.2):

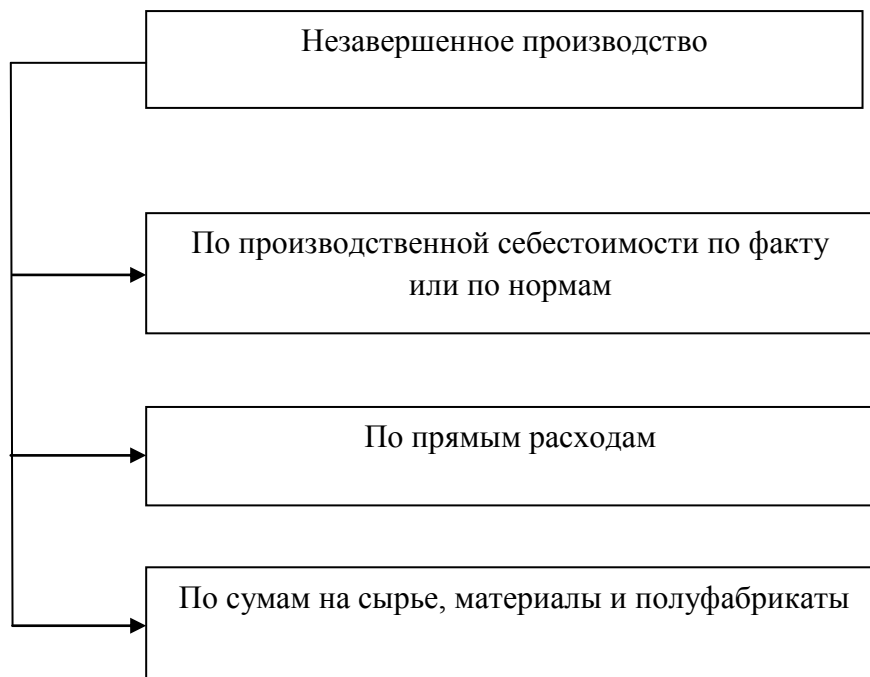


Рисунок 12. 2 Вариации оценки незавершенного производства

Стоит обратить внимание, что при единичном производстве оценочная деятельность по НЗП идет по фактическим затратам. Если продукция прошла не все стадии технологического процесса, то все затраты на ее изготовление относятся к НЗП.

Исходя из внутренних факторов, которыми обладает фирма (вид деятельности, тип производственной деятельности, метод по учету затрат, калькулирование себестоимости и др.), она определяет способ вычисления остатков НЗП и отражает его в своей учетной политике.

Метод оценочной деятельности НЗП по себестоимости по факту более достоверен и часто встречаем. Инвентаризация в этом методе определяет количественные показатели НЗП. Итог по инвентаризации НЗП необходимо умножить на расчетную среднюю себестоимость единицы НЗП, это поможет определить производственную себестоимость НЗП по факту в конце месяца. Однако оценочная деятельность НЗП по фактической себестоимости имеет место быть, когда номенклатура производимой продукции ограничена или в индивидуальном производстве.

Если изготавливается несколько видов изделий, то этот метод становится очень труднореализуемым, потому что при нем оценивается НЗП по прямым и косвенным затратам.

Метод оценочной деятельности по нормативной производственной себестоимости основывается на применении учетной стоимости единицы НЗП, которая устанавливается экономическим отделом фирмы.

Учетные цены и их использование упрощают вычисление остатка НЗП, но возрастает трудоемкость в процессе определения себестоимости ГП, потому что возникает необходимость в отражении учета отклонений стоимости НЗП по учетным ценам и себестоимости по факту, которая учитывается на счете 20 "Основное производство".

Значит, при оценке НЗП по плановой себестоимости фирма обязуется каждый месяц распределять отклонения среди остатков НЗП в конце месяца и ГП.

Распределять данные отклонения фирма имеет право следующими способами:

1) пропорционально показателям, отражающим количество ГП и НЗП в конце месяца;

2) пересчетом учетных цен НЗП в конце месяца. Вариация распределения отклонений, используемых фирмой, которая применяет метод оценочной деятельности НЗП по нормативной себестоимости необходимо указывать в учетной политике.

Если применять метод оценочной деятельности по нормативной производственной себестоимости в учетной политике, то фирма обязуется дать методику по определению последней.

Оценочная деятельность НЗП по стоимости прямых расходов означает, что включение в структуру НЗП только прямых затрат фирмы.

Б/у в точности как учет налоговый означает, что необходимо разделить затраты, которые связаны с процессом производства продукции, на прямые и косвенные.

Прямые затраты включают затраты, прямым образом участвующие в создании продукции, (на сырье, материалы, оплату труда основного производственного персонала, т.д.)

Перечисление прямых затрат в б/у является открытым, поэтому в их структуре фирма может указывать любые затраты, которые непосредственно участвуют в производственной деятельности. Состав таких расходов зависит от специфики производственной деятельности.

Учитывают прямые затраты на счете 20 "Основное производство". При наличии вспомогательных производств, прямые затраты учитывают на счете 23 "Вспомогательные производства".

Косвенные расходы, включающие расходы на управление, отражаются на счете 25 "Общепроизводственные расходы" и счете 26 "Общехозяйственные расходы", непосредственно не участвуют в процессе создания продукции, и их нельзя учитывать в ее себестоимости. Эти затраты необходимо распределять по выбранной и закреплённой в учетной политике фирмой методике. По нормам б/у счет 25 "Общепроизводственные расходы" списывается на счет 20 "Основное производство" или 23 "Вспомогательное производство", а счет 26 "Общехозяйственные расходы" списывается или на счет 20 "Основное производство", или сразу на счет 90 "Продажи", субсчет "Себестоимость продаж".

Вариация по списанию общехозяйственных расходов, которая применяется фирмой, должна быть указана в ее учетной политике. При оценке НЗП по прямым затратам все остальные расходы счета 20 "Основное производство", списывают на себестоимость ГП. По аналогии списание делается при оценке НЗП по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, однако это имеет смысл лишь на материалоемких производствах, в учетной политике указывается соответствующая документация о технологии производства, чтобы оценить элементы, участвующие в расчете НЗП.

Нормы налогового учета также регламентируют подразделение расходов, которые связаны с процессами производства и реализации на прямые и косвенные. Перечисление прямых затрат в налоговом учете фирмы

устанавливаются ею и закрепляются в учетной политике в целях налогообложения. Фирма должна учитывать специфику своей деятельности (Письма Минфина России от 07.02.2011 N 03-03-06/1/79, от 25.03.2010 N 03-03-06/1/182, от 04.08.2009 N 03-03-06/1/516).

Минфин РФ разрешает устанавливать минимальную структуру прямых расходов в налоговом учете (Письмо от 11.11.2008 N 03-03-06/1/621).

Если в б/у и налоговом учете, структура прямых расходов идентична, то бухгалтерская оценка НЗП будет идентична налоговой оценке НЗП. Это дает возможность максимально приблизить б/у к налоговому учету и понизить трудовые затраты работников бухгалтерской службы.

Подобное сближение возможно, если в б/у НЗП оценивается:

- по производственной себестоимости по факту;

- по прямым расходам;

- по сумме на сырье, материалы и полуфабрикаты.

Используя в б/у оценочную деятельность по нормативной производственной себестоимости свести к единообразию учетную деятельность невозможно. Налоговый учет расходами признает затраты, которые фактически произведены и отвечают требованиям ст. 252 НК РФ, то есть "нормативной" оценочной деятельности налоговых расходов не существует. Рассчитывать величину НЗП возможно, основываясь на проведенной инвентаризации и в учетной политике фирмы необходимо указать состав документации, которой оформляется ее результат.

Так, производственные фирмы, инвентаризируя НЗП, определяют:

- наличие заделов (деталей, узлов, агрегатов) по факту и не законченных в процессе изготовления и сборки изделий, которые находятся в процессе производства;

- комплектность НЗП (заделов) по факту;

- остаток НЗП по заказам, которые были аннулированы, и приостановленным заказам.

Специфика и особенности производственной деятельности перед инвентаризацией подразумевают сдачу на склады весь объем ненужных цехам материалов, покупных деталей и полуфабрикатов,

деталей, узлов и агрегатов, обработка которых на данном этапе закончилась.

Проверка заделов НЗП (деталей, узлов, агрегатов) осуществляется подсчетом по факту взвешивания.

Описи составляют по каждому обособленному структурному подразделению (цеху, участку, отделению) по отдельности, указывая названия заделов, уровня их готовности, количественных характеристик, а по строительно-монтажным работам указывают объемы работ: по незаконченным объектам, их очереди, пусковым системам, конструктивным элементам и видам работ, расчеты по которым осуществляют после процесса их окончания. Сырье, материалы и покупные полуфабрикаты должны находиться у рабочих мест, если они не подвергались обработке, то в опись НЗП не должны быть включены, а их инвентаризация заносится в отдельные описи. Идентичным образом происходит инвентаризация деталей, содержащих брак, информация по ним идет в отдельные описи.

В б/у НЗП принадлежит к ВНА фирмы, поэтому под снижение суммы НЗП может быть создан оценочный резерв.

Этот вывод берется на основе Плана счетов б/у финансово-хозяйственной деятельности фирмы и Инструкции по его применению, которые утверждены Приказом Минфина России от 31.10.2000 N 94н.

Деятельность по созданию оценочных резервов воспринимается в б/у в качестве изменений оценочных значений, что регламентируется нормами Положения по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008), утвержденного Приказом Минфина России от 06.10.2008 N 106н. С 2011 г. бухгалтерская отчетность должна быть составлена и представлена по формам, которые утверждены Приказом Минфина России от 02.07.2010 N 66н "О формах бухгалтерской отчетности организаций". Однако может быть произведена самостоятельная детализация элементов по статьям. В форме бухгалтерского баланса на сегодняшний день величина НЗП учитывается в структуре строки 1210 "Запасы".

Примечания по форме баланса указывают, что показатели отдельных активов, обязательств могут приводить к общей сумме с раскрытием в пояснениях к бухгалтерскому балансу, в случае, если каждый из данных элементов по отдельности не является существенным для оценочной деятельности пользователями финансового состояния фирмы или финансовых результатов ее функционирования.

В учетной политике необходимо установить принцип существенности, который будет использовать фирма в целях заполнения своей финансовой отчетности. Критерий существенности показателей устанавливает обязанности фирмы по учету комплекса качественных и количественных элементов (Письмо Минфина России от 24.01.2011 N 07-02-18/01). Говоря о НЗП, нельзя не отметить строительные организации. Строительство кроме НЗП использует еще и "незавершенное строительство" (НЗС). Причем под ним следует понимать объект капитального строительства, по которому не закончились работы.

НЗС есть у заказчика строительства, ведущего все расходы по строительству объекта до окончания срока строительства по счету 08 "Вложения во внеоборотные активы".

НЗС по счету 08 можно использовать лишь для строящихся объектов. С 1 января 2011 г. объекты недвижимости с завершёнными строительными работами, которые не зарегистрированы по нормам права собственности, принимаются к б/у как ОС с указанием на отдельном субсчете к счету учета ОС. Фирмы, имеющие НЗС, могут не закреплять в учетной политике порядок отражения в учете и отчетности объектов законченного капитального строительства. Фирмы, которые строят объекты в обычном режиме, должны вести учет своих работ на счете 20 "Основное производство" и обязываются оценивать свое НЗП, т. е. затраты строительной фирмы по незаконченным объектам строительства, которые не сданы заказчику по договорам строительного подряда. Состав НЗП строительной фирмы учитывает помимо собственных затрат фирмы по строительству объекта, стоимость работ субподрядчиков, принятых генподрядчиком с момента начала строительства объекта.



Оценочная деятельность объемов выполненных работ должна быть подтверждена данными первичных учетных документов о сумме материальных затрат, сумме з/п строительных рабочих, амортизационных отчислений и т.п.

Строительные фирмы в большинстве своем учет расходов ведут позаказным методом, по которому на каждый строительный объект необходимо открыть обособленный заказ, в соответствии с которым затраты учитываются нарастающим итогом с начала строительства объекта до сдачи итогов работ заказчику.

Учет по счету 20 "Основное производство" идет в повседневном порядке, но по открытым заказам.

Строительная фирма по своей учетной политике должна закрепить методы по распределению общепроизводственных и общехозяйственных затрат между заказами. Обычно базой распределения расходов косвенного типа в строительных фирмах берется либо з/п основных производственных рабочих, либо сумма прямых затрат, которая относится к определенному объекту. Определение НЗП по заказам имеет зависимость от условий в договоре строительного подряда.

Если договор предусматривает поэтапную сдачу работ, то с кредита соответствующего субсчета счета 20 "Основное производство" списываются только расходы, которые нужно отнести к работам, которые были принятым заказчиком. Если договор предусматривает, что принятие заказчиком выполненных работ должно быть осуществлено в целом по окончании строительства, совокупность затрат, учтенных по соответствующему заказу, будет указываться на соответствующем субсчете счета 20 "Основное производство" до окончания процесса по строительству.

### **Контрольные вопросы**

На каких принципах основана организация учета затрат на производство и исчисление себестоимости продукции

На какие части делятся прочие расходы организации

Что относится к операционным расходам

Что относится к внереализационным расходам

Что не входит в состав незавершенного производства

Что такое подетальный метод учета в незавершенном производстве

Какие существуют вариации по оценке незавершенного производства

### **Тема 13 Экспертное исследование учета готовой продукции и ее реализации**

#### ***Исследование операций по учету выпуска готовой продукции***

Судебно-бухгалтерская экспертиза имеет значение для оперативно-хозяйственной деятельности лиц, привлеченных по разбирательству в суде, и этим обстоятельством ограничивают хозяйственные операции, которые стали объектами процесса расследования и судебных разбирательств.

Источники информации, необходимые для судебно-бухгалтерской экспертизы по учету готовой продукции (ГП) выступают первичные документы, отражающие операции с ГП, а также сводные учетные регистры, отчетность, которую можно отнести к материалам по делу.

Задачи, которые решаются в данной экспертизе:

- деятельность по исследованию фактических данных, которые связаны с недостачей, или же операций по приему, хранению ценностей;
- соответствие по отражению в бухгалтерской отчетности по хозяйственно-финансовым операциям требованиям б/у и отчетности и действующим законам;
- документальное обоснование оприходования, отпуска и списания ГП, размеров и суммы неучтенной продукции, которые определяются по заключениям технологов, товароведов, иных специалистов;

- недочеты в ведении и процессе организаторской деятельности в сфере б/у и контрольной деятельности, способствовавшие появлению материального ущерба или препятствованию его своевременному выявлению;

- круг лиц, за которыми по документам в момент появления недостачи или излишков, были закреплены ценности, а также лица, которые обязаны были обеспечить исполнение требований б/у и контрольная деятельность, несоблюдение которой установили в ходе производственной экспертизы.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы изначально необходимо провести ознакомительную деятельность с учетной политикой организации по (рис. 13.1):

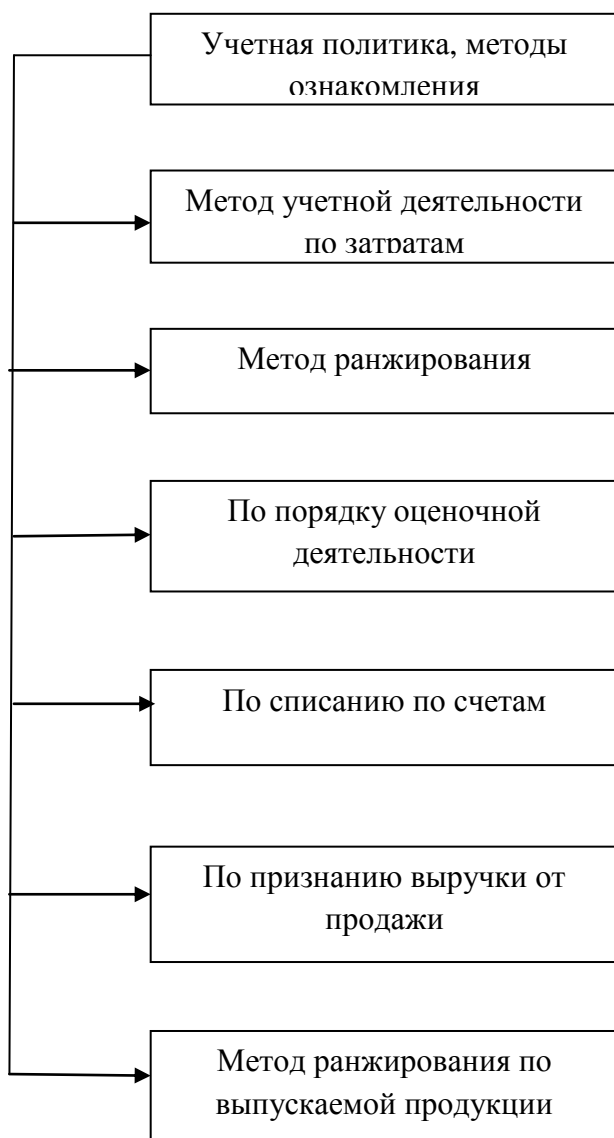


Рисунок 13.1 Методы по ознакомлению с учетной политикой организации.

Рассмотрим данные методы более подробно:

- метод учетной деятельности в сфере затрат на производственную деятельность и калькуляцию фактической себестоимости или прибыли;
- метод ранжирования по виду выпускаемой продукции затрат вспомогательного производства;
- метод ранжирования по видам выпускаемой продукции общепроизводственных затрат;
- метод ранжирования по видам выпускаемой продукции коммерческих расходов;
- порядку оценочной деятельности в незавершенном производстве и ГП;
- способу ведения б/у ГП;
- списание по счету 26 «Общехозяйственные расходы»;
- списание по счету 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)»;
- признание выручки от продажи продукции в целях, касающихся налогообложения. Отражение в УП данного вида прибыли прописано в п.12

Положения по б/у «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденного приказом Минфина России от 09.12.98 №60н.

Необходимо провести проверку наличия приказа на назначение материально-ответственных лиц организации и договоров, которые регламентируют материальную ответственность в полном объеме с работниками организации.

Также необходимо провести ознакомительную деятельность по договорам на реализацию ГП. Проверочную деятельность на наличие и отображение в б/у итогов инвентаризации ГП и расчетов с покупателями. Для проведения проверочных действий следует определить:

- грамотность и своевременность в оформлении документации на сдачу продукции с производства на склад;

- грамотность отражения в б/у операций, которые связаны с выпуском ГП;
- грамотность расчета производственной себестоимости ГП по видам заказов;
- достоверное отражение себестоимости отгруженной продукции по факту (дебет счета 45 «Товары отгруженные» кредит счета 43 «Готовая продукция»);
- грамотность определения стоимости: в разности себестоимости по факту от плановой и их списания;
- грамотность по составлению бухгалтерских проводок в сфере учета выпуска ГП (работ, услуг); Если продукцию покупатели получают прямо со склада, необходимо уделить внимание заполнению необходимым образом доверенностей на ее отпуск.
- грамотность ведения журнала-ордера №10/1 и ведомости №16 «Движение готовых изделий в ценностном выражении» (характерно для журнально-ордерной формы учета);
- проверка грамотности отображения в учете итогов инвентаризации ГП, корреспонденции записей аналитического и синтетического учета по балансовым записям счета 43 «Готовая продукция» и счета 40 «Выпуск продукции» записям в главной книге и самом балансе;
- грамотность оценочной деятельности относительно ГП.

На сегодняшний день имеется возможность применить шесть основных видов оценки ГП.

1. По производственной себестоимости по факту. Данный способ достаточно редок, применяется на предприятиях с индивидуальным характером производства, которые выпускают громоздкое уникальное оборудование и ТС. Встречается на предприятиях, номенклатура массовой продукции которых ограничена.
2. По неполной производственной себестоимости продукции, которая исчисляется по факту расходов, исключает общехозяйственные. Встречается на тех же предприятиях, где имеет место быть первый способ по оценке продукции.

3. По оптовым ценам реализации. Оптовые цены используются как твердые учетные цены. Отклонения себестоимости продукции по факту учитывают на отдельном аналитическом счете. Устойчивые оптовые цены делают этот способ оценочной деятельности продукции наиболее распространенным, потому что это способствует сопоставлению оценки продукции в текущем учете и отчетности, это необходимо в контрольной деятельности за грамотным определением выпуска ТРУ.

4. По плановой производственной себестоимости, которая выступает как твердая учетная цена. Этот способ учитывает необходимые меры по отдельному учету разности производственной себестоимости продукции по факту от плановой или нормативной. Преимуществом данного способа является обеспечение единой оценочной деятельности в планировании учета. Тем не менее, при частом изменении плановой и нормативной себестоимости, то переоценка остатков ГП усложняется.

5. По свободным отпускным ценам и тарифам, которые увеличены на сумму НДС и специального налога. Этот метод применяется для единичных заказов и работ.

6. По свободным рыночным ценам. Данный метод по оценке применим в целях учета товаров, которые реализуются посредством розничной сети.

Проверяя правильность отгрузочной и реализационной деятельности, которая касается продукции, нужно помнить:

- о заключении договоров, которые касаются поставок ГП и грамотность по их оформлению;

- о грамотности расчета стоимости отгруженной продукции. Реализация продукции (работ, услуг) может идти по следующим ценам:

- а) по свободным отпускным ценам и тарифам, которые увеличены на стоимость НДС;

- б) по оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС, которые регулирует государство;

в) по розничным ценам и тарифам, включающим НДС (продажа товаров населению и оказанию ему услуг), которые регулирует государство;

- о грамотности установки отпускной цены, учитывая расходы на доставку продукции по заключенному договору поставки;

- о своевременном предоставлении в банк платежного требования-поручения по продукции, которая была отгружена;

- о грамотности АО заполнению документации, которая касается отпуска продукции, в случае отпуска продукции со склада поставщика;

- о грамотности по организационной деятельности, которая касается складского учета ГП;

- о грамотности ведения аналитического и синтетического учета по отгрузке и реализации продукции (работ, услуг). Очередность учетной деятельности, которая касается выручки от реализации ТРУ имеет зависимость от метода учета реализации продукции, который выбрало предприятие;

- о согласованности синтетического и аналитического учета по счету 90 «Продажи» в журнале-ордере №11 записям в главной книге и балансе.

Основным методом судебно-бухгалтерской экспертизы операций по учету ГП выступает её инвентаризация.

Основной задачей инвентаризации ГП является проверка соответствия факта ее наличия на складе с учетными документами. В процессе инвентаризации одновременно выявляются изделия, которые не были оформлены по приемо-сдаточным накладным, факты пересортицы, порчи, излишки и недостачи ГП, проверяются документационное обоснование остатков средств по счету «Расчеты с покупателями и заказчиками», выявляются факты просроченной оплаты выставленных счетов.

Очередность действий при инвентаризации ГП схожа с данным процессом по иным МЦ, которые входят в структуру материально-производственных запасов. Различием является то, что ГП в большинстве своем хранится не только на складах самого

предприятия, но и в структурных подразделениях и в иных предприятиях на ответственном хранении. Описи составляются отдельно на товарно-материальные ценности, которые находятся в пути, отгружены, не оплачены в сроки дебиторами и находятся в складских помещениях иных предприятий. В описях инвентаризации помимо кода, именованя и количества ГП указывают номер ее номенклатуры, марку, сорт и иные признаки отличия, которые указаны в стандартах и технических условиях.

Изделия, которые поступили в ходе инвентаризации, принимаются в присутствии комиссии по инвентаризации и включаются в отдельную опись.

ГП, которая хранится на складах иных предприятий, включается в описи на основе документации, которая подтверждает ее сдачу на хранение под ответственность. Описи отражают название, число, сорт, учетную стоимость продукции, дату ее приемки на хранение, место положения, номера и даты оправдательных документов. Описи на продукцию, которую оставляют на хранение под ответственность, следует переоформить на дату, которая близка к началу инвентаризации.

Описи на ГП, которая находится в пути, на каждую отдельную отправку составляют такие данные: название, число и цена, дата отгрузки, а также перечень и номера документации, на основе которой эти ценности учтены на счетах б/у.

Описи ГП, которая отгружена и не оплачена в срок дебиторами, должны содержать: наименование покупателя, название продукции, стоимость, дата отгрузки, дата выписки и номер расчетного документа.

Расхождения, которые будут выявляться в процессе инвентаризации, по факту наличия продукции с данными б/у регулируются так:

- убыток ГП в рамках норм списывается по назначению руководителя организации на издержки производственной сферы и обращения. Нормы убытка применяются лишь при выявлении недостатков по факту;



- недостачи ГП, ее порча, превышающая нормы естественной убыли, может быть списана на виновных лиц по учетным ценам (дебет счета №94 и кредит счета №43). При отсутствии виновников или в случае отказа суда о взыскании с них, убытки от недостач и порчи относятся на финансовые результаты (прочие доходы и расходы).

- выявленные излишки ГП оцениваются по рыночной стоимости на дату инвентаризации, и включаются в структуру доходов, не связанных с реализацией (по дебету счета №43 «Готовая продукция» и кредиту счета №91 «Прочие доходы и расходы»).

- излишки относятся к учету на счет №43 «Готовая продукция» с кредита счета №94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Итоги инвентаризации ГП отражаются в учете и отчетности того месяца, в котором был окончен процесс инвентаризации, а годовой инвентаризации - в годовом бухгалтерском отчете.

Также в ходе экспертизы операций по учету ГП эксперт-бухгалтер предпочитает такие методы по сбору доказательств: проверочная деятельность полноты и точности фактов по оприходованию ГП, проверочная деятельность соответствия законности первичной учетной документации, проверочная деятельность достоверности регистрации документа в учетных регистрах, проверочная деятельность достоверности ДЗ и КЗ.

### ***Исследование операций по учету продажи готовой продукции***

Отпуск ГП со склада регламентируют такими первичными документами:

- приказом-накладной;
- накладная на внутреннее перемещение МЦ;
- накладная на отпуск материалов на сторону;
- товарно-транспортной накладной.

На основе данных документации лицо, несущее материальную ответственность, определяет реестр на расход продукции и делает

записи в карточке складского учета в графике расхода о отпущенной со склада ГП.

На основе расходных первичных документов, которые были переданы со склада в бухгалтерию, выписывают счет-фактуру, в которой необходимо указывать число и стоимость, сумме с НДС продукции, отпущенной дебиторам, которая будет подлежать оплате. После этого ГП можно считать реализованной.

Синтетический счет №90 «Продажи» каждый месяц списывают с субсчета №90/9 «Прибыль/убыток от продаж» на синтетический счет №99 «Прибыли и убытки». После того как отчетный период окончен, все субсчета, которые были открыты к счету №90 «Продажи», должны быть закрыты внутренними записями на субсчет №90/9 «Прибыль/убыток от продаж» в целях обнуления счета, для того чтобы с начала нового отчетного периода получать свежую информационную базу о выручке и себестоимости продаж.

В судебно-бухгалтерской экспертизе операции по продаже ГП и определению финансовых итогов делятся на две группы нарушений:

- 1) те, что связаны с расходящейся оценкой производственной себестоимости по факту и цен по договорам;
- 2) те, что связаны с разнообразием форм расчетов с покупателями, которые допускаются.

Сфера продаж предполагает легкое выявление преступлений, которые совершаются внешними лицами. К примеру, оплата продукции наличностью от дебитора, который не приходит продукцию, а занимается ее продажей без документов и уводит свой доход в тень. Данное преступление выявляется с помощью встречной проверки. Или, к примеру, предоплата в безналичной форме от покупателя, получающему по доверенности продукцию со склада и дающему письмо с гарантией о предоплате, или даже фальшивую копию платежного поручения о том, что предоплата была произведена. Затем он берет товар и воздерживается от предоплаты. После этого выявляется тот факт, что сотрудники организации, от которой совершал правонарушение представитель по доверенности, не известен организации или же организация

оказалась фиктивной. Выявляется данное преступление с помощью встречной проверки.

Сложной задачей является выявление хищений в области продаж, совершенных по сговору продавца и покупателя. Тогда эффективной мерой будут фактические проверки: внеплановые инвентаризации, контрольные проверки по оформлению отгрузочной и иной первичной расходной документации.

В случае сговора между покупателем и продавцом в ходе продажи продукции продавец специально неверно отражает ход операции на синтетических и аналитических счетах, чтобы замаскировать появление недостачи по сговорам с покупателем или надеясь на его не обнаружение.

Принимая участие в преступной деятельности данного рода, бухгалтер по двум имеющим взаимосвязь записям на счетах, которые делают по факту совершенной отгрузки продукции покупателю, оставляет лишь одну, а впоследствии сумма ценностей, которые были похищены, списывается на сокращение прибыли предприятия. Лицо, на котором лежит материальная ответственность, в данный момент, пишет накладную, однако покупатель на своем складе ее не приходит. Тут снова может помочь метод встречных проверок.

Правонарушения в налоговой сфере в процессе продажи продукции появляются вследствие разнообразия видов продажи продукции, исходя из того, что любой доход от продажи должен отражаться на счете 90/1 по продажной стоимости. Если нарушить данное правило, это может привести к занижению налогооблагаемой базы, иными словами, к сокрытию дохода, это способствует необходимости применения финансовых санкций к данной организации.

Продажа продукции является заключительным этапом кругооборота средств организации, после чего появляется возможность, используя полученную выручку, оплатить приобретенное имущество, сырье и материалы, выплатить з/п работниками, выплатить в бюджет налоги и сборы, отдать банку проценты по кредитам. Продажа ТРУ призвана обеспечить не только возмещение затрат на производственную деятельность и

сбыт, но и получение положительного финансового результата, который является одним из наиболее важных источников для расширения производственной деятельности, обновления, модернизации и реконструкции ОС, увеличения объема выпускаемой продукции.

ТРУ являются проданными, когда произошел переход прав собственности от продавца к покупателю. С данного времени их стоимость можно принять доходом и включить в объем выручки.

В б/у выручка признается суммой, исчисляемой в денежной форме, которая равна сумме поступления ДС и иного имущества и величине ДЗ, которая возникла в процессе передачи покупателю ТРУ.

В целях б/у выручка может признаваться при условиях, что: предприятие может иметь право на то, чтобы получить данную выручку по определенному договору купли - продажи или другому обоснованию; сумма выручки четко определена; присутствует уверенность, что в по результатам определенной операции будет происходить увеличение средств или экономическая выгода; право собственности (владения, пользования и распоряжения) на продукцию совершило переход от производителя к покупателю, работа была принята заказчиком, услуга была оказана конкретной организации или физическому лицу; расходы, которые были произведены по этой операции, могут быть определены.

Оплата ТРУ может быть произведена ДС, валютой или иным имуществом (сырьем, материалами, товарами и т.п.). Получение средств от продажи отражается в б/у на основе расчетно-платежной документации.

По данным отгрузочной и расчетной документации определяют объем выручки от продажи, в которую включают сумму отгруженной продукции и полуфабрикатов собственного производства иным предприятиям, выполняемых работ и оказанных услуг для заказчиков, готовых изделий и полуфабрикатов, которые отпускаются своим обслуживающим производствам и хозяйствам. Если продукция потреблена в основном производстве, то ее стоимость не войдет в выручку от

продажи. Стоимость выручки в качестве показателя используют в управлении при проведении анализа деятельности предприятия, разработке бизнес - плана, при налогообложении.

По результатам продаж ГП организация-изготовитель получает ОС, которые необходимы, чтобы возобновить новый производственный цикл. Заниматься продажами своей продукции изготовитель может через отгрузку произведенной продукции по заключенным договорам или через продажи собственного торгового подразделения.

Для целей б/у доходы можно определить по ПБУ «Доходы организации» ПБУ 9/99, которое было утверждено Приказом Минфина РФ от 6 мая 1999 года №32н (далее - ПБУ 9/99).

В соответствии с пунктом 5 ПБУ 9/99:

«Доходами от обычных видов деятельности являются выручка от продажи продукции и товаров, поступления, связанные с выполнением работ, оказанием услуг (далее - выручка)».

Признание выручки в б/у от деятельности по продаже продукции, напрямую связано с перерождением права собственности на нее от изготовителя к покупателю.

Для того чтобы учесть выручку от продаж в б/у Планом счетов №94н, б/у предназначен счет 90 «Продажи» субсчет 90-1 «Выручка».

К счету 90 «Продажи» также могут быть открыты такие субсчета:

- 90-2 «Себестоимость продаж»;
- 90-3 «Налог на добавленную стоимость»;
- 90-4 «Акцизы»;
- 90-9 «Прибыль (убыток от продаж)».

Выручка от продажи продукции в б/у предприятия показывает момент ее признания (операции по договорам с особым переходом права собственности являются исключением).

Для этих целей в б/у используют запись (табл. 13.1):

Таблица 13.1 Запись выручки по бухгалтерскому учету

Дебет	Кредит	Описание
62	90-1	Отражается выручка от продажи готовой продукции

Единовременно производят списание себестоимости продукции, которая была отгружена. Если предприятие ведет учетную деятельность ГП по себестоимости по факту, то в учетной деятельности списание имеет вид (табл. 13.2):

Таблица 13.2 Списание продукции по фактической себестоимости

Дебет	Кредит	Описание
90-2	43	Списание проданной продукции по фактической себестоимости

Если предприятие ведет учетную деятельность относительно ГП по нормативной (плановой) себестоимости, то списание отражается как (табл. 13.3):

Таблица 13.3 Списание плановой себестоимости

Дебет	Кредит	Описание
43	40	Постановка на учет готовой продукции по нормативной себестоимости
90-2	43	Списание продукции по нормативной себестоимости

По нормам главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ операции, направленные на реализацию ТРУ на территории РФ, представляют собой объекты налогообложения. То есть, если предприятие является плательщиком данного налога, то оно обязуется исчислить НДС с реализации своей продукции (статья 146 НК РФ).

Статья 167 НК РФ, определяющая в целях главы 21 «Налог на добавленную стоимость» НК РФ время определения НБ устанавливает, что с 1 января 2006 года временем установления НБ выступает более ранняя из таких дат:

- 1) день отгрузки (передачи) ТРУ, имущественных прав;
- 2) день оплаты, частичной оплаты за счет поставок ТРУ, которые предстоят, передача имущественных прав.

В себестоимость отгруженной и проданной продукции включаются и коммерческие расходы. Их списание осуществляется записью (табл. 13.4):

Таблица 13.4 Списание коммерческих расходов на себестоимость:

Дебет	Кредит	Описание
90-2	44	Списание на коммерческие расходы

По Инструкции к Плану счетов №94н, организации, которые осуществляют промышленную или другую производственную деятельность на счете 44 «Расходы на продажу» должны отражать следующие виды расходов:

«...на затаривание и упаковку изделий на складах готовой продукции; по доставке продукции на станцию (пристань) отправления, погрузке в вагоны, суда, автомобили и другие транспортные средства; комиссионные сборы (отчисления), уплачиваемые сбытовым и другим посредническим организациям; по содержанию помещений для хранения продукции в местах ее продажи и оплате труда продавцов в организациях, занятых

сельскохозяйственным производством; на рекламу; на представительские расходы; другие аналогичные по назначению расходы».

Далее сопоставляют дебетовый и кредитовый оборот по счету 90 «Продажи», определяется финансовый результат.

### Пример

За отчетный период завод по производству бытовой техники реализовал покупателям продукции на сумму 1 200 000 рублей, в том числе НДС - 200 000 рублей. Себестоимость продукции составила 800 000 рублей. Сумма расходов на продажу - 50 000 рублей.

В б/у организации подобные хозяйственные операции отражают следующим образом (табл. 13.5):

Таблица 13.5 Отражение хозяйственных операций в бухгалтерском учете

Дебет	Кредит	Содержание	Описание
62	90-1	1 200 000	Отражение выручки от продажи
90-3	68	200 000	НДС
90-2	43	800 000	Списание на себестоимость
90-2	44	50 000	Списание расходов на продажу
90-9	99	150 000	Отражение прибыли от продажи готовой продукции

Организация-изготовитель имеет право на реализацию своей продукции не только смежным организациям или оптовым, но и вести торговлю в розницу принадлежащей ей продукцией в специализированных торговых подразделениях, которые



открывают для этой цели. Организации привыкли к такой форме продажи собственной продукции.

Практика в сфере аудита говорит о том, что часто подобные организации неправильно отражают продажу своей продукции посредством торговых подразделений, используя «торговую» схему, магазин ведет учет, применяя счета 41 «Товары», 42 «Торговая наценка», 44 «Расходы на продажу». Данная схема является неверной, так как она имеет место быть лишь, когда торговое подразделение предприятия, кроме своей продукции, занимается продажей покупных товаров.

По Инструкции по применению Плана счетов №94н. по счету 41 «Товары» данная документация содержит:

Счет 41 «Товары» необходим в целях обобщения информации о наличии и движении ТМЦ, которые были приобретены для товаров на продажу. Данный счет используют в основном предприятия, которые осуществляют торговлю, и организациями, которые оказывают услуги в сфере общественного питания.

Организации, которые осуществляют промышленную и иную производственную деятельность, счет 41 «Товары» применим, когда какие-либо объекты приобретаются с целью продажи или когда сумма ГИ, приобретаемых в целях комплектации, исключаются из себестоимости проданной продукции, и подлежит возмещению покупателями отдельно».

Счет 41 «Товары» учитывает именно те ценности, которые были приобретены, а не изготовленные самостоятельно.

Кроме того, в пункте 219 Методических указаний №119н указано, что:

«Б/у движения ГП в подразделениях, которые осуществляют торговую деятельность, ведется по счету «Готовая продукция» на отдельном субсчете «Готовая продукция в неторговой организации».

Передачу ГП из основной деятельности в подразделение организации, которая осуществляет торговую деятельность,

учитывают на счете «Готовая продукция» в качестве внутреннее перемещение.

Списание готовой продукции из основной деятельности организации производят по себестоимости по факту».

Исходя из этого, торговые подразделения промышленных производств обязуются вести учет ГП, которая была передана из производства в торговое подразделение, лишь используя счет 43 «Готовая продукция».

В процессе передачи ГП в магазин в б/у производственной организации делают такую запись (табл. 13.6):

Таблица 13.6 Передача готовой продукции на реализацию

Дебет	Кредит	Описание
43 (субсчет готовая продукция в неторговой организации)	43 (субсчет готовая продукция на складе)	Готовая продукция, которая передана на реализацию

Операции по продаже ГП покупателям отражаются в б/у таким образом (табл. 13.7):

Таблица 13.7 Отражение продажи готовой продукции.

Дебет	Кредит	Описание
50	90-1	Выручка от продажи
90-3	68	НДС
90-2	43	Списание на себестоимость
90-2	44	Продажа продукции через свои подразделения

Данная корреспонденция счетов должна быть использована для отражения операций по продаже продукции за наличность. Однако

встречаются случаи, когда в розничной торговле МЦ организации или ИП приобретают (физическое лицо – покупатель, предъявляющий доверенность от лица организации или свидетельство о государственной регистрации как ИП). При продаже указанным категориям покупателей используется следующая запись (таблица 13.8):

Таблица 13.8 Отражение выручки от продажи готовой продукции

Дебет	Кредит	Описание
62	90-1	Выручка от реализации готовой продукции

По требованию покупателя работникам магазина необходимо предоставить всю необходимую документацию: счет-фактуру, накладные и документацию об оплате - чек контрольно-кассовой техники и квитанцию к приходному кассовому ордеру.

Всегда в процессе продажи ГП за наличность организации должны использовать ККТ. Такое требование установлено ФЗ от 22 мая 2003 года №54-ФЗ «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт».

Продажа ТРУ должна быть произведена организациями по таким ценам:

- По свободным (рыночным) ценам и тарифам, которые увеличены на сумму НДС;
- По оптовым ценам и тарифам, увеличенным на сумму НДС (продукция топливно-энергетического комплекса и услуги производственно-технического назначения), которые регулирует государство;
- По розничным ценам (за вычетом в соответствующих случаях торговых скидок, скидок сбыту и опту) и тарифам, которые включают НДС (для продажи товаров населению и оказания ему услуг), которые регулирует государство.

Последовательность синтетического учета продажи продукции имеет зависимость от выбранной методики учетной деятельности по продаже продукции. Организации должны определять выручку от продажи продукции в целях налогообложения по времени отгрузки ГП, выполненных работ и оказанных услуг и предъявления платежной документации покупателю или транспортной организации.

По ст.167 НК РФ датой продажи продукции (работ, услуг) определяемой предприятием по методике продажи «по отгрузке» как наиболее ранняя из следующих дат:

- день отгрузки ТРУ или передача права собственности на продукцию;
- день оплаты ТРУ.

При этом оплатой ТРУ признается прекращение встречного обязательства приобретения указанных ТРУ перед налогоплательщиком, непосредственным образом связанное с процессом передачи данных ТРУ. В б/у продукция признается реализованной во время ее отгрузки.

Именно поэтому при данных методиках продажи продукции в целях налогообложения отгруженная или предъявленная покупателям ГП по ценам реализации (включая НДС и акцизы) должна быть отражена по дебету счета 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» и кредиту счета 90 «Продажи».

Единовременно себестоимость отгруженной или предъявленной покупателю продукции списывается в дебет счета 90 «Продажи» с кредита счет 43 «Готовая продукция».

С суммы выручки организации исчисляется НДС и акцизный налог (по установленному перечню товаров).

При методике продажи «по отгрузке» сумма начисленного НДС должна быть отражена по дебету счета 90 и кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». Эта проводка показывает задолженность организации перед бюджетом по НДС, которая

впоследствии будет погашена перечислением ДС бюджету (дебет счета 68, кредит счетов денежных средств).

### **Контрольные вопросы**

Перечислите методы учетной политики организации

Как происходит оценка готовой продукции

Где отражаются итоги инвентаризации

Какими документами регламентируется выпуск готовой продукции

На сколько операций по продаже готовой продукции

делятся в судебно-экономической экспертизе

### **Тема 14. Экспертное исследование финансовых результатов деятельности организации**

#### ***Исследование порядка выявления и учета финансовых результатов.***

Наиболее важным показателем, который отражает изменение стоимости собственного капитала в отчетном периоде после производственно-коммерческой деятельности, является финансовый результат. С положительным результатом происходит повышение прибыли и уставного капитала, с отрицательным результатом от хозяйственной деятельности достигается уменьшение собственного капитала. Исследование их эффективности и результатов значительно отличается от изучения других статей активов и обязательств предприятия за отчетный период.

Одним из значительных и конечных показателей финансовых результатов предприятия является прибыль, которая является показательным источником ее финансирования и основой для его дальнейшего развития.

Прибыль – это разница между доходами (выручкой от продажи товаров, услуг) и затратами на производство или покупкой и сбытом этих товаров и услуг.

Прибыль – это экономическая категория, которая отражает чистый доход, созданный в сфере материального производства. Она

показывает конечные результаты финансового процесса торгово-промышленного и является показателем финансового состояния предприятия. Кроме того, она осуществляет следующие функции: а) дает сведения об экономическом эффекте деятельности предприятия; б) побуждает хозяйственную активность и позволяет увеличить производство, материальные выплаты, социальную сферу и т.д.,

помогает сформировать бюджет на разных уровнях в виде налоговых отчислений.

Судебно-бухгалтерская экспертиза финансовых результатов может выполняться по различным вопросам, поднятым следственными органами и судом, которые связаны с проверкой законности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта, формированием расходов и доходов по видам, чистой прибыли организации, принятием решений и выплатой дивидендов, доходов учредителям, участникам хозяйственных операций.

Целью судебно-бухгалтерской экспертизы операций по использованию прибыли и формированию финансовых результатов является предоставление заключения эксперта о достоверности конечного финансового результата, законности формирования финансового результата и его основных элементов (доходов и расходов).

Задачей экспертного исследования является проверка законности и правильности:

- учет применения прибыли (расходы за счет собственных средств, фонды и резервы, дивиденды).

- формирование финансового результата от реализации продукции (работ, услуг); продажи товаров, основных средств и других активов;

- учет внереализационных расходов и доходов;

Объектами в судебно – экономической экспертизе финансовых результатов является:

- калькулирование ценообразования или себестоимости продукции, соблюдение смет расходов нормативов, норм;

- показатели производства, продажи товаров, себестоимости и продажи реализации продукции расходов и доходов организации должны быть выполнены;

- дисциплина поставок по ассортименту и качеству продукции, срокам, объемам, товаров выполненных работ, оказанных услуг;

- незавершенное производство, его комплектность и остатки;

- бухгалтерская прибыль (убыток), которая является окончательным финансовым результатом, выявленным в течение отчетного периода на основании учета всех хозяйственных операций организации;

- бухгалтерский учет операций по формированию доходов и расходов, финансового результата и его использование;

- затраты на строительные-монтажные работы, в том числе для строительных организаций;

- другие расходы и доходы организации;

- сохранность товаров или продукции при производстве, продаже и транспортировке;

- чистая прибыль и дивидендная политика и др.

- нехватка товаров, брак, приписки и размер причиненного ущерба, их ответственные лица и обоснованность;

Источники информации для исследования операций.

С финансовыми результатами и прибылью являются:

1) федеральные нормативные правовые акты;

2) документы первичного учета, регистры и бухгалтерская отчетность;

3) приказы, заявления, договора.

К федеральным нормативным правовым актам можно отнести ГК, НК, а также ФЗ № 402, № 208, приказ министерства финансов от 02.06.2010 г., № 66н «О форме бухгалтерской отчетности организации» [68].

Положения по бухгалтерскому учету:

- "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н [69];

- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н [70];

- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н [71];
- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" Приказ Минфина России от 16.10.2000 N 92н [72];
- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н [73];
- Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н [74];

К первичным документам, по которым проходят все основные операции по финансовым результатам и прибыли относятся следующие документы:

- накладные по форме (м-12 и м-13);
- счета – фактуры;
- авансовые отчеты;
- выписки из банков;
- платежные ведомости;
- учетные регистры.

Обороты по дебету и кредиту в журнале-ордере записываются за отчетный месяц и с начала года нарастающим итогом в разрезе статей аналитического учета. Анализу также подвергаются журналы-ордера № 11 и 16.

Также финансовые результаты организации проверяют по счетам (рис. 14.1):



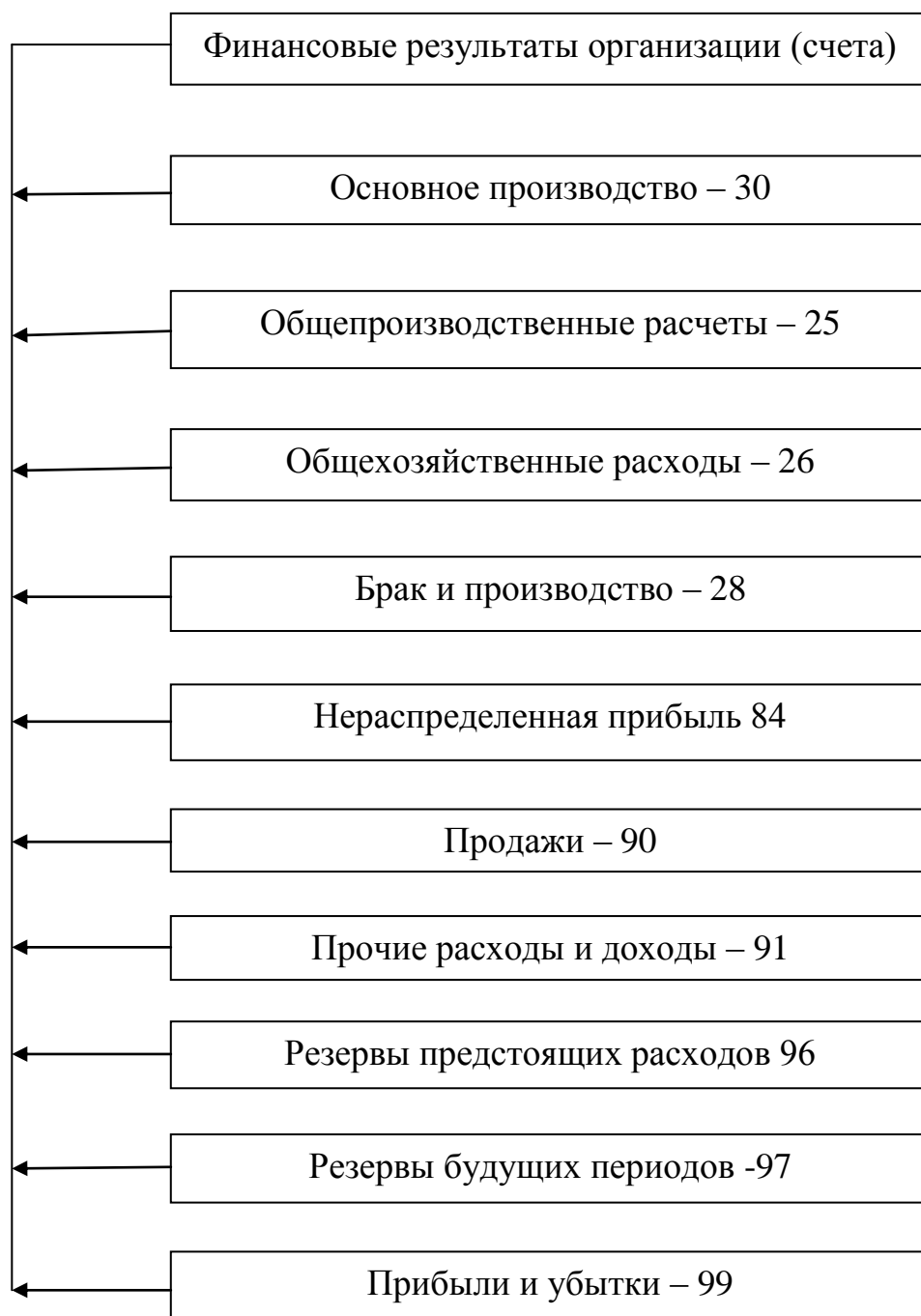


Рисунок 14.1 Составляющие финансовых результатов организации

Отличительная черта субъекта малого предпринимательства – формирование бухгалтерской (финансовой) отчетности по упрощенной системе:

- отчет о прибылях и убытках и бухгалтерский баланс включают показатели только по группам статей (без подробных показателей по статьям);

- в приложении к отчету о прибылях и убытках и к бухгалтерскому балансу приводится только самая важная информация, без которой невозможно оценить финансовое положение организации или финансовые результаты ее деятельности.

Отчет о прибылях и убытках представляет собой таблицу, отражающую общую тенденцию распределения функций бухгалтерского учета для дальнейшей подготовки финансовой и бухгалтерской отчетности.

Плановая информация – это все виды нормативных и плановых данных: бизнес-план, финансовый план, сметы, нормы расхода отдельных видов ресурсов, проектные задания.

Внеучетная информация подразумевает различные документы, которые регулируют хозяйственную деятельность экономического субъекта. Она содержится в следующих источниках: а) распоряжения начальника и приказах; б) указаниях от вышестоящих организаций; в) хозяйственно-правовых документах (соглашения, решения арбитражного суда, рекламации, договоры,) г) решениях общих собраний (акционеров, трудового коллектива); д) внутривозьственных, служебных, объяснительных и докладных записках; е) переписке с налоговыми и контролирующими органами; ж) актах проверок налоговых органов и результатах аудиторских проверок; з) уставе компании, который содержит общие положения о распределении и использовании прибыли и т. д.

Изучение этих источников информации в процессе осуществления экономического анализа и его правильное сочетание с документальной информацией помогает полностью изучить хозяйственную деятельность предприятия и увидеть резервы его экономического развития.

Методологические методы исследования при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы операций, которые связаны с финансовыми результатами и прибылью предприятия, включают в себя: 1) документальные приемы проверки, включая проверку бухгалтерских документов (формальную, нормативную, арифметическую); встречная проверка взаимосвязанных

документов; взаимный контроль. 2) расчетно-аналитические приемы (экономический анализ, статистические и арифметические расчеты). Эксперт-бухгалтер вправе обращаться к результату опроса и информации, содержащейся в официальных запросах в другие организации.

При анализе операций с финансовыми результатами и прибылью экономического субъекта могут применяться возможности других экономических экспертиз (налоговой, финансово-аналитической, финансово-экономической). Итоги этих экспертиз позволяют получить развернутую учетную информацию о финансовых отношениях экономического субъекта с бюджетами различных уровней, выполнении договорных обязательств, финансовых показателях, выполнении налоговых обязательств, финансовом состоянии предприятия и его внутренних резервов.

### ***Исследование учета уставного капитала, резервного капитала.***

Уставный капитал – это сумма средств, изначально вложенная владельцами для обеспечения уставной деятельности организации.

Размер уставного капитала может по решению учредителей увеличиваться или уменьшаться в процессе финансово-хозяйственной деятельности, с обязательной регистрацией изменений в учредительных документах.

Уставный капитал представляет собой величину отдельного имущества, право собственности, которое было передано организации как юридическому лицу, а также характеризует собственность учредителей и размер обязательств по их вкладам. Выходя из состава собственников, учредитель может потребовать, чтобы доля, внесенная в уставный капитал, была возвращена в денежной форме.

При регистрации организация в своих учредительных документах самостоятельно определяет структуру и размер уставного капитала с учетом минимального размера, установленного законодательством.

Взносы в уставный капитал могут включать денежные средства, запасы, внеоборотные активы, ценные бумаги и другие активы.

Уставный капитал состоит из стоимости вкладов участников и делится между ними на доли определенного размера.

Партнёры имеют обязательства общества только в рамках вложенных вкладов.

Поэтому не создаются субсчета со счёта 80.

На счете 75 "Расчеты с учредителями" осуществляется раздельное ведение учет расчетов с учредителями по вкладам в уставный капитал и по причитающимся доходам

Оплаченный капитал характеризуется разностью между величиной уставного капитала (Кт 80) и дебиторской задолженностью по вкладам (75-1).

Ведение аналитического учёта УК осуществляется по учредителям и видам изменений уставного капитала.

В ООО резервный капитал (счёт 82) может включать в себя:

- резервный фонд;
- иные фонды, создаваемые в порядке и размерах, установленных уставом общества.

При отчислении от чистой прибыли, а также согласно законодательству, определяется резервный капитал (для АО должен превышать 5% уставного)

Резервный капитал (РК) предназначен для покрытия неожиданного ущерба и убытков хозяйствующего субъекта за фактический период либо на покупку собственных акций и погашение облигаций. Если РК не был использован в полном объеме, то его оставшаяся часть переносится на следующий период. Иные задачи при использовании РК не предусматриваются.

РК в БУ отражается на счёте 82 "Резервный капитал", который является пассивным (кредит отражает создание РК, дебет - реализацию). Кредитовое сальдо счета показывает сумму неиспользованного резервного капитала на начало и конец отчетного периода.

Организация аналитического учёта счёта 82 построена так, чтобы предоставить возможность получения данных по направлениям использования средств.

Добавочный капитал (ДБ) состоит из:

- прироста стоимости внеоборотных активов в результате переоценки;
- эмиссионного дохода (разница между продажной и номинальной стоимостью акций, которая образуется в процессе формирования уставного капитала акционерного общества).

Отражается ДК в БУ на счёте 83 "Добавочный капитал", который является пассивным (кредит отражает создание и пополнение ДК, дебет уместен при: снижении стоимости внеоборотных активов в случае его переоценки, а также перенаправлением средств на увеличение уставного капитала.

Для создания стабильности организации, ей следует откладывать часть полученной прибыли в резервный капитал либо резервный фонд.

РК представляет собой некую часть от собственного капитала хозяйствующего субъекта

РК включает в себя фонды, которые должны быть отражены в балансе отдельно:

- резервный фонд, который является обязательным для создания хозяйствующими субъектами;
- другие необязательные резервные фонды.

Создание РК осуществляется согласно уставу организации в основном в АО и ООО. Также и компании, имеющие иную форму собственности могут прибегнуть к его созданию в случае, если такое указано в их учредительных документах, либо в учетной политике.

В статье 35 ФЗ об "Акционерных обществах" говорится о том, что формирование резервного капитала (РК) обязательно для акционерных обществ. В статье 30 ФЗ об "Обществах с ограниченной ответственностью" описывается то, что руководство общества с ограниченной ответственностью само определяет необходимость формирования РК.

Состояние и перемещение РК отражается по счёту 82 "Резервный капитал", который является пассивным счётом. Организация аналитического учёта по данному счёту создаёт условия для получения данных по каналам использования средств.

Формирование РК в акционерных обществах осуществляется в объеме, который прописан в уставе предприятия, но не меньше 5% от уставного капитала. Его формирование происходит путем обязательных ежегодных отчислений от чистой прибыли, либо в большей степени за счет нераспределенной прибыли.

Д-т 99 "Прибыли и убытки", К-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)" – Сумма полученной чистой прибыли за отчётный год;

Д-т 84 "Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)";  
К-т 82 "Резервный капитал" – Отчисления в резервный капитал из чистой прибыли.

Формирование необязательного РК может осуществляться за счет целевых взносов учредителей, за счет перераспределения других средств фондов и за счёт целевого финансирования и поступлений.

РК, который был создан на средства целевых поступлений, должен расходоваться только на эти цели.

Случай, когда РК является источником увеличения уставного капитала, записывается следующей проводкой: Д-т 82 "Резервный капитал", К-т 80 "Уставный капитал".

Собственный капитал, кроме уставного состоит еще из добавочного, а также из нераспределенной прибыли.

Направление чистой прибыли в РК записывается в БУ следующим образом:

Дебет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;  
Кредит 82 «Резервный капитал».

Случай, когда РК формируется еще и за счёт средств учредителей либо его дочерних предприятий на основании решения, зафиксированного в уставе, отражается следующей проводкой:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами»;

Кредит 82 «Резервный капитал».

Возмещение потерь материально - производственных запасов из-за стихийных бедствий и других чрезвычайных обстоятельств хозяйственной деятельности организации (национализация, аварии и другое), а также выплата дивидендов не может осуществляться за счёт РК. Он может быть направлен лишь на погашение убытков предприятия за фактический год при недостатке средств других источников (например: добавочного или уставного капитала):

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84.1 «Непокрытый убыток отчетного года».

Использование средств резервного капитала может означать, что они будут использованы в целях погашения обязательств АО по ранее выпущенным ценным бумагам, например, облигациям:

Дебет 82 «Резервный капитал»

Кредит 66 «Расчеты по краткосрочным кредитам и займам»,  
67 «Расчеты по долгосрочным кредитам и займам».

Журнал-ордер № 12 или соответствующий план машинного оборудования учитывает текущий учет движения дополнительного капитала и резервов. Кроме того, их аналитическая бухгалтерия ведется таким образом, что подробная информация о потребителях средств для каждого капитала и инструкции по использованию этих средств всегда доступны.

Добавочный капитал является частью СК организации, но также является общей собственностью учредителей организации. Он возникает в результате увеличения стоимости определенных видов недвижимости (основных средств и т. д.) Для долгосрочного и краткосрочного использования во время их переоценки за счет бесплатного сохранения недвижимости у других хозяйствующих субъектов и физических лиц, а также эмиссионные премии за продажу собственных акций по цене выше номинальной стоимости.

Добавочный капитал хранится на пассивном счете 83 с тем же именем и к нему могут быть открыты такие субсчета, как:

83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

83.2 «Эмиссионный доход» и другие.

Сумма недвижимости может быть переоценена для предметов, потраченных впустую, таких как ОС.

По прошествии определенного времени первоначальная оценочная деятельность этого типа имущества будет отклонена текущей оценкой, поскольку условия для ее воспроизведения изменятся. Первоначальная оценка ОС на основе современной оценки основана на переоценочной деятельности. Переоценка проводится такими способами:

- в соответствии с коэффициентами, разработанными Росстатом
- профессиональный.

По стоимости переоценки должна быть составлена бухгалтерская проводка:

Дебет 01 «Основные средства»

Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке».

Единовременно с этим необходимо дооценить сумму, которая была ранее начислена с учетом амортизации за счет добавочного капитала:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

Кредит 02 «Амортизация основных средств».

В то же время сумма переоценки определенных ОС, которая соответствует величине его обесценения, рассчитанной для предыдущих отчетных периодов и отраженной в качестве прочих расходов по счету 91 «Прочие доходы и расходы», должна быть обозначена как доход по этому счету за период, который являлся отчетным.

Снижение стоимости добавочного капитала в пересчете на ранее созданную величину увеличения стоимости переоцениваемого имущества, как и любое уменьшение СК, не может быть рассмотрено как положительный фактор в деятельности компании. Такая операция характерна по результатам снижения стоимостной характеристики имущества на основе материалов его переоценки:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.1 «Прирост стоимости имущества по переоценке»

Кредит 01 «Основные средства», 04 «Нематериальные активы» и другие.

После того, как сумма девальвации периода, который является отчетным, превысит сумму переоценки того же имущества, проведенного ранее в других отчетных периодах и распределенного на добавочный капитал организации, в этой ситуации результат девальвации (уценки) возникает в новом периоде, который является отчетным, и принимается в структуре прочих расходов.

Пример 1

В соответствии с предыдущей переоценкой на 1 января 2015 года стоимость токарно-револьверного станка в первоначальном виде была переоценена на 10 000 рублей в большую сторону, стоимость амортизационных отчислений на него составила 1320 рублей. Меры по переоценке были учтены на счете 83 «Добавочный капитал». На 1 января 2016 года была проведена дальнейшая переоценка этого завода. В результате была получена уценка на стоимость токарно-револьверного станка в 16640 рублей и сумму амортизационных отчислений в 1980 рублей.

Следующая картина возникла по результатам переоценки токарно-револьверного станка 1 января 2016 года.



Снижение стоимости токарно-револьверного станка в первоначальном варианте до стоимости восстановления:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 01 «Основные средства» - 10 000 руб.

Стоимость уценки, которая осталась в размере 6 640 руб. (16 640 минус 10 000) должна быть списана в структуру прочих расходов:

Дебет 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91.2 «Прочие расходы»

Кредит 01 «Основные средства» - 6 640 руб.

Сумма предыдущих амортизационных отчислений переоценки по указанному имуществу относят на добавочный капитал организации:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 83 «Добавочный капитал» -1320 руб.

Оставшийся объем амортизационных отчислений по итогу последней переоценочной деятельности, которая была скорректирована, учитывая избыток амортизационных отчислений, который возник в результате предыдущей переоценки станка, составляет 660 рублей. (1980 минус 1320) учитывается как прочий доход:

Дебет 02 «Амортизация основных средств»

Кредит 91 «Прочие доходы и расходы» субсчет 91.1 «Прочие доходы» - 660 руб.

В этом случае по налоговым соображениям балансовая прибыль должна корректироваться по увеличению на разность в размере 1980 руб. среди расходов по уценке в 6 640 руб. и доходов от уменьшения ранее накопленных амортизационных отчислений в 660 руб. (1980 минус 1320). Этот итог вытекает из ст. 270 Налогового кодекса Российской Федерации.

Когда ОС продаются, излишки от переоценки, которые отражены в резерве капитала, списываются с целью увеличения нераспределенной прибыли организации. Для этого необходимо ввести субсчет 01.2 «Выбытие основных средств» к счету 01 «Основные средства». Дебет этого субсчета должен отражать сумму имущества, которое выбыло, а кредит – стоимость накопленных амортизационных отчислений.

При принятии учредителями решения продать акции по рыночной цене, которая выше номинальной, превышение

считается дополнительным капиталом в форме эмиссионного дохода:

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» - на всю сумму выручки;

Дебет 51 «Расчетные счета»

Кредит 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.2 «Эмиссионный доход» - по номинальной стоимости акций.

Целью эмиссии акций является возврат доли от цены акций в связи с уменьшением доходности от них.

При этом право голоса не исключается, если после решения общего собрания планируется создание уставного капитала из резервного капитала:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.2 «Эмиссионный доход»

Кредит 80 «Уставный капитал».

Подобное решение принимается как на стадии становления общества, так и в ходе осуществления им профессиональной деятельности через дополнительный выпуск ценных бумаг или повышения их стоимости по номиналу. Если данная доходная часть образуется путем получения разницы между продажной и номинальной стоимостью ценных бумаг.

Доход от выпуска дополнительных ценных бумаг имеет право направляться на выплаты по дивидендам, если на это не хватает ЧП, которое осталась в распоряжении организации:

Дебет 83 «Добавочный капитал» субсчет 83.2 «Эмиссионный доход»

Кредит 75 «Расчеты с учредителями» субсчета 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал», 75.2 «Расчеты по выплате доходов».

По действующим нормативным актам, чтобы увеличить добавочный капитал, необходимо направить курсовую разницу, которая связанн с формированием уставного капитала при внесении вклада каким-либо из учредителей в иностранной валюте.

Курсовая разница в такой ситуации представляет собой разницу между оценкой в рублях долгов учредителя по вкладочной деятельности в уставный капитал организации, которая оценивается в учредительной документации в иностранной валюте по курсу ЦБ в день поступления суммы вклада и рублевая оценка этого вклада в учредительной документации.

## Пример 2

Иностранная фирма представляется как соучредитель российской фирмы.

Вклад этой компании в уставный капитал по договору о партнерстве составил 30 000 долларов США и в момент государственной регистрации составил 1 695 000 рублей по ставке 56,50 рублей. Во время оплаты указанной суммы обменный ЦБ по выписке со счета на валютном счете российской организации составлял 56,80 руб. / Доллар, а сумма платежа - 1 704 000 руб. В результате курсовая разница составляет 9 000 руб. (1 704 000 минус 1 695 000).

Вышеуказанные операции отражаются на счетах российской компании так:

Отразили стоимость обязательств зарубежного партнера по вкладам в уставный капитал во время государственной регистрации:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» Кредит 80 «Уставный капитал» - 1 695 000 руб.

Поступление на валютный счет суммы вклада зарубежного партнера:

Дебет 52 «Валютные счета» Кредит 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» - 1 704 000 руб.

Отразили сумму положительной курсовой разницы:

Дебет 75 «Расчеты с учредителями» субсчет 75.1 «Расчеты по вкладам в уставный (складочный) капитал» Кредит 83 «Добавочный капитал» - 9 000 руб.

Сумму добавочного капитала увеличили на стоимость использованных целевых средств:

Дебет 86 «Целевое финансирование» Кредит 83 «Добавочный капитал» [8].

Добавочный капитал, кроме вариантов, которые были упомянуты, может использоваться также для погашения убытка, когда убыток был образован по итогам деятельности организации за год, являющимся отчетным. В учетной деятельности имеет место быть запись:

Дебет 83 «Добавочный капитал» Кредит 84  
«Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» субсчет 84.3  
«Непокрытый убыток отчетного года».

Информация, которая накапливается в текущем учете по счету 83 «Добавочный капитал», в конечном счете, должна быть подчинена интересам ее пользователей, раскрывать источники ее появления, а также и направленности по использованию соответственных средств.

### **Контрольные вопросы**

Цель проведения судебно-бухгалтерской экспертизы операций по использованию прибыли и формированию финансовых результатов

Задача проведения судебно-бухгалтерской экспертизы операций по использованию прибыли и формированию финансовых результатов

Источники информации для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы операций по использованию прибыли и формированию финансовых результатов

Структура добавочного капитала

Методы проведения исследования по операциям, связанным с использованием прибыли

### **Тесты**

Судебную экспертизу от экспертизы, осуществляемой в других сферах, отличает следующее:

- а) разное количество материалов направляемых на экспертизу
- б) назначение и проведение экспертизы
- в) права и обязанности эксперта проводившего экспертизу
- г) все ответы верны

2. Показания свидетелей могут относиться к объекту экспертизы:

- а) могут

б) не могут

3. Что не относится к объекту экспертного исследования:

а) материальный носитель информации о произошедшем факте

б) показания свидетелей

в) механизм передачи информации

4. Судебно-экономическая экспертиза, какие исследования не может проводить:

а) установление поступлений и расходование денежных средств

б) выявление несоответствия по учету

в) экспертиза по определению стоимости имущества и ее соответствие стандартам

5. Кто может назначать проведение судебно-экономических экспертиз:

а) следователь, судья, прокурор

б) адвокат, подозреваемый

в) могут все

6. Задачи судебно-экономической экспертизы:

а) установление размера причиненного ущерба

б) обоснованность списания денежных средств

в) выявление ошибок при ведении бухгалтерского учета

г) все варианты верны

7. По характеру причиненного ущерба предметом судебно-экономической экспертизы при проведении исследования предметов и документов будут являться:

а) использование доходов, полученных от предпринимательской деятельности не в интересах организации, связанное с недостоверным отражением в первичных документах

бухгалтерского учета операций, результатов деятельности организации для целей их использования

б) неуплата налогов и других обязательных платежей в бюджет государства полученных от осуществления предпринимательской деятельности или в не интересах данной деятельности

в) оба варианта верны

г) оба варианта не верны

8. Эксперту на экспертизу предоставляются:

а) все документы изъятые у организации в отношении которой проводится проверка

б) только те документы, которые относятся к экспертизе

в) ни один вариант не верный

9. Методы исследования разделяются на:

а) методы исследования, используемые в науке при разработке теоретических и экспериментальных методов

б) методы, применяемые в экспертной деятельности

в) оба варианта верны

г) оба варианта не правильные

10. Проведение ревизии инициируется:

а) собственником организации

б) сотрудниками проверяющих органов

в) оба варианта верны

г) оба варианта неправильные

11. Комплексный аудит отличается от выборочного:

а) методикой проведения

б) объемом исследуемой документации

в) оба варианта верны

г) оба варианта неправильные

12. Имеет ли право эксперт при производстве судебно-экономической экспертизы собирать материалы для нее самостоятельно:

а) имеет

б) не имеет

13. Порядок назначения производства экспертизы:

а) выбор экспертного учреждения, постановка вопросов, вынесение постановления о назначении экспертизы, предоставление необходимых материалов для экспертизы

б) постановка вопросов, вынесение постановления о назначении экспертизы, выбор экспертного учреждения, предоставление необходимых материалов для экспертизы

в) выбор экспертного учреждения, предоставление необходимых материалов для экспертизы, постановления о назначении экспертизы, постановка вопросов

14. Кому запрещается воздействовать на эксперта:

а) прокурору

б) следователю

в) судье

г) представителю органов государственной власти

д) всем вышеперечисленным

15. Имеет ли право эксперт на возмещение расходов связанных с вызовом его на судебные заседания:

а) имеет

б) не имеет

16. Следователь при направлении документов на экспертизу проводит их изучения для чего:

а) выявляет поддельные документы

б) самостоятельно пытается провести исследование

в) оба варианта верны

17. Имеет ли право следователь вмешиваться в производство экспертизы:

а) имеет

б) не имеет

18. Что имеет право делать следователь при производстве экспертизы:

а) проводит документальное оформление заявлений и объяснений обвиняемого

б) производит сбор дополнительных данных

в) ставит перед экспертом дополнительные вопросы

г) все ответы верны

19. Что обязан делать руководитель экспертного учреждения при получении постановления о назначении экспертизы:

а) назначить эксперта для производства экспертизы

б) разъяснить эксперту его права и обязанности

в) следить за сроками производства экспертизы

г) все варианты верны

20. Какие условия обязан обеспечить руководитель экспертного учреждения экспертам для производства экспертиз:

а) наличие необходимого оборудования и материалов для производства экспертиз

б) возможность забирать исследуемый материал с собой, для продолжения работы над ним дома

в) оба варианта верны

21. Из скольких частей состоит постановление следователя о назначении экспертизы:



а) 2

б) 4

в) 3

22. Что должен делать эксперт, если поставленные перед ним вопросы выходят за рамки его полномочий:

а) отклонить данные вопросы

б) привлечь другого эксперта

в) постараться ответить на них самому

23. Комиссионная экспертиза проводится:

а) одним экспертом

б) несколькими

24. Стадии производства экспертизы делятся на:

а) 4 части

б) 3 части

в) 2 части

25. Заключение, вынесенное экспертом должно отвечать следующим требованиям:

а) соответствие нормам закона

б) объективности проведенного исследования, а также его полнота и конкретность

в) последовательность и логичность изложенного

г) все ответы верны

26. Может ли судья отказать в приобщении доказательств, если они являются первоисточниками по данному делу:

а) может

б) не может

27. Является ли замена листов в документе материальным подлогом:

- а) является
- б) не является

28. Что указывается в водной части экспертного заключения:

а) вид экспертизы, номер, дата, время, место ее проведения, сведения об эксперте, вопросы которые были поставлены эксперту на разрешение

б) описание внешнего вида объектов, представленных на экспертизу, способы проведения исследования документов

в) полученные результаты, вид экспертизы, кто ее производил, указываются дополнительные поставленные вопросы на разрешение

29. Где ставиться подпись и печать экспертного учреждения:

- а) на последней странице проведенного исследования
- б) на каждой страницы проведенного исследования

30. Заключение эксперта может быть:

- а) категорическим
- б) вероятным
- в) содержать вывод о невозможности дачи заключения по определенному вопросу
- г) все ответы верны
- д) все ответы не верны

31. В случае невозможности вынесения категоричного заключения эксперт может отказаться от него:

- а) может
- б) не может

32. Вероятное заключение может являться доказательством по делу:

- а) может
- б) не может

33. В каких случаях эксперт не сможет вынести заключение:

а) в случае, когда представленных материалов для проведения экспертизы не достаточно для дачи ответа на поставленные вопросы

б) когда у эксперта отсутствуют специальные знания в области проводимого исследования

в) оба ответа верны

г) оба ответа не верны

34. В скольких экземплярах составляется заключение эксперта:

а) в одном

б) двух

в) трех

35. Нарушения сделанные экспертом могут заключаться в следующем:

а) несоблюдение прав в отношении участников экспертизы

б) назначение лица для проведения экспертизы, который не обладает специальными познаниями по поставленным вопросам

в) назначение эксперта, заинтересованного в исходе дела

г) непредставление эксперту для экспертизы необходимых материалов дела

д) все ответы верны

е) все ответы не верны

35. Что проверяет адвокат при ознакомлении с результатами проведенной экспертизы:

а) постановление о назначении экспертизы

б) вопросы, которые были поставлены на разрешение экспертизы

в) данные лица, кто проводил экспертизу

г) на каких листах напечатано заключение эксперта

д) а,б,в

е) б,в,г

ж) а,б,в, г

36. Может ли назначаться проведение дополнительной экспертизы в следующих случаях: у следователя появились новые вопросы по полученному заключению эксперта, имеется необходимость в разъяснении и дополнении заключения эксперта по поставленным ранее вопросам:

а) может

б) не может

37. Функции службы экономической безопасности:

а) проверка сотрудников

б) проверка контрагентов

в) проведение служебных расследований

г) все ответы верны

д) все ответы не верны

38. Может ли сотрудник службы экономической безопасности проводить согласование договоров:

а) может

б) не может

в) в зависимости от его должностных инструкций

39. Привлекать к налоговой ответственности нельзя в следующих случаях:

а) отсутствует состав налогового правонарушения

- б) небольшая сумма неуплаченного налога
- в) истек срок давности по данному налоговому правонарушению
- г) отсутствие вины лица, которого подозревают в совершении налогового правонарушения
- д) а,б,в
- е) а,в,г
- ж) б,в,г

40. По каким статьям допускается привлекать к ответственности за совершение налогового правонарушения:

- а) 159, 199, 198 УК РФ
- б) 199, 198, 199,1 УК РФ
- в) 160, 171, 210 УК РФ

41. Может ли за совершение налогового правонарушения выноситься предупреждение:

- а) может
- б) не может

42. Устанавливается ли лимит по хранению денежных средств в кассе организации:

- а) устанавливается
- б) не устанавливается

43. Может ли организация тратить наличные денежные средства на оплату страховых возмещений по договорам страхования сотрудников:

- а) может
- б) не может

44. Какой составляется документ при приеме наличных денежных средств:

- а) расписка о получении денежных средств
- б) кассовый ордер
- в) ни какой документ не выдается

45. Допускается ли внесение исправлений в кассовый ордер:

- а) допускается
- б) не допускается

46. При проведении экспертизы по кассовым и банковским операциям могут ли осуществляться проверки правильности оформления кассовых операций:

- а) могут
- б) не могут

47. Необходимо ли вести журнал приходных и расходных кассовых документов:

- а) необходимо
- б) не требуется

48. Признаются ли уплата процентов по кредитам и займам расходами по основным видам деятельности:

- а) признаются
- б) не признаются

Ответы: 1. г, 2. а, 3. б, 4. в, 5. а, 6. г, 7. в, 8. б, 9 в, 10. а, 11. б, 12. б, 13. а, 14. д, 15. б, 16. а, 17. б, 18. г, 19. г, 20. а, 21. а, 22. а, 23. б, 24. б, 25. г, 26. б, 27. а, 28. а, 29. б, 30. г, 31. а, 32. б, 33. в, 34. б, 35. д,, 36. б, 37. г, 38. в, 39. в, 40.б. 41. а, 42. а, 43. а, 44. б, 45. б, 46. а, 47. а, 48. а,

## Список использованных источников

1. «Новый экономический словарь» под редакцией А. Н. Азрилияна М. Институт новой экономики 2014 г., -1088 с.
2. «Новый экономический словарь» под редакцией А. Н. Азрилияна М. Институт новой экономики 2014 г., -1088 с.
3. КРИМИНАЛИСТИЧЕСКАЯ ЭНЦИКЛОПЕДИЯ Р.С. Белкин М.: Мегатрон XXI, 2000. — 2-е изд. доп. — 334 с.
4. Федеральный закон «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 N 73-ФЗ ст 10 электронный ресурс <https://sudact.ru/law/federalnyi-zakon-ot-31052001-n-73-fz-o/glava-i/statia-10/> (дата посещения 29.07.2019)
5. Объекты исследований – Комментарий к ст.10 Федерального закона от 31 мая 2001 года N 73-ФЗ “О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации” (автор комментария Смушкин А.Б.) <https://www.lawmix.ru/commlaw/716> (дата посещения 29.07.2019)
6. Правовая система «Гарант» Постановление Федерального арбитражного суда Уральского округа <https://base.garant.ru/9348537/#friends> (дата посещения 30.07.2019)
7. Правовая система «Консультант плюс» Постановление Пленума ВАС РФ от 04.04.2014 N 23 "О некоторых вопросах практики применения арбитражными судами законодательства об экспертизе" (дата посещения 30.07.2019)
8. Правовая система «Консультант плюс» ПЕРЕЧЕНЬ РОДОВ (ВИДОВ) СУДЕБНЫХ ЭКСПЕРТИЗ, ПРОИЗВОДИМЫХ В ЭКСПЕРТНО-КРИМИНАЛИСТИЧЕСКИХ ПОДРАЗДЕЛЕНИЯХ ОРГАНОВ ВНУТРЕННИХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ <http://www.consultant.ru/cons/cgi/online.cgi?req=doc&base=LAW&n=315770&fld=134&dst=200,0&rnd=0.9517730860229587#002048020613060375> (дата посещения 30.07.2019)
9. «Новый экономический словарь» под редакцией А. Н. Азрилияна М. Институт новой экономики 2014 г., -1088 с.

10. Сайт МВД России «Исторические этапы образования» [https://мвд.рф/mvd/structure1/Centri/IEkspertno\\_kriminalisticheskij\\_centri/Istoricheskie\\_jetapi\\_obrazovaniya\\_jekspe](https://мвд.рф/mvd/structure1/Centri/IEkspertno_kriminalisticheskij_centri/Istoricheskie_jetapi_obrazovaniya_jekspe) (дата посещения 02.08.2019)
11. Правовая система «Гарант» Федеральный закон от 31 мая 2001г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" <https://base.garant.ru/12123142/> (дата посещения 06.08.2019)
12. Правовая система «Консультант плюс» Конституция Российской Федерации" (принята всенародным голосованием 12.12.1993) (с учетом поправок, внесенных Законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 N 6-ФКЗ, от 30.12.2008 N 7-ФКЗ, от 05.02.2014 N 2-ФКЗ, от 21.07.2014 N 11-ФКЗ) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28399/54dd4e1f61e0b8fa47bff695f0c08b192a95f7a3/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28399/54dd4e1f61e0b8fa47bff695f0c08b192a95f7a3/) (дата посещения 02.08.2019)
13. Правовая система «Гарант», Соглашение между государствами - участниками Содружества Независимых Государств о сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере (Минск, 4 июня 1999 г.), Конвенция о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам (Минск, 22 января 1993 г.), ФЗ № 101 «О международных договорах с Российской Федерацией от 15 июля 1995 года <https://base.garant.ru/12119679/> (дата посещения 02.08.2019)
14. Сайт Российской газеты Приказ МВД РФ от 29 июня 2005 г. N 511 "Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации" <https://rg.ru/2013/02/13/mvd-dok.html> (дата посещения 06.08.2019)
15. Сайт Минюста России Приказ Минюста России 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» <https://minjust.ru/ru/prikaz-minyusta-rossii-ot-27122012-no-237> (дата посещения 06.08.2019)

16. Комментарий к новому Федеральному закону "О бухгалтерском учете" Авелян Р. М., Москва : КноРус, 2012. – 141 с.
17. Новый экономический словарь» под редакцией А. Н. Азрилияна М. Институт новой экономики 2014 г., -1088 с.
18. Новый экономический словарь» под редакцией А. Н. Азрилияна М. Институт новой экономики 2014 г., -1088 с.
19. Котенева Т.В Методологические основы судебно-экономической экспертизы/ Т.В Котенева -М: Инфра, 2016, 212с.
20. Правовая система «Консультант плюс» Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 17.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2017)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/) (дата посещения 21.08.2019)
21. Климович, Л. П. Научные основы современной судебной экономической экспертизы / Л.П. Климович. - М.: Проспект, 2016. - 144 с.
22. Правовая система «Консультант плюс» Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 17.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2017)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/) (дата посещения 21.08.2019)
23. Правовая система «Консультант плюс» Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 17.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2017)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/d0b93b9efd7992e9c908d2f19ca2be028d14bd62/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/d0b93b9efd7992e9c908d2f19ca2be028d14bd62/) (дата посещения 22.08.2019)
24. Правовая система «Консультант плюс» Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 17.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2017)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/d0b93b9](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/d0b93b9)

- efd7992e9c908d2f19ca2be028d14bd62/ (дата посещения 22.08.2019)
25. Правовая система «Консультант плюс» Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 17.04.2017) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.06.2017)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/d0b93b9efd7992e9c908d2f19ca2be028d14bd62/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/d0b93b9efd7992e9c908d2f19ca2be028d14bd62/) (дата посещения 22.08.2019)
26. Климович, Л. П. Научные основы современной судебной экономической экспертизы / Л.П. Климович. - М.: Проспект, 2016. - 144 с.
27. Правовая система «Консультант плюс» Гражданский процессуальный кодекс Российской Федерации" от 14.11.2002 N 138-ФЗ (ред. от 26.07.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 06.08.2019)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_39570/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_39570/) (дата посещения 23.08.2019)
28. Правовая система «Гарант», Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации" (с изменениями и дополнениями)  
<https://base.garant.ru/12123142/888134b28b1397ffae87a0ab1e117954/> (дата посещения 23.08.2019)
29. Звягин С.А СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В СИСТЕМЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ/ С.А Звягин//Вестник Воронежского института МВД России №3-2015
30. Звягин С.А СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В СИСТЕМЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ/ С.А Звягин//Вестник Воронежского института МВД России №3-2015
31. Звягин С.А СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА В СИСТЕМЕ ПРОТИВОДЕЙСТВИЯ ЭКОНОМИЧЕСКОЙ ПРЕСТУПНОСТИ/ С.А Звягин//Вестник Воронежского института МВД России №3-2015
32. Дубонос Е.С Судебно-бухгалтерская экспертиза. Учебник для вузов/ Е.С Дубонос - Юрайт, 2014- 267 с.

33. Россинская Е.Р., Галяшина Е.И, Зинин А.М. Теория судебной экспертизы: учебник. М: Норма, 2014г.; с.252.
34. Дубонос Е.С Судебно-бухгалтерская экспертиза. Учебник для вузов/ Е.С Дубонос - Юрайт, 2014- 267 с.
35. Дубонос Е.С Судебно-бухгалтерская экспертиза. Учебник для вузов/ Е.С Дубонос - Юрайт, 2014- 267 с.
36. Котенева Т.В Методологические основы судебно-экономической экспертизы/ Т.В Котенева -М: Инфра, 2016, 212с
37. Васильчук О.И. Основы обеспечения конкурентоспособности предприятий сферы услуг // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. 2011. № 5. С. 12-16.
38. Васильева, Е.А. Учетно-аналитическое обеспечение устойчивого развития хозяйствующего субъекта [Текст] / Е.А. Васильева // Экономика и предпринимательство. - 2013. - № 7 (36). - С. 229-232.
39. Васильчук О.И. Организационно - экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса //дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук / Москва, 2000.
40. Трофимов Н. П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы // Молодой ученый. — 2014. — №4.2. — С. 108-113. — URL <https://moluch.ru/archive/63/10198/> (дата обращения: 04.09.2019).
41. Васильчук О.И. Основы обеспечения конкурентоспособности предприятий сферы услуг // Известия Академии управления: теория, стратегии, инновации. 2011. № 5. С. 12-16.
42. Васильчук О.И. Организационно - экономический механизм контроллинга на предприятиях сферы сервиса //дисс. на соискание ученой степени д-ра эконом. наук / Москва, 2000.
43. Трофимов Н. П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы // Молодой ученый. — 2014. — №4.2. — С. 108-113. — URL <https://moluch.ru/archive/63/10198/> (дата обращения: 04.09.2019).
44. Трофимов Н. П. Документы бухгалтерского учета как объекты судебно-бухгалтерской экспертизы // Молодой ученый. — 2014. — №4.2. — С. 108-113. — URL <https://moluch.ru/archive/63/10198/> (дата обращения: 04.09.2019).

45. Россинская Е.Р., Галяшина Е.И, Зинин А.М. Теория судебной экспертизы: учебник. М: Норма, 2014г.; с.252.
46. Россинская Е.Р., Галяшина Е.И, Зинин А.М. Теория судебной экспертизы: учебник. М: Норма, 2014г.; с.252.
47. Правовая система «Гарант»/ Приказ Минюста РФ от 20 декабря 2002 г. N 347 "Об утверждении Инструкции по организации производства судебных экспертиз в судебно-экспертных учреждениях системы Министерства юстиции Российской Федерации <https://base.garant.ru/12129427/> (дата посещения 16.09.2019)
48. Конституция РФ / статья 50 Конституции РФ <http://constrf.ru/razdel-1/glava-2/st-50-krf> (дата посещения 18.09.2019)
49. Правовая система «Консультант плюс» "Уголовно-процессуальный кодекс Российской Федерации" от 18.12.2001 N 174-ФЗ (ред. от 02.08.2019) (с изм. и доп., вступ. в силу с 01.09.2019) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34481/68d954f0580c27177310cc90d772738ccc35d89f/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34481/68d954f0580c27177310cc90d772738ccc35d89f/) (дата посещения 18.09.2019)
50. Правовая система «Консультант плюс», Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/72ad5290ba46119cb8a75da37b0f697161a509a8/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/72ad5290ba46119cb8a75da37b0f697161a509a8/) (дата посещения 26.09.2019)
51. Правовая система «Консультант плюс», Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/ad4eee9b46aef6175cfd0cc78b841ba4741115ed/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/ad4eee9b46aef6175cfd0cc78b841ba4741115ed/) (дата посещения 26.09.2019)
52. Правовая система «Консультант плюс», Налоговый кодекс Российской Федерации (часть первая) от 31.07.1998 N 146-ФЗ [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/a5ab4b8135eaab35f4d4ca245f55657907bc620b/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/a5ab4b8135eaab35f4d4ca245f55657907bc620b/) (дата посещения 26.09.2019)
53. Правовая система «Консультант плюс», Уголовный кодекс Российской Федерации" от 13.06.1996 N 63-ФЗ (ред. от 02.08.2019) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_10699/799a7](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_10699/799a7)

- [26d990f4e000b31703cf3be49fa16cb180d/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_34661/) (дата посещения 26.09.2019)
54. Правовая система «Консультант плюс», Кодекс Российской Федерации об административных правонарушениях" от 30.12.2001 N 195-ФЗ (ред. от 02.08.2019),  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_law\\_34661/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_law_34661/), (дата посещения 02.10.2019)
55. Правовая система «Консультант плюс», Налоговый кодекс Российской Федерации,  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_19671/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_19671/) (дата посещения 03.10.2019)
56. Правовая система «Консультант плюс» «Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12523)»  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/) (дата посещения 02.12.2019)
57. Правовая система «Консультант плюс» «Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)»  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/)  
(дата посещения 02.12.2019).
58. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_7152/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/) (дата посещения 09.12.2019).
59. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина РФ от 13.06.1995 N 49 (ред. от 08.11.2010) "Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств"

- [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_7152/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_7152/) (дата посещения 06.02.2020).
60. Правовая система «Консультант плюс» Федеральный закон "О минимальном размере оплаты труда" от 19.06.2000 N 82-ФЗ (последняя редакция) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_27572/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27572/) (дата посещения 08.02.2020).
61. Правовая система «Консультант плюс» Федеральный закон "Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации" от 15.12.2001 N 167-ФЗ (последняя редакция) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34447/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34447/) (дата посещения 08.02.2020).
62. Правовая система «Консультант плюс» Федеральный закон "О минимальном размере оплаты труда" от 19.06.2000 N 82-ФЗ (последняя редакция) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_27572/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_27572/) (дата посещения 08.02.2020).
63. Правовая система «Консультант плюс» Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 N 922 (ред. от 10.12.2016) "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы" Постановление Правительства РФ от 24.12.2007 N 922 (ред. от 10.12.2016) "Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы" (дата посещения 08.02.2020).
64. Правовая система «Консультант плюс» "Трудовой кодекс Российской Федерации" от 30.12.2001 N 197-ФЗ (ред. от 16.12.2019). ТК РФ Статья 142. Ответственность работодателя за нарушение сроков выплаты заработной платы и иных сумм, причитающихся работнику. [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34683/67f5b7767847d2483a67262f342f35cf922855a2/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34683/67f5b7767847d2483a67262f342f35cf922855a2/) (дата посещения 10.02.2020).
65. Правовая система «Консультант плюс» Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая)" от 05.08.2000 N 117-ФЗ (ред. от 27.12.2019, с изм. от 28.01.2020) (с изм. и доп., вступ. в силу с 28.01.2020) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_28165/92b60a20c6a0b9a44d8dcc235f3a47d5e2442526/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_28165/92b60a20c6a0b9a44d8dcc235f3a47d5e2442526/) (дата посещения 11.02.2020).

66. Правовая система «Консультант плюс» Постановление Правительства РФ от 01.01.2002 N 1 (ред. от 27.12.2019) "О Классификации основных средств, включаемых в амортизационные группы"  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_34710/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34710/) (дата посещения 11.02.2020).
67. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63465/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/) (дата посещения 16.02.2020).
68. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 02.07.2010 N 66н (ред. от 19.04.2019) "О формах бухгалтерской отчетности организаций" (Зарегистрировано в Минюсте России 02.08.2010 N 18023) (с изм. и доп., вступ. в силу с отчетности за 2020 год)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_103394/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_103394/) (дата посещения 26.02.2020).
69. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 106н (ред. от 28.04.2017) "Об утверждении положений по бухгалтерскому учету" (вместе с "Положением по бухгалтерскому учету "Учетная политика организации" (ПБУ 1/2008)", "Положением по бухгалтерскому учету "Изменения оценочных значений" (ПБУ 21/2008)") (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12522)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81164/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81164/) (дата посещения 26.02.2020).
70. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)" (Зарегистрировано в Минюсте России 31.12.1998 N 1674)  
[http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_21508/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_21508/)(дата посещения 26.02.2020).
71. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина РФ от 08.11.2010 N 143н "Об утверждении

Положения по бухгалтерскому учету "Информация по сегментам" (ПБУ 12/2010)" [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_107913/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_107913/) (дата посещения 26.02.2020).

72. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 16.10.2000 N 92н (ред. от 04.12.2018) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет государственной помощи" ПБУ 13/2000" [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_29296/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_29296/) (дата посещения 26.02.2020).
73. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 27.12.2007 N 153н (ред. от 16.05.2016) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет нематериальных активов" (ПБУ 14/2007)" (Зарегистрировано в Минюсте России 23.01.2008 N 10975) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_63465/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_63465/) (дата посещения 26.02.2020).
74. Правовая система «Консультант плюс» Приказ Минфина России от 06.10.2008 N 107н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "Учет расходов по займам и кредитам" (ПБУ 15/2008)" (Зарегистрировано в Минюсте России 27.10.2008 N 12523) [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_81165/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_81165/) (дата посещения 26.02.2020).