СОДЕРЖАНИЕ

Введение…………………………………………………………………………… 3

Раздел 1 Методика судебно-бухгалтерской экспертизы учета реализации

продукции……………………………………………………………………….… 4

Раздел 2 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы…………. 13

Заключение………………………………………………………………………. 16

Список использованных источников…………………………………………... 18

Приложения №1-№3…………………………………………………………….. 19

ВВЕДЕНИЕ

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

Судебно-бухгалтерская экспертиза на предварительном следствии и в суде состоит в исследовании материалов дела специалистом-бухгалтером и в даче им в соответствии с его специальными познаниями заключения по поставленным следователем или судом вопросов, которые относятся к явлениям хозяйственной жизни, получившими отражение в бухгалтерском учете.

В литературе существует и иная трактовка судебно-бухгалтерской экспертизы. Ее авторами являются Н.К. Болдова и А. Голубева «судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным (арбитражным) делам».

К числу основных задач судебно-бухгалтерской экспертизы относятся:

* выявление фактов (признаков) искажения учетных данных специфическими для бухгалтерского учета приемами и диагностика обнаруженных искажений, т.е. определение их характера (вида), механизма и степени влияния на интересующие следствие (суд) показатели хозяйственной деятельности;
* идентификация записей учетного характера, т.е. определение тождества (различия) «черновых» записей с данными бухгалтерского учета по их смысловому и структурному содержанию;
* реконструкция, т.е. воссоздание, отсутствующих либо искаженных учетных форм (величин, записей) и систем на основе их более поздних или предыдущих закономерных связей и возможных путей построения учетной информации [2,с.45].

МЕТОДИКА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ УЧЕТА РЕАЛИЗАЦИИ ПРОДУКЦИИ

Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы, при исследовании операций по производству, реализации и себестоимости продукции является активное влияние на процессы производства с целью их интенсификации, содействия выпуску высококачественной и конкурентоспособной продукции, ее реализации на рынке, снижения себестоимости на основании рационального использования материальных, трудовых и финансовых ресурсов, предупреждения непроизводительных потерь, недостачи изделий, предотвращения правонарушений, причиняющих убытки предприятиям. В процессе экспертизы устанавливается, каким образом нарушения технологической дисциплины производства и договоров поставок продукции, приписки невыполненных работ, производственный брак продукции, работ и услуг, а также другие отрицательные явления причиняют ущерб предприятию. Экспертиза определяет размер этого ущерба, ответственных за него лиц, разрабатывает предложения по профилактике недостатков в производственной деятельности предприятия [3,с.87].

Для исследования операций по производству, реализации и себестоимости продукции судебно-бухгалтерская экспертиза избирает такие объекты (табл. 1): выполнение планов производства, реализации и себестоимости продукции, прибылей (доходов) – изучает выполнение фондообразующих показателей, по которым производятся отчисления в фонды потребления и накопления с целью установления достоверности величины этих доходов и их расходования согласно действующим нормативно-правовым актам. В случаях нарушения этих актов экспертиза определяет размер причиненного ущерба и лиц, ответственных за него.

*Таблица 1*

**Стандарт исследования судебно-бухгалтерской экспертизой учета операции по производству, реализации и себестоимости продукции**

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Объекты экспертизы | | | | | | | | |
| Производство, реали-зация и себестоимость продукции, прибыль | Дисциплина поставок по объему, срокам, ассортименту и качеству продукции | Расходы на производство и реализацию продукции | Незавершенное производство, его остатки и комплексность | Калькулирования себестоимости продукции | Сохран-ность продукции при производстве, хранении и транспортировке | Перви-чная документация | Бухгалтерский учет и отчет-ность | Недостача продукции, брак, приписки и размер причиненного ущерба, выявлен-ные ревизией, их обоснован-ность, ответственные лица |

Источники информации:

1. Законодательство о предприятиях и предпринимательстве.
2. Нормативные акты, регулирующие производство и реализацию продукции.
3. Нормативно-договорная документация по договорам поставки и реализации продукции.
4. Нормативно-правовые акты по планированию, учету и калькулирования себестоимости продукции.
5. План экономического и социального развития.
6. Паспорт предприятия.
7. Нормативно-методическая документация по бухгалтерскому учету и отчетности.
8. Первичные документы по учету.
9. Регистры аналитического и синтетического учета, отчетность.
10. Акты ревизий и аудиторских проверок производства, реализации и себестоимости промышленной продукции.
11. Информация правоохранительных органов.

I.Методические приемы экспертного исследования:

1. Расчетно-аналитические
2. Экономический анализ
3. Аналитические и статистические расчеты
4. Экономико-математические методы
5. Документальные
6. информационное моделирование
7. Нормативно-правовое регулирование
8. Экспертизы разных видов
9. Камеральные проверки норм и расценок

II. Исследование документов:

1.По форме и содержанию:

* Встречная проверка
* Взаимный контроль операции и документов
* Аналитическая и логическая проверка

III. Методические приемы обобщения и реализации результатов экспертизы:

1.Группировка предварительных результатов исследований:

* Хронологическая
* Систематизированная
* Хронологически-систематизированная.

2.Аналитическая группировка доказательств

3.Обобщение результатов исследования и составления заключения эксперта:

4.Разработка предложений по профилактике правонарушений

5.Вручение заключения эксперта правоохранительным органам

6.Реализация предложений по профилактике правонарушений

7.Реализация результатов экспертизы в суде (арбитраже).

Так, если на предприятии имеют место приписки в объеме выпущенной и реализованной продукции, то этими действиями необоснованно занижена себестоимость продукции и завышена прибыль (доход) от них, соответственно утвержденным нормативам произведено отчисление средств в фонды потребления и накопления (больше, чем положено), а затем средства этих фондов были израсходованы не по назначению. Экспертиза в этом случае составляет аналитический расчет, в котором определяет, какова сумма приписок объема работ, выпущенной и реализованной продукции, на какую сумму завышено отчисление средств в названные фонды, сколько из них израсходовано не по назначению и кто из работников предприятия ответственен за причиненные правонарушения;

- дисциплина поставок по объемам, срокам, ассортименту и качеству продукции – экспертиза изучает названные показатели как наиболее важные для оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия и стимулирования его работы по своевременному и ритмичному выполнению плана выпуска продукции, кооперированных поставок комплектующих изделий смежным предприятиям в заданном ассортименте, а также оценки качества продукции в соответствии с государственными стандартами и техническими условиями. Если экспертизой установлено невыполнение плановых заданий по названным показателям вопреки отчетности предприятия, то необходимо определить причиненный при этом ущерб и ответственных за него лиц. Такие отрицательные моменты связаны с отгрузкой продукции, содержащей производственный брак, выявленный покупателем, но своевременно не отраженный в бухгалтерском учете предприятия-изготовителя;

- расходы на производство и реализацию продукции исследуются экспертизой в случаях выявления нарушений нормативных актов при отображении в бухгалтерском учете расходов на счетах «Основное производство», «Вспомогательное производство», «Продажи» и др. При этом исходят из того, что нарушения технологии производства и перерасход материальных и трудовых ресурсов связаны с присвоением средств и другими негативными явлениями. Например, выявленная недостача дефинитного сырья в заготовительном цехе предприятия списана на расходы производства; перерасходы драгоценных металлов в гальванических цехах вследствие нарушения технологии производства не возмещены работниками этих цехов; оплата торговой базе строительных материалов за паркетную доску списана в бухгалтерском учете на счет «Основное производство», на статью «Материалы», несмотря на то, что предприятие специализируется по производству электронно-вычислительных приборов; штрафы за простои автомобильного транспорта в бухгалтерском учете списаны на счет «Продажи» а не отнесены на ответственных за это лиц. Экспертиза устанавливает сумму причинённого ущерба от перечисленных операций и ответственных за это работников;

- незавершенное производство, его остатки и комплектность – по данным бухгалтерского учета исследуются нормативный и фактический объемы незавершенного производства, остатки на рабочих местах (конвейере) и закрепление материальной ответственности за его величину и комплектность [4,с.74-76].

Названные параметры объекта исследования обусловлены теми правонарушениями, которые стали предметом расследования и поставлены на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы. Чаще к ним относится недостача незавершенного производства, выявленная инвентаризацией, возникшая вследствие или приписок невыполненных работ или расхищения деталей, комплектующих изделий, что привело к некомплектному заделу производства. Экспертиза в отдельной ведомости, машинограмме составляет подетальный расчет недостачи незавершенного производства, некомплектности, определяет размер причиненного ущерба и ответственных за него лиц;

- калькулирование себестоимости продукции – наиболее сложный объект исследования, так как при этом необходимо определить всю совокупность затрат на производство продукции, правильность их распределения между завершенными и незавершенными изделиями, установить отклонения по статьям калькуляции и элементам затрат, отраженным в нормативной (плановой) и фактической калькуляции себестоимости изделий. Нередко калькуляции составляются с нарушениями нормативных документов, что приводит к неправильному определению себестоимости. На изделия утверждаются завышенные оптовые цены, предприятия повышают рентабельность продукции без дополнительных производственных (трудовых) затрат на улучшение ее качества. Задачей эксперта-бухгалтера является определение суммы дохода (прибыли), полученного от завышения цен на продукцию для внесения в государственный бюджет, а также разработка предложений с целью профилактики подобных нарушений. Особое значение имеют калькуляции себестоимости продукции, которые составляются кооперативами для установления цен на изготовляемую продукцию, определения их взаимоотношений с государственным бюджетом по оплате налогов. Завышение цен на продукцию кооперативов позволяет получать незаработанные доходы, которые распределяются между членами кооперативов в виде заработной платы. Таким образом, создаются правонарушения, которые приводят к материальному ущербу. Эксперты-бухгалтеры и эксперты-аудиторы, исследуя вопросы, должны устанавливать не только сумму причиненного ущерба, но и конкретных лиц, ответственных за причиненный ущерб;

- сохранность продукции при производстве и транспортировке – экспертизой исследуется с целью установления полноты оприходования продукции и полуфабрикатов, предназначенных для реализации на сторону, закрепления материальной ответственности мастеров и кладовщиков. Кроме того, экспертиза изучает каждый случай недостачи продукции при транспортировании ее от поставщика до покупателя. Исследование этих вопросов проводится по решению правоохранительных органов, поэтому экспертиза должна установить не только сумму недостачи продукции, но и выявить, у какого материально ответственного лица она возникла, кто и в каком размере несет за это ответственность;

- первичная документация – определяется достоверность первичной документации, применяемой для учета операции по производству, реализации и себестоимости промышленной продукции с целью использования этой документации в системе доказательств;

- бухгалтерский учет и отчетность – исследуется экспертизой для выявления фактов приписок продукции и полуфабрикатов на стадии производства и на стадии реализации, для установления фактов умышленного искажения себестоимости продукции, определения суммы причиненного ущерба и ответственных за него лиц;

- недостача продукции, брак, приписки и размер причиненного ущерба, выявленные ревизией, их обоснованность, ответственные лица – подвергаются исследованию судебно-бухгалтерской экспертизой с целью дать объективные выводы о размере причиненного ущерба в процессе производства и реализации продукции и установить, кто и в какой мере ответственен за него.

Источники информации, используемые судебно-бухгалтерской экспертизой при исследовании операций по производству, реализации и себестоимости промышленной продукции, включают нор­мативную и фактографическую информацию. К нормативной информации относятся положения, методические указания, инструкции по вопросам планирования, учета и калькулирования себе­стоимости промышленной продукции, применения и оформления первичной документации (табл. 2).

К нормативной информации относятся также план экономического и социального развития предприятия (промфинплан) и расчеты по его обоснованию, паспорт предприятия, нормативно-методическая документация по бухгалтерскому учету и отчетности в промышленности, по которой судебно-бухгалтерская экспертиза дает оценку правомочности исследуемых хозяйственных операций, отображенных в фактографической информации.

*Таблица 2*

**Нормативно-справочная информация**

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Источники  информации | Содержание информации | Использование информации судебно-бухгалтерской экспертизой |
| 1 | 2 | 3 |
| Основные положения по составу затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг) | Классификация затрат  на производство продукции (работ, услуг), порядок распределения прямых и косвенных расходов по местам их возникновения и хозрасчётной ответственности | Обоснованность отнесения затрат на производство продукции (работ, услуг) |
| Положение о поставках продукции производственно-технического назначения | Порядок поставки и оплаты за реализованную продукцию, штрафные санкции за нарушение договорной дисциплины | Регулирование договорных отношений, установление размера ущерба, причиненного при поставке продукции |
| Основные положения по планированию, учету и калькулирования себестоимости продукции на промышленных предприятиях | Методика планирования, учета и калькулирования себестоимости промышленной продукции | Выявление правонарушений при планировании, учете и калькулирования себестоимости промышленной продукции |
| Типовые указания по применению нормативного метода учета затрат на производство и калькулирования нормативной (плановой) и фактической себестоимости продукции (работ) | Указания по нормативному методу учета затрат и калькулирования продукции по нормативному методу | Правильность учета затрат на производство продукции и калькулирования её себестоимости |
| 1 | 2 | 3 |
| Типовые методические положения о порядке планирования и учета показателей чистой продукции на предприятиях и объединениях промышленности | Методика планирования и учета чистой продукции на промышленных предприятиях | Соблюдение нормативных актов в планировании и учете чистой продукции |
| Инструкция о порядке исправления отчетных данных в случаях выявления приписок и других искажений в государственной отчетности | Указание по методике исправления государственной отчетности в случаях выявления ошибок и искажений | Достоверность показателей о выпуске и реализации промышленной продукции |
| Краткие указания по применению и заполнению типовых межотраслевых форм первичной документации по учету затрат на производство и реализацию продукции | Порядок оформления первичных документов по учету затрат на производство и реализацию продукции | Достоверность первичных документов по учету затрат на производство и реализацию продукции |

К ней относятся первичные документы по учету расходов на производство, реализацию продукции и исчислению ее себестоимости (приходные ордера на оприходование продукции, товарно-транспортные накладные на перевозку продукции и др.). К фактографической информации также относятся регистры аналитического и синтетического учета по счетам «Основное производство», «Полуфабрикаты собственного производства», «Вспомогательное производство», «Брак в производстве», «Готовая продукция», «Коммерческие расходы», «Товары отгруженные», «Продажи» и др. Экспертизой также используется как источник фактографической информации бухгалтерская и статистическая отчетность предприятия о производстве, реализации и себестоимости продукции (работ и услуг).

Методические приемы экспертного исследования, обобщения и реализации результатов экспертизы операций по производству, реализации и себестоимости промышленной продукции имеют ту особенность, что широко применяются ЭВМ и методы экономического анализа, аналитические и статистические расчеты, экономико-математические методы, технологические экспертизы, камеральные проверки цен и стандартов на продукцию, исследование документов. Кроме того, используются заключения планово-экономической и финансово-экономической экспертиз при установлении напряженности планов и ритмичности их выполнения, при исследовании ценообразования и рентабельности продукции и т.п.

Большое значение для улучшения экономических показателей производства, реализации и себестоимости продукции предприятий имеют предложения эксперта-бухгалтера, разрабатываемые вместе с выводами экспертизы. Поэтому предложения, которые передаст эксперт-бухгалтер предприятию, должны подкрепляться расчетами, специальными ведомостями, таблицами, схемами [6,с.67-69].

2 Порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы в основном не зависит от вида судопроизводства. Однако в отличие от установленного порядка безвозмездного производства экспертиз по уголовным делам предусматривается платное производство экспертиз по гражданским, арбитражным и административным делам, причем порядок расходования государственными экспертными учреждениями средств определяется соответствующими федеральными органами исполнительной власти (ст. 37 Закона N 73-ФЗ).

Судебно-бухгалтерская экспертиза производится в несколько этапов.

Первый этап (организационный) включает: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение задания на проведение экспертизы, изучение содержания и полноты материалов, представленных на исследование, разработку методики проведения экспертизы, составление плана-графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения [10,с.95-96].

Предварительное ознакомление эксперта с материалами должно продолжаться не более пяти дней.

Если после изучения представленных материалов эксперт приходит к выводу о невозможности дать заключение по поставленным вопросам, он составляет мотивированное сообщение.

К таким ситуациям относятся:

- случаи, когда вопросы выходят за пределы компетенции эксперта, носят правовой (юридически оценочный) характер или не требуют специальных бухгалтерских познаний;

- недостаточное количество представленных материалов;

- невозможность получения необходимых материалов без проведения документальной ревизии или других видов экспертиз (почерковедческой, товароведческой);

- отсутствие необходимых для экспертизы документов (если нельзя их сразу восполнить) или непредставление необходимых для экспертизы материалов;

- отсутствие у эксперта-бухгалтера познаний в данной отрасли бухгалтерского учета.

Сообщение о невозможности дачи заключения подписывается экспертом, подпись удостоверяется печатью экспертного учреждения. После этого один экземпляр сообщения направляется органу, назначившему экспертизу, а другой оставляется в экспертном учреждении.

Второй этап (исследовательский). На данном этапе осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. При этом могут разрабатываться формы аналитических таблиц, журналы группировки исследований, в которых отображается процесс экспертного исследования. Например, составляется ведомость группировки отпуска по документам недоброкачественной продукции, вследствие чего предприятию причинен материальный ущерб.

На данном этапе описывается процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Третий этап (заключительный) предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования. Обобщение результатов и составление итогового документа - заключения. Кроме того, на данном этапе могут быть разработаны предложения по профилактике правонарушений и преступлений, установленных экспертизой.

Во время проведения судебно-бухгалтерской экспертизы инициатор ее проведения (следователь, судья) устанавливает тесный контакт и постоянный обмен информацией с экспертом о появляющихся новых обстоятельствах дела, а также о данных, полученных экспертом при исследовании представленных ему материалов.

Заключение эксперта-бухгалтера как судебное доказательство.

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение [2,с.123].

Различные процессуальные отрасли права относят заключения экспертов к числу важнейших самостоятельных доказательств (п. 3 ч. 2 ст. 74 УПК РФ, ч. 1 ст. 55 ГПК РФ, ч. 2 ст. 52 АПК РФ, ч. 2 ст. 26.2 КоАП РФ).

Заключение - это процессуальный документ (ст. 204 УПК РФ), в котором эксперт доводит до сведения органа или лица, назначившего экспертизу, сделанные им выводы.

Устные ответы эксперта в ходе допроса его на следствии или в суде лишь разъясняют письменное заключение, но не могут его заменить.

Эксперт не вправе основывать свое заключение на документах, которые не приобщены следователем к делу. В то же время заключение будет некомпетентным, если эксперт учтет не все представленные ему материалы, имеющие значение для решения вопросов, поставленных перед ним.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза является средством собирания доказательств по многим уголовным и гражданским делам о нарушениях и злоупотреблениях, причинивших ущерб отношениям собственности.

Предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности, которые стали объектами расследования и судебного рассмотрения правоохранительными органами и требуют специальных познаний эксперта-бухгалтера для установления истины.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность методических приемов, которые применяются с помощью специальных процедур при экспертном исследовании хозяйственных операций, отображенных в бухгалтерском учете.

Методы судебно-бухгалтерской экспертизы делятся на общенаучные методические приемы и конкретные научные методические приемы. В свою очередь, общенаучные методические приемы делятся на: анализ, синтез, индукция, дедукция, аналогия, моделирование, абстрагирование, конкретизация, системный анализ, функционально-стоимостной анализ. Конкретные научные методические приемы делятся на три группы: расчетно-аналитические, документальные и обобщение и реализация результатов экспертизы. К расчетно-аналитическим методам относятся: экономический анализ, статистические расчеты и экономико-математические методы. Документальные методы – это информационное моделирование, экспертизы разных видов, исследование документов и нормативно-правовое регулирование. Обобщение и реализация результатов экспертизы заключается в группировке недостатков по периодам возникновения, аналитической группировке, систематизированном изложении результатов в заключении эксперта и реализации результатов экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в тех случаях, когда для использования бухгалтерских и других знаний необходимо произвести в установленном процессуальным законом порядке исследование хозяйственных операций, отраженных в документах, результаты которого требуют анализа и истолкования эксперта-бухгалтера [7,с.19].

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это процессуально-правовая форма применения экспертно-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказательств по уголовным и арбитражным делам.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

1. Алибеков Ш.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза – М.: ЮстицИнформ, 2006.
2. Андрюшин С.А., Дадашев А.З. Научные основы организации системы общегосударственного финансового контроля // «Финансы», 2002, №4.
3. Голубятников СП., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. М.: ИМЦ ГУК МВД России. 2005.
4. Дубоносов Е.С, Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. М.: ЮИ МВД РФ. 2007.
5. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие. -М.: Книжный мир, 2004.
6. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие. М.,2004.
7. Дьячков A.M. Применение специальных бухгалтерских познаний при расследовании хищений: Учебное пособие. М., 2006.
8. МеджевскийА.А. Основы судебной бухгалтерии. Н/Новгород. 2004.
9. Правовая бухгалтерия. Отв. ред. С.Г.Чаадаев. М.,2006.
10. Тимченко В.А. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие. Н. Новгород 2003.
11. ТолкаченкоА.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций /Под ред.Н.А.Петухова. М., 2002 .
12. Шадрин В. В. Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: Учебник для юридических вузов. М., 2007.

ПРИЛОЖЕНИЯ

# Постановление

# о назначении бухгалтерской судебной экспертизы

г. Брянск 15 января 2011 г.

Следователь Центрального ГУВД г. Брянска капитан юстиции Федотов А.В., рассмотрев материалы уголовного дела N 28-897-03, возбужденного по признакам преступления, предусмотренного ч. 2 ст. 160 УК РФ,

установил:

20 сентября 2009 г. в ОАО "Корс" по заявлению акционеров о злоупотреблениях главного бухгалтера Паниной А.С. и кассира Илюхиной Г.М. комиссией была проведена документальная ревизия, которая вскрыла незаконное расходование денежных средств при осуществлении расчетов ОАО "Корс" с покупателями и заказчиками.

По данному факту возбуждено уголовное дело и проводится расследование.

В ходе допроса обвиняемая Илюхина Г.М. заявила, что она не согласна с размером материального ущерба, выявленного ревизионной комиссией, потому что ревизоры не приняли к учету три расходных кассовых ордера N 58 от 2 сентября 2009 г., N 59 от 3 сентября 2009 г. и N 119 от 8 сентября 2009 г. на общую сумму 20 тыс. рублей, которые она не приложила к кассовому отчету. В свою очередь, Илюхина Г.М. заявила ходатайство о производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Принимая во внимание, что для выяснения вопроса, интересующего следствие, необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета, и руководствуясь ст.ст. 195 и 199 УПК РФ,

постановил:

1. Назначить бухгалтерскую судебную экспертизу, производство которой поручить экспертно-криминалистическому управлению ГУВД г. Брянска.

2. Поставить перед экспертом вопросы:

в соответствии ли с правилами отражены в бухгалтерском учете суммы оприходованной по кассовым ордерам № 32 от 04.09.09 и № 36 от 05.09.09 выручки от реализации некондиционных изделий, отпущенных со склада организации по ТТН №2741 от 04.09.09, №2787 от 05.09.09?

Если нет, то какие отклонения допущены, и не повлекли ли они искажения учетной информации о сумме выручки, подлежащей оприходованию в кассу организации?

- каков размер материального ущерба, причиненного действиями Паниной А.С., Илюхиной Г.М. с учетом представленных документов?

3. Предоставить в распоряжение эксперта материалы:

отчет кассира (ОК) за период с 3 по 5 сентября 2009 г. на 2 листах;

приходные кассовые ордера (ПКО) № 32 от 04.09.09 г. и № 36

от 05.09.09 г.;

товарно-транспортные накладные (ТТН) № 2741 от 04.09.09 г.

и № 2787 от 05.09.09 г. (по 5 экземпляров);

квитанции к приходным кассовым ордерам № 32 от 04.09.09 г.

и № 36 от 05.09.09 г.;

приказы на отпуск № 321 и № 348 К. и Н. некондиционных железобетонных изделий (к ТТН № 2741 и № 2787) – на 2 листах;

стр. 18 и 19 (заверенные ксерокопии) Журнала регистрации кассовых документов за 2009 г. на 2 листах;

стр. 34 и 35 (заверенные ксерокопии) Журнала регистрации ТТН за сентябрь 2009 г. на 2 листах;

оборотная ведомость склада готовых изделий по счету 43 за август-сентябрь 2009 г. и карточки складского учета на 22 листах;

журнал-ордер № 8 "Расчеты с дебиторами и кредиторами за сентябрь и октябрь 2009 г. на 12 листах;

Главная книга предприятия за 2009 г. на 100 листах;

акт документальной ревизии от 15.03.10 г. на 15 листах;

протоколы осмотра документов от 10.09.10 г. и от 14.09.10 г. на 16 листах;

инструкции и приказы организации, а также территориального объединения промышленности стройматериалов по вопросам отпуска и организации учета реализации частным лицам некондиционных изделий на 12 листах.

- материалы уголовного дела N 28-897-03 на 180 листах.

4. Поручить начальнику ЭКУ УВД разъяснить эксперту права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК РФ, и предупредить его об уголовной ответственности по ст. 307 УК РФ за дачу заведомо ложного заключения.

Старший следователь капитан юстиции А.В. Федотов

# Экспертно-криминалистическое управление ГУВД Брянской области

На N 265/3 наш N 182э 22 января 2011 г.

Препровождая ходатайство эксперта, прошу его удовлетворить для успешного проведения порученной нам экспертизы.

Приложения: ходатайство на 1 (одном) листе.

Начальник ЭКУ ГУВД Брянской области

полковник милиции И.А.Зверев

# Ходатайство о предоставлении дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения

22 января 2011 г.

В соответствии со ст. 119 УПК РФ для производства экспертизы по уголовному делу N 28765-05, назначенной Вашим постановлением от 15 января 2011 г., прошу предоставить мне следующие дополнительные материалы, необходимые для дачи заключения:

1) гражданско-правовые договоры, заключаемые ОАО "Корс" с поставщиком продукции ООО "Торгсин";

2) неофициальные (черновые) записи материально-ответственных лиц: старшего кассира Вороновой А.А. и кассира Илюхиной Г.М.;

3) заключение аудитора по результатам финансово-хозяйственной деятельности ОАО "Корс" на 01.01.2011 г.

Эксперт отдела судебно-бухгалтерских

экспертиз ЭКУ ГУВД Брянской области И.В. Дронина

Заключение эксперта

По уголовному делу N 28-897-03, возбужденного по признакам преступления

Вводная часть

16 января 2011 г. из Брянской прокуратуры при постановлении от 15 января 2011 г. следователя Центрального ГУВД г. Брянска капитан юстиции Федотов А.В. для производства судебно-бухгалтерской экспертизы поступили:

отчет кассира (ОК) за период с 3 по 5 сентября 2009 г. на 2 листах;

приходные кассовые ордера (ПКО) № 32 от 04.09.09 г. и № 36

от 05.09.09 г.;

товарно-транспортные накладные (ТТН) № 2741 от 04.09.09 г.

и № 2787 от 05.09.09 г. (по 5 экземпляров);

квитанции к приходным кассовым ордерам № 32 от 04.09.09 г.

и № 36 от 05.09.09 г.;

приказы на отпуск № 321 и № 348 К. и Н. некондиционных железобетонных изделий (к ТТН № 2741 и № 2787) – на 2 листах;

стр. 18 и 19 (заверенные ксерокопии) Журнала регистрации кассовых документов за 2009 г. на 2 листах;

стр. 34 и 35 (заверенные ксерокопии) Журнала регистрации ТТН за сентябрь 2009 г. на 2 листах;

оборотная ведомость склада готовых изделий по счету 43 за август-сентябрь 2009 г. и карточки складского учета на 22 листах;

журнал-ордер № 8 "Расчеты с дебиторами и кредиторами за сентябрь и октябрь 2009 г. на 12 листах;

Главная книга предприятия за 2009 г. на 100 листах;

акт документальной ревизии от 15.03.10 г. на 15 листах;

протоколы осмотра документов от 10.09.10 г. и от 14.09.10 г. на 16 листах;

инструкции и приказы организации, а также территориального объединения промышленности стройматериалов по вопросам отпуска и организации учета реализации частным лицам некондиционных изделий на 12 листах.

- материалы уголовного дела N 28-897-03 на 180 листах.

На разрешение экспертизы поставлен вопрос:

в соответствии ли с правилами отражены в бухгалтерском учете суммы оприходованной по кассовым ордерам № 32 от 04.09.09 и № 36 от 05.09.09 выручки от реализации некондиционных изделий, отпущенных со склада организации по ТТН №2741 от 04.09.09, №2787 от 05.09.09?

Если нет, то какие отклонения допущены, и не повлекли ли они искажения учетной информации о сумме выручки, подлежащей оприходованию в кассу организации?

- каков размер материального ущерба, причиненного действиями Паниной А.С., Илюхиной Г.М. с учетом представленных документов?

В постановлении следователя указано, что на предприятии стройматериалов ревизией выявлена недостача в кассе в размере 4280 руб., явившаяся следствием неполного оприходования кассиром Илюхиной Г.М. выручки от реализации частным лицам некондиционных железобетонных изделий. Как установлено ревизором, сумма денежных средств, оприходованных по кассе в августе – сентябре 2009 г. в качестве выручки по восьми ПКО, оказалась меньше, чем стоимость отпущенных покупателям изделий, перечисленных в соответствующих ТТН. Итоговые суммы в ТТН были равны суммам, указанным в ПКО. При проверке ревизором таксировки в накладных обнаружены соответствия итоговых сумм результатам исчисления сумм по строкам, всего на сумму 4280 руб. При следственном осмотре изъятых у покупателей квитанций к ПКО установлено, что в квитанции к ПКО № 32 на 400 р. больше, чем в ПКО, а в квитанции к ПКО № 36 сумма идентична с суммой в ПКО. Данные факты зафиксированы в представленном на экспертизу протоколе осмотра документов от 10.09.09 года.

В акте ревизии указано, что бухгалтерский учет на предприятии ООО «Корс» велся по журнально-ордерной форме с соблюдением всех требований инструкций о ведении этой формы счетоводства. Несоответствий между итоговыми суммами ТТН, выявленными при проверке таксировки, и суммами ПКО в системе записей бухгалтерского учета не выявлено.

Однако при следственном осмотре учетных документов (протокол осмотра документов от 14.09.10 г.) установлено, что в ПКО № 32 от 04.09.09, выписанном для оприходования в кассу выручки от реализации изделий, отпущенных по ТТН №2741 от 04.09.09, указан № корреспондирующего счета 76, в то время как в ПКО №36 от 05.09.09, выписанном при оформлении такой же операции по ТТН № 2787 от 05.09.09, – 46. Не исключено, что обнаруженные несоответствия являются признаком использования системы бухгалтерского учета для сокрытия неоприходованных денежных средств. Это обстоятельство вызвало необходимость экспертного исследования правильности отражения на балансовых счетах и в учетных регистрах выручки, оприходованной по указанным приходным ордерам, в связи с чем и назначена данная судебно-бухгалтерская экспертиза.

Производство экспертизы поручено старшему эксперту Дрониной И.В., имеющей высшее экономическое образование, стаж работы в области судебно-бухгалтерской экспертизы 5 лет.

Исследовательская часть

В соответствии с поставленной задачей исследованию подлежат данные, отраженные в приходных кассовых ордерах № 32 от 04.09.09 и № 36 от 05.09.09, которые должны соответствовать данным ТТН № 2741 и №2787, а также данные Ведомости № 16 к Журналу-ордеру № 11, поскольку в ПКО № 36 указан корреспондирующий счет № 62 и данные Журнала-ордера № 8, в котором отражен ПКО № 32 (с корреспондирующим счетом № 76).

При осмотре этих документов установлено, что расхождений между их показателями нет. Однако не исключено, что их отсутствие связано с тем, что в процессе учета расчетов с покупателями в ТТН проставлялась итоговая сумма, идентичная оприходованной по ПКО в кассу, но не равная сумме по строкам ТТН.

Во всех экземплярах ТТН № 2787 по строке 3 "Плиты ПКЖ-7" – по цене 85 руб. за 1 шт. указана сумма 35 руб., то есть сумма стоимости перечисленных в накладной изделий занижена на 50 руб. Расчеты с покупателем по этим документам отражены в Ведомости № 16 к Журналу-ордеру № 11 с использованием балансовых счетов № 45 и 90, как того требуют правила, предусмотренные Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета производственно-хозяйственной деятельности объединений, предприятий и организаций. При осмотре документов установлено также, что сумма выручки, оприходованная в кассу по ПКО № 32 (отгрузка по ТТН № 2741), меньше суммы, указанной в квитанции к ПКО № 32 на 420 руб. На эту же величину занижена итоговая сумма во втором экземпляре ТТН по сравнению с суммами по строкам ТТН. В остальных экземплярах расхождений нет. Расчеты с покупателями на основании этих первичных документов отнесены на балансовый счет № 76 "Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами", минуя счет № 90 «Продажи», соответственно данные ПКО и ТТН записаны в Журнале-ордере № 8, а не в Ведомости № 16 к Журналу-ордеру № 11, то есть без детализации итоговой суммы по ТТН по элементам счета (материалы по видам или группам, транспортные и другие услуги, наценки, скидки и т.д.), что противоречит требованиям инструкций.

Если бы учет расчетов с покупателями был осуществлен в соответствии с правилами, то есть в Ведомости № 16 с использованием балансовых счетов № 45 «Товары отгруженные» и № 90 «Продажи», то занижение итоговой суммы только в одном экземпляре ТТН, в соответствии с которым выписан ПКО № 32, выявилось бы при списании отгруженных изделий с кредита счета № 10.3 "Прочие материалы" или другого счета в дебет счета № 45 «Товары отгруженные» (в Журнале-ордере № 10 и Ведомости № 16). При этом на счете № 45 образовался бы дебетовый остаток на сумму занижения итоговой суммы в ТТН по расчетам с покупателем К. (ТТН № 2741, ПКО № 32), то есть долг на сумму 420 руб. (разница в суммах, образующаяся после списания с дебета счета № 90 в кредит счета № 45 суммы оприходованной выручки, которая образовалась на счете № 90 в результате проводки: дебет счета № 50 "Касса" – кредит счета № 60). Однако таких отклонений в учете в ходе документальной ревизии не обнаружено. Это дает основание предположить, что при ведении бухгалтерского учета использовались проводки, не соответствующие характеру отражаемых ими хозяйственных операций.

В связи с этим избирается следующая программа экспертного исследования и конкретные приемы сравнительного анализа:

1) анализ системы документооборота и информационных связей между сомнительными и смежными с ними документами, отражающими факты отгрузки, оплаты и реализации некондиционных изделий;

2) анализ (с учетом результатов по п. 1) последовательности учетных операций, связанных с отражением в учете данных ПКО № 32 (и ТТН № 2741) и ПКО № 36 (и ТТН № 2737). В случае несовпадения структур документооборота и информационных связей – составление параллельных схем по фактическому документообороту в целях выявления расхождений с установленным на предприятии документооборотом;

3) сравнительный анализ системы бухгалтерских записей параллельно по двум группам указанных документов в целях выявления несоответствий между ними и реквизитами документов информационных несоответствий (алгоритмических и логических);

4) анализ бухгалтерских проводок в целях установления расхождений между текстовым и кодовым описанием экономического содержания хозяйственной операции;

5) оценка выявленных в результате исследования отклонений в целях установления, вследствие каких операций расхождения между данными ТТН, ПКО и квитанции к ПКО, то есть между суммой стоимости партии некондиционных отходов и суммой, оприходованной в кассу, не получили надлежащего отражения в системе счетов бухгалтерского учета.

Анализ системы документооборота и информационных связей документов проводится по схеме (см. приложение), построенной с учетом специфики учета реализации некондиционных изделий, отпускавшихся на предприятии ООО «Корс» за наличный расчет в сентябре 2009 г. В качестве исходных данных при оценке результатов сравнительного анализа использовались требования инструкций.

Анализ документооборота и информационных связей между документами показал, что данные ТТН № 2741 и ПКО № 32 отражены в системе бухгалтерского учета не в соответствии с его правилами: данные ПКО соответствуют данным второго экземпляра ТТН. Эти же данные отражены в Журнале-ордере № 8, в то время как данные квитанции к ПКО соответствуют данным первого экземпляра ТТН (передается покупателю вместе с квитанцией).

В результате допущенных расхождений в бухгалтерском учете образовалось 2 параллельных потока информации, в каждом из которых соответственно 2 парные (но не равные между собой) суммы: у покупателя (в первом экземпляре ТТН и в квитанции к ПКО) – 770 руб., отраженные в Журнале-ордере № 8 (во втором экземпляре ТТН и ПКО) – 350 руб.

В результате этого на балансовом счете № 76 "Расчеты с разными дебиторами и кредиторами" (в Журнале-ордере № 8) не выявилось разницы между суммами по ТТН (350 руб.) и ПКО (220 руб.), то есть 420 руб. (770 руб. – 350 руб.) – долг за покупателем.

Принимая во внимание, что расхождение в итоговых суммах между вторым и третьим экземплярами ТТН должно было выявиться при списании с подотчета заведующего складом стоимости отпущенных изделий в Ведомости № 10 к Журналу-ордеру № 10 по дебету счета № 45 с кредита счета № 10.3, предпринят анализ данных этой ведомости в сопоставлении с итоговой суммой по оборотной ведомости по счету № 10.3.

В результате анализа установлено, что расхождений между этими данными нет. Это дает основание предположить, что в Журнале-ордере № 10 могла быть дана проводка, не соответствующая характеру отражаемой хозяйственной операции, то есть сумма стоимости отпущенных изделий по ТТН № 2741 была отнесена не на счет № 76, через который в данном случае осуществлялись расчеты с покупателями (в отступление от установленного порядка – через счета и 45 и 90), а на какой-либо другой балансовый счет.

Для проверки этой версии эксперт проанализировал данные карточек складского учета по видам отгруженных по ТТН № 2741 некондиционных изделий в отчете заведующего складом в сопоставлении с записями в Журнале-ордере № 10 (и Ведомости № 10). Анализ показал, что действительно полная стоимость отгруженных по ТТН изделий списана с кредита счета № 10.3 в дебет счета № 28 «Брак в производстве» в сумме 770 руб., а затем с кредита счета № 28 в дебет счета № 76 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами» списана сумма 350 руб.

Указанные проводки не соответствуют характеру отражаемых ими хозяйственных операций, поэтому их использование противоречит требованиям Инструкции по применению плана счетов бухгалтерского учета. В результате применения этих проводок сумма недооприходованной выручки от реализации отнесена на увеличение затрат по дебету счета № 28 «Брак в производстве», не получив отражения по расчетам с покупателем. А поскольку на счете № 28 попредметный аналитический учет затрат и потерь от брака не велся, то эта сумма, отнесенная в конечном итоге на удорожание себестоимости продукции, не выявилась в ходе ревизии.

По другим ТТН, выписанным для оформления аналогичных операций в тот же период (в сентябре 2009 г.), все проводки сделаны в соответствии с установленным порядком и экономическим содержанием операций.

Списание стоимости некондиционных изделий по ТТН № 2787 со счета № 10.3 "Прочие материалы" на счет № 45 «Товары отгруженные» в сумме 850 руб. должно было повлечь образование на счете № 45 дебетового остатка в суме 500 руб. (850–350 руб.) – долг за покупателем, то есть в сумме, соответствующей сумме занижения стоимости изделий, перечисленных в ТТН № 2787 по строке 3. Отсутствие расхождений между суммами в ПКО № 36, в квитанции к ПКО № 36 и в итоговых суммах по всем пяти экземплярам ТТН № 2787 свидетельствует о том, что искажение информации (по строке 3 ТТН) произошло на стадии оформления (таксировки) ТТН.

В связи с тем, что данные этой ТТН были отражены (как указано выше) в бухгалтерском учете в соответствии с установленными правилами, указанный факт мог быть обнаружен при проверке остатка на счете № 45. Исследование данных Ведомости № 16 показало, что при переносе в нее остатка по расчетам на начало следующего месяца (марта) он был отнесен в уменьшение общей суммы по строке «Прочие», на которой числились нерасшифрованные по конкретным дебиторам и кредиторам остатки по расчетам.

Таким образом, полученные в ходе экспертного исследования результаты позволяют сделать вывод о том, что при отражении на балансовых счетах оприходованной по кассовому ордеру № 32 от 04.09.09 суммы выручки от реализации изделий, указанных в ТТН № 2741 от 04.09.09, были применены бухгалтерские проводки, не соответствующие характеру отражаемых в них хозяйственных операций, в результате чего в учетных данных не нашла отражения сумма недооприходованной выручки в размере 420 руб.

Суммы оприходованной по кассовому ордеру № 36 от 05.09.09 выручки от реализации некондиционных изделий, указанных в ТТН № 2787 от 05.09.09, отражены на балансовых счетах и в учетных регистрах в соответствии с правилами бухгалтерского учета. Факт недооприходования выручки, явившийся следствием занижения итоговой суммы в указанной ТТН, нашел отражение в данных бухгалтерского учета в виде остатка по счету № 45 «Товары отгруженные» на сумму 500 руб. (долг за покупателем). Однако при переносе в Ведомость № 16 за март эта сумма была объединена с суммой по строке «Прочие» в уменьшение числившейся по этой строке суммы нерасшифрованной кредиторской задолженности, поэтому дальнейшего самостоятельного отражения в системе записей аналитического учета в виде долга за покупателем Н. не нашла.

Выводы

При отражении на счетах бухгалтерского учета суммы 350 руб., оприходованной по кассовому ордеру № З2.от 04.09.09, выручки от реализации изделий, отпущенных со склада предприятия ООО «Корс» по ТТН № 2741 от 04.09.09, были допущены отступления от правил, предусмотренных Инструкцией по применению Плана счетов бухгалтерского учета и Инструкцией по применению журнально-ордерной формы счетоводства.

Указанная сумма была отражена на счете № 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», тогда как в соответствии с требованиями упомянутых инструкций она подлежала отнесению на счет № 90 «Продажи», а сумма по ТТН (770 руб.) – на счет № 45 «Товары отгруженные».

Несоблюдение установленной корреспонденции счетов создало возможность применения других бухгалтерских проводок, не соответствующих характеру отражаемых хозяйственных операций (в том числе с использованием счета № 28 «Потери от брака»).

В результате недооприходованная сумма выручки в размере 420 руб. не нашла отражения в системе записей бухгалтерского учета.

Занижение итоговой суммы в ТТН № 2787 от 05.09.09 (недовзыскание денежных средств с покупателя) нашло отражение в Ведомости № 16 за февраль, но при переносе этой суммы (500 руб.) в Ведомость № 16 за октябрь она была объединена с нерасшифрованной суммой кредиторской задолженности по строке «Прочие» и дальнейшего самостоятельного отражения в системе аналитического учета не нашла.

Приложение: анализ документооборота и информационных связей между документами.