**Содержание**

Введение

Глава 1. Теоретические основы судебно-бухгалтерской экспертизы

1.1. Понятие судебно-бухгалтерской экспертизы

1.2. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы

1.3. Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

Глава 2. Методологические приемы судебно-бухгалтерской экспертизы

Глава 3. Нарушения и приемы их обнаружения, методами судебно-бухгалтерской экспертизы

Заключение

Список используемой литературы

Приложения

Введение

В современных условиях развивающихся финансовых, кредит­ных, налоговых и некоторых других правоотношений требуется не просто их глубокое, но и порой научно обоснованное иссле­дование. Правоохранительные органы нуждаются в глубоком ана­лизе финансово-хозяйственной деятельности организации, где совершено преступление. Значимость выбранной темы опреде­ляется тем, что не всегда уделяется данное внимание судебным экспертизам, среди которых важную роль играет судебно-бух­галтерская. К ней прибегают по большинству дел о хищениях, должностных и хозяйственных преступлениях.

Для успешной борьбы с экономической преступностью необходимо разработать соответствующие методы борьбы. С этой целью, прежде всего, необходимо исследовать механизм совершения экономиче­ских преступлений, обоснованно классифицировать их с точки зрения причин и способов совершения, выявить внешние призна­ки, позволяющие обнаружить их возникновение, и на этой осно­ве дать методику профилактики и раскрытия. Эти вопросы рас­крываются при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз.

Таким образом, актуальность данной темы обусловлена, прежде всего тем, что далеко не все вопросы судебно-бухгалтерской эксперти­зы глубоко исследованы, многие из них не получили правильно­го решения. Кроме того, стремительно изменяющиеся рыночные отношения и вследствие этого одновременно возникающие новые – очень опас­ные виды экономических преступлений (подлоги в денежной до­кументации, поддельные авизо, легализация доходов) требуют достаточной разработки методов борьбы с ними и освещения в юридической литературе.

Поэтому в данной работе сделана попытка изучить и уточнить определение понятия и предмета судебно-бухгалтерской экспертизы, так как расширительное толкование и определение предмета судебно-бухгалтерской экспертизы часто на практике ориентирует экспертов-бухгалтеров на пре­вышение пределов его компетенции, ведет к смешению поня­тий объектов и предмета экспертизы, методов и задач судебно-бухгалтерской экспертизы.

Целью является изучение методологических приемов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, а также выявление основных видов нарушений и приемов их обнаружения методами судебно-бухгалтерской экспертизы.

Учитывая сказанное, в задачи представленной работы входит:

- определение понятия судебно-бухгалтерской экспертизы;

- характеристика предмета судебно-бухгалтерской экспертизы;

- изучение задач судебно-бухгалтерской экспертизы;

- рассмотрение методологических приемов проведения судебно-бухгалтерской экспертизы;

- выявление основных видов нарушений и приемов их обнаружения методами судебно-бухгалтерской экспертизы.

Данная работа имеет следующую структуру: содержание, введение, основную часть, заключение и приложения.

Во введении рассматривается актуальность темы, цели и задачи.

Основная часть состоит из трех глав. Первая глава освещает теоретические основы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, вторая – предлагает рассмотрение методологических приемов судебно-бухгалтерской экспертизы, третья – знакомит с нарушениями бухгалтерского законодательства и приемов их обнаружения.

**Глава 1. Теоретические основы судебно-бухгалтерской экспертизы**

## 1.1. Понятие судебно-бухгалтерской экспертизы

Деятельность органов предварительного следствия и суда направлена на установление истины по делу при помощи доказа­тельств. В соответствии со ст. 69 УПК “доказательствами по уголовному делу являются любые фактические данные, на основе которых в определенном законом порядке органы дознания, сле­дователь и суд устанавливают наличие или отсутствие обще­ственно-опасного деяния, виновность лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства, имеющие значение для правиль­ного разрешения дела”[[1]](#footnote-1). Среди источников доказательств зако­нодатель называет и заключение эксперта.

В судебной и следственной практике широко используются разные виды экспертиз. Так, для успешного расследования эко­номических преступлений – преступлений в кредитно-финансовой сфере, хищений, совершенных путем присвоения или растраты и которые искусно вуалируются в данных бухгалтерского учета, что следователь по имеющейся в документации информации, даже при наличии ревизионных и др. проверочных материалов, не имеет возможности без специальных познаний выявить все фак­ты, которые могут иметь существенное значение для дела, ис­пользуются знания эксперта-бухгалтера.

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 и рас­крывают ее содержание как: “Судебно-бухгалтерская экспер­тиза – это процессуально-правовая форма применения эксперт­но-бухгалтерских знаний в целях получения источника доказа­тельств по уголовным (арбитражным) делам”[[2]](#footnote-2). На мой взгляд, та­кое понимание судебно-бухгалтерской экспертизы является наи­более точным и верным. Подобное суждение основывается на ст. 67, 78, 184 и др. УПК РФ, закрепившего назначение и произ­водство экспертизы, на ст. 133 УПК РФ, установившей право об использовании знаний в следственных действиях специалиста, на ст. 70 УПК РФ, разрешившей привлечение специалиста при производстве ревизии. Таким образом, закон установил три са­мостоятельные формы бухгалтерских знаний при расследовании уголовных дел: 1) в следственных действиях; 2) при докумен­тальной ревизии; 3) при судебно-бухгалтерской экспертизе.

При этом процессуальный закон запрещает совмещать в од­ном лице функции эксперта и ревизора, эксперта и специалис­та.

## 1.2. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы

По моему мнению, большой недостаток теории и практики назначения и проведения бухгалтерских экспертиз – неправиль­ное понимание некоторыми процессуалистами компетенции бух­галтерской экспертизы, ее предмета. Чтобы следователи точнее представляли, в каких случаях необходима бухгалтерская экс­пертиза, им нужно четко знать предмет бухгалтерской экспер­тизы.

Предмет бухгалтерской экспертизы освещен во многих науч­ных работах. Однако единой точки зрения нет. Дает определе­ние предмета бухгалтерской экспертизы А. Шляхов в пособии для экспертов[[3]](#footnote-3), а позже уточняет его вместе с автором А.М. Ромашевом. По их мнению, предмет судебно-бухгалтерской экс­пертизы - операции бухгалтерского учета, отражающие опре­деленные стороны финансово-хозяйственной деятельности. Путем исследования учетно-бухгалтерской документации, иных мате­риалов дела эксперт-бухгалтер устанавливает фактические дан­ные, помогающие выяснению обстоятельств по уголовным делам. А фактическими данными, в свою очередь, являются операции бухгалтерского учета.

Из этого определения трудно понять, какие именно опера­ции представляют собой предмет бухгалтерской экспертизы и где они отражены, оно не дает четкого представления о специ­фике предмета бухгалтерской экспертизы. Слишком общее и не­четкое определение этого предмета часто приводит не только к необоснованному расширению пределов компетенции бухгалтеров-экспертов и смешиванию понятий объектов и предмета эксперти­зы и документальной ревизии, но и к отождествлению рамками следствия, назначающими такие экспертизы, компетенции и функции бухгалтеров-экспертов и ревизоров.

Имеется иная трактовка предмета судебно-бухгалтерской экспертизы. В частности, Дмитренко Т.М. в соавторстве с Чаа­даевым Е.Г. в своем учебном пособии[[4]](#footnote-4) определяют предмет су­дебно-бухгалтерской экспертизы исходя из пределов компетен­ции судебного эксперта-бухгалтера и сводится к выяснению об­стоятельств финансово-хозяйственной деятельности хозяйствую­щих субъектов, соответствующих субъектов, соответствующих уголовно-правовой логической модели состава преступления. Обосновывается это тем, что уголовно-правовая модель состава преступления и его последствия для собственников имущества и государства соответствует потребностям правосудия в исполь­зовании специальных познаний эксперта-экономиста. Но, на мой взгляд, это может повлечь за собой правовую оценку совершен­ному деянию.

Поэтому предмет судебно-бухгалтерской экспертизы определяется предметом доказывания, подлежащим доказыванию, фактическими обстоятельствами деятельности организации или конкретного предпринимателя. Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза является самостоятельным источником доказательств.

К предмету судебно-бухгалтерских экспер­тиз относятся явления, характеризующиеся совокупностью признаков:

а) они связаны с хозяйственной деятельностью;

б) они нашли отражение в бухгалтерском учете;

в) пределы их определяются вопросами, поставленными следователями (судом);

г) заключение по ним дается специалистом в области бухгалтерского учета.

Итак, исходя из выше перечисленного, предметом судебно-бухгалтерская экспертиза являются такие, отраженные в доку­ментах или учетных регистрах, хозяйственные операции, кото­рые стали объектами расследования или судебного разбиратель­ства и относительно которых эксперт-бухгалтер дает заключе­ние по вопросам, поставленным на его разрешение следовате­лем, прокурором или судом[[5]](#footnote-5).

## 1.3. Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы определяются задачи по установлению:

- фактических данных, связан­ных с недостачей либо излишками товарно-материальных ценно­стей, денежных средств и суммой материального ущерба;

- пра­вильностью документального оформления операций приема, хранения, реализации товарно-материальных ценностей и движения денежных средств;

- соответствия отражения в бухгалтерских до­кументах хозяйственно-финансовых операций, требованиям бух­галтерского учета и отчетности к действующим нормативным ак­там, а равно соответствия или несоответствия показаний про­ходимых по делу лиц данным бухгалтерского учета;

- обоснован­ности оприходования, отпуска и списания готовой продукции, товаров, денежных средств;

- размеров и сложности неучтенной продукции, определяемых с учетом заключений технологов, то­вароведов, других специалистов и иных материалов дела;

- доку­ментального обоснования размера сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства, и круга лиц, за кото­рым по документальным данным в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или де­нежные средства, а так же лиц, обязанных обеспечивать вы­полнение требований бухгалтерского учета и контроля, несо­блюдение которых установлено в процессе производства экспер­тизы;

- недостатков в организации, ведения бухгалтерского уче­та и контроля, которые способствовали образованию материаль­ного ущерба или препятствовали его своевременному выявлению.

Эксперт-бухгалтер может решать также и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой, расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний.

Эти задачи носят экспертный характер, а потому они обус­лавливают предмет судебно-бухгалтерской экспертизы[[6]](#footnote-6).

**Глава 2. Методологические приемы судебно-бухгалтерской экспертизы**

Методологические приемы – это приемы, при помощи которых изучается пред­мет. Прием – это отдельное действие, движение способ в осу­ществлении чего-нибудь. Метод характеризует способы подхода к изучению и позицию предмета судебно-бухгалтерской экспер­тизы.

Исходя из этого, методом судебно-бухгалтерской эксперти­зы является совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им первичных и свод­ных документов бухгалтерского учета и других материалов уго­ловного дела.

В судебно-бухгалтерской экспертизе используются общена­учные методы, приемы общей и частной методик.

Общенаучными методами называются такие методы, которые применяются во всех отраслях деятельности человека, напри­мер, в экономике, праве и т.д. Общенаучные методы позволяют углубить познание изучаемого предмета и вскрыть наиболее об­щие свойства и закономерности действительности. К общенаучным методам принято относить такие, как ана­лиз, синтез, сравнения, индукция, дедукция, обобщение и др.

Разрешая вопросы, поставленные следователем, эксперт, наряду с применением специальных технических приемов, ис­пользует специальные знания магической взаимоувязки показа­телей, степень их взаимного влияния и разрабатывает модель ситуации с учетом комплекса фактов, установленных как само­стоятельно, так и представляемых ему следствием.

Приемы общей методики применяются экспертом-бухгалтером при исследовании материалов различных дел, независимо от ха­рактера расследуемого преступления, отрасли хозяйства и специфики того предприятия, в котором совершено данное пре­ступление. Следует иметь ввиду, что ряд операций, где бы они ни были совершены, одинаково отражаются в бухгалтерском уче­те. Так, хищение наличных денег, товаров, материалов, как правило, получает идентичное отражение в учете как явная или скрытая недостача денежных или товарно-материальных ценно­стей. Поэтому при проведении судебно-бухгалтерской эксперти­зы по таким делам применяются приемы общей методики, незави­симо от того, где совершены указанные преступления.

Особенность приемов общей методики состоит в том, что они применяются независимо от характеристики рас­следуемого преступления (например, хищения путем присвоения или растраты, либо путем злоупотребления служебным положени­ем, либо путем приписки и других искажений отчетности).

Кроме того, отдельные способы и приемы, например, факти­ческая проверка, проверка документов по форме и др., приме­няются в работе, как эксперта-бухгалтера, так и специалиста, ревизора, хотя их процессуальное положение различно.

К числу общих методов и способов судебно-бухгалтерской экспертизы принято относить: формальную проверку, т.е. про­верку документов по форме, арифметическую проверку, норма­тивную проверку документов, встречную проверку документов, сопоставление документов, контрольное сличение.

Рассмотрим эти способы и приемы:

Формальная проверка документа – это способ, с помощью которого эксперт устанавливает наличие и правильность запол­нения необходимых реквизитов (показателей). Она дает возмож­ность выявить не только нарушения, но и скрываемые за ними злоупотребления. Форма документа предусматривает обычно все необходимые показатели, характеризующие качественные и коли­чественные особенности операции. Это достигается путем за­полнения всех реквизитов документа.

Формальная проверка документа как способ включает следующие приемы: визуальный осмотр документа и его анализ. Осмотр документов должен со­четаться с проверкой соблюдения правил составления и оформ­ления документов. Так, при осмотре документов можно выявить следы подклейки, подчисток, травления и др. изменений цифро­вых и иных записей. Особое внимание следует обращать на от­тиски штампов и печатей.

Посредством анализа, как научного приема можно выявить, имеются ли нарушения формальных требований или нет. Не отве­чающие формальным требованиям документы, могут указывать на связь их с противоправными действиями должностных лиц, в кас­совой книге, например, нарушения нередко выражаются в том, что итоги оборотов и остатка денег по кас­се выводятся нерегулярно, не соблюдается последовательность с номерами ордеров, отсутствуют отметки о ежедневной сдачи кассовых ордеров в бухгалтерию.

Т.о., применение экспертом формальной проверки в процес­се исследования документов обеспечивает выявление разного рода отклонений от правил оформления хозяйственных операций.

Арифметически проверка в литературе определяется как способ, применение которого позволяет произвести подсчет итоговых показателей. Этот способ включает такие приемы, как сложение, вычитание, умножение, деление. Арифметическая про­верка позволяет обнаружить хищение материалов и денежных средств путем завышения итогов либо их занижение в горизон­тальных и вертикальных графах платежных возможностей и др. документов, неправильного подсчета процентов и т.д.

Нормативная проверка – способ, позволяющий установить правильность операций, отраженных в документе. Эксперт-бух­галтер анализирует соответствие содержания документов, пра­вилам, которые зафиксировано в нормативно-правовых актах. При нормативной проверке определяется нормативность примене­ния в документах цен, расценок, процента накладных расходов, расхода материалов, соблюдение прочих нормативов. Позволяет выяснить факты передачи ценностей и др. материальной ответ­ственности лицу без проведения инвентаризации, выдача аванса лицам, не отчитавшимся за использование ранее полученных под отчет сумм, нарушение сроков сдачи материальных отчетов и наличие в них недостоверных данных. Т.о. Эксперт-бухгалтер может установить среди документов незаконные по содержанию, но законные по форме.

Сопоставление документов трактуют как способ, позволяю­щий осуществлять взаимный контроль двух или нескольких видов документов, связанных между собой единством операции. Напри­мер, расходные документы на отпуск могут быть сопоставлены с путевыми листами или транзитными документами, отражающими перевозку этих товаров, суммы денег, оприходованным по кас­совым счетам с выписками банка и сведениями о движении това­рно-материальных ценностей. Когда операция оформлена докумен­том, вызывающим сомнения в своей правильности, эксперт име­ет возможность исследовать ее по другим документам и в зави­симости от результатов исследованию решить вопрос о доброка­чественности документа. Воз­можно сопоставление документов, отражающих однотипные операции, данные о предстоящих и выполненных работах; сопо­ставление исполнительных и распорядительных документов. Раз­новидность метода сопоставления документов является сопо­ставление данных аналитического учета с данными синтети­ческого учета. Например, по оборотной ведомости по аналити­ческим счетам “Материалы” за материально ответ­ственным лицом числится 90 тыс. рублей, а по синтетическо­му счету эта сумма составляет 120 тыс. рублей. Такое расхо­ждение недопустимо.

Методы документальной проверки и сопо­ставление бухгалтерских документов при проведении исследова­ний применяются комплексно и являются разновидностью научно­го метода познания - сравнения.

Встречную проверку документов принято определять как способ, с помощью которого осуществляется сопоставление от­дельных экземпляров и тех же документов, находящихся в раз­личных организациях (накладная – у покупателя, второй экзем­пляр – у поставщика и т.д.), а так же документов, связанных между собой одной и той же операцией (накладная, путевой лист)[[7]](#footnote-7).

Такая трактовка встречной проверки слишком упрощенная и не позволяет полностью обнаружить нарушения. Встречная про­верка должна охватывать при необходимости все документы, от­ражающие одну и ту же или взаимосвязанные операции, находя­щиеся в различных субъектах хозяйствования или в различных подразделах одного предприятия.

Используя метод встречной проверки, можно выявлять злоупотребления, при которых двусторонние операции получают разное отражение у каждой из сторон (неоприходование полу­ченных от поставщиков материальных ценностей, наличие бесто­варных операций). Подобные злоупотребления скрываются путем исправления данных в отдельных экземплярах документов, не­правильного отражения или неотражения в документах в учетных регистрах операций, которые в действительности были соверше­ны.

Хронологическая проверка применяется как самостоятельный прием исследования документов и как дополнительный – с целью последующей обработки материалов контрольным сличением и восстановления количественного учета.

Наиболее эффектным способом экспертного исследования, применяемого в основном по делам о хищениях, является кон­трольное сличение. Сущность этого способа состоит в том, что по инвентаризации на начало периода берется остаток определенных продуктов, к тому прибавляется документирован­ное поступление и исключается документированный расход. Не­которые авторы недостаточно раскрывают возможности этого способа и относят его к специальным, используемым лишь в кон­кретной отрасли (торговле) экономики. По моему мнению, этот прием вполне применим для контроля сохранности товарно-мате­риальных ценностей в любой сфере экономики.

По данным контрольного сличения можно судить о нали­чии “излишних” неучтенных товарно-материальных ценностей, пере­сортице однородных товаров и т.д.

Приемы частной методики – это такие приемы, которые но­сят специфический характер и используются только в эксперт­ной практике. К числу таких приемов принято относить исполь­зование черновых записей материально ответственных лиц. При проверке хозяйственных операций должны применяться приемы фактической проверки: контрольный обмер, исследования на месте, экспертная оценка и др[[8]](#footnote-8).

Совокупность рассмотренных приемов лежит в основе дея­тельности экспертов-бухгалтеров.

Таким образом, специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется, во-первых, в ее произвольно-правовой форме, обеспе­чивающей получение источника доказательств, во-вторых, в применении экспертных знаний в ходе исследо­вания хозяйственных операций.

Основные принципы законодательства нашли свое закрепление в Конституции, например: осуществление правосудия только судом (ст. 118); независи­мость судей и их подчинение закону (ст. 120), равенство граждан перед законом и судом (ст. 123), принцип презумпции невиновности (ст. 49).

К числу принципов, закрепленных процессуальным законода­тельством, относятся такие, как: принцип независимости судей и их подчинение только закону (ст. 17); принцип обеспечения обвиняемому право на защиту, принцип устности (ст. 240 УПК), состязательность процесса, непосредственность про­цесса и др. На основе всех этих принципов производится судебно-бухгалтерская экспертиза.

# Глава 3. Нарушения и приемы их обнаружения, методами

# судебно-бухгалтерской экспертизы

Особенности учёта производственных запасов, виды нарушений, приёмы выявления.

**1. Стадия снабжения.**

Производственные запасы (товарно-материальные ценности) – это вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Товарно-материальные ценности поступают на предприятия от поставщиков в соответствии с договором поставки.

При отгрузке поставщик выписывает расчётные документы:

* счёт-платёжное требование (об оплате отгруженных ценностей),
* счёт-фактура.

Сопроводительные документы:

* накладные (например, товарно-транспортная накладная), к которым прилагается сертификат или удостоверение качества (например, ветеринарное свидетельство) или документы, предусмотренные договором.

При получении товарно-материальных ценностей на основании сопроводительных документов составляются приёмные документы:

- приёмный акт или

- приходный ордер.

Составляются они при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическим наличием товарно-материальных ценностей. В этом случае допускается приходовать ценности без оформления данных документов, при этом на документе поставщика проставить штамп или отметку с указанием основных реквизитов приёмного документа (номер и дата).

- акт ввода в эксплуатацию зданий, сооружений, передаточных устройств;

- акт приёма-передачи основных средств.

По этим документам – типовая форма ОС 1.

Если количество, качество полученных ценностей не соответствует данным сопроводительных документов, приёмку производит комиссия и оформляется: акт о приёмке материалов плюс коммерческий акт (в трёх экземплярах с обязательным участием представителя транспортной организации). Это основной документ для предъявления претензии.

При приобретении товарно-материальных ценностей подотчётными лицами за наличный расчёт документом, подтверждающим стоимость приобретения, является акт закупки – составляется на основании кассового чека, копии чека, комиссионного.

На основании приёмных документов на складах производственных запасов заполняются учётные регистры:

* Книга (карточка) складского учёта.
* Оборотная ведомость.

Приёмные документы передаются в бухгалтерию для учёта в:

1. оборотную ведомость – в разрезе мест хранения или материально ответственных лиц.
2. журнал-ордер – по видам ценностей.

Со склада в производство ценности выдаются по расходным документам:

* накладная на внутреннее перемещение;
* требование;
* лимитно-заборная или отпускная карта;
* ведомость на выдачу инвентаря.

Пришедшие в негодность испорченные материалы списываются с баланса предприятия на основании:

* акт списания материалов;
* акт ликвидации основных средств (типовая форма ОС-4).

Данные этих документов отражаются в учётных регистрах склада и в бухгалтерии как расход.

Счета товарно-материальных ценностей (01 и 10) – инвентарные, т.е. каждому вновь поступившему объекту присваивается индивидуальный инвентарный номер согласно классификации.

Аналитический учёт основных средств

На основании приёмного акта (типовая форма ОС-1) открывается карточка инвентарного объекта (типовая форма ОС-7), в которой указываются полностью наименование и назначение объекта, заводской номер, дата выпуска, ввода в эксплуатацию, инвентарный номер, первоначальная стоимость, номер амортизационных отчислений, данные о перемещении объекта.

Стоимость эксплуатируемого объекта основных средств в виде амортизации переносится на вновь изготовленный продукт равными долями в течение нормативного срока службы.

Построение аналитического учёта должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств – по видам, местам нахождения.

Данные аналитического учёта используются для проверки исходящей информации о подлогах в документах на поступление и в убытие конкретных основных средств (например, неоприходование основные средств, полученных по безналичному расчёту, т.е. нет приёмных документов и нет записей в учётных регистрах).

Хищения скрываются путём составления подложных актов на списание основных средств по ветхости и в связи с полным износом. В актах обычно искажается дата приобретения. Искажения устанавливают последовательным сличением по датам актов о ликвидации, инвентаризационных карточек, актов на приобретение описываемых объектов.

**2. Нарушения на складах производственных запасов (вторая стадия).**

**2.1. Нарушения со стороны поставщика:**

1) При получении некачественных ценностей от поставщика необходимо установить, в какой момент ценности оказались некачественными:

* нарушение технологии производства у поставщика (провести товарную экспертизу);
* в процессе транспортировки – необходимо проверить наличие оформленных в установленном порядке коммерческих актов.

2) Поставка или отгрузка неучтённого сырья. Выявляется встречной проверкой сопроводительных документов и расчётных документов у получателя и поставщика. Может выявить отсутствие расходных документов у поставщика или расхождение между двумя экземплярами по наименованию, количеству, качеству.

**2.2. Нарушения для склада запасов**

Создание неучтённых излишков при приёме ценностей от поставщика, в процессе хранения, при отпуске в производство:

* неполное оприходование (полное неоприходование) ценностей, поступивших от поставщиков. Выявляется встречной проверкой и взаимным контролем сопроводительных и расчётных документов у поставщика и получателя. Можно обнаружить расхождения по количеству (меньше), цене (больше), качеству (меньше), либо полное отсутствие документов у получателя.
* в процессе хранения – искусственное завышение потерь, т.е. необоснованное списание на бой, порчу, отходы, усушку. Проверяется взаимным контролем актов списания по основаниям для списания.
* при выдаче материалов производства излишки ценностей создаются за счет неправильного применения коэффициента перерасчёта, либо при отсутствии на складе аналитического учёта возможно создание пересортицы, т.е. выдача более дешёвых материалов. Применяются приёмы встречной проверки и взаимного контроля документов склада и производства. Для выявления пересортицы проводят инвентаризацию. На момент проверки можно применять приёмы фактического контроля (обмеры, взвешивания и т.д.).

Излишки могут быть присвоены либо реализованы и присвоены денежные средства, либо могут быть оприходованы, либо из них может быть произведена готовая продукция.

**3. Нарушения при движении ценностей на стадии производства**

В процессе производства выпускается готовый продукт. Не все затраты включаются в себестоимость продукции. Себестоимость продукции складывается из затрат на производство продукции, организацию и обслуживание производства и затрат на реализацию готовой продукции. Основные документы по учёту себестоимости:

* ведомость калькуляции (калькуляция – исчисление) показывает нормы на единицу продукции в натуральном и денежном выражении;
* ведомость учёта затрат на производство.

Резкое возрастание себестоимости отдельных изделий может рассматриваться как признак бесхозяйственного расходования средств или как хищение, маскируемое под видом хозяйственных операций. При анализе причин роста себестоимости можно выявить выпуск неучтённых изделий, либо хищение сырья.

Нарушения:

1) Выпуск неучтённой продукции может производиться:

* + за счёт нарушения технологического процесса:
  + недовложение сырья в готовый продукт. Выявляется взвешиванием;
  + замена компонентов (например, вместо муки 1 сорта – 2 сорт, вместо масла – маргарин). Выявляется: экспертиза качества, плюс приёмы фактического контроля (контрольный запуск сырья в производство – из контрольной партии сырья выпускают определённый объём продукции).

Дополнительные приёмы – восстановление количественного учёта и контрольное сличение остатков. Для предприятия общественного питания совместно с двумя последними приёмами применяют приём «обратной калькуляции» - это пересчёт реализованной готовой продукции обратно в сырьё (применяется только на предприятиях общественного питания).

* из неучтённого сырья. В этом случае нужен комплексный анализ документов с момента поступления сырья на предприятие.

**2)** В издержки производства включают расходы, подлежащие возмещению за счёт прибыли. Завышение затрат приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Особо тщательно должны проверяться затраты, связанные с управлением производства:

* содержание работников аппарата управления;
* расходы на содержание служебного автотранспорта;
* затраты на командировки;
* дополнительные выплаты.

Особенности учёта готовой продукции

Из производства на склад готовой продукции поступает по сдаточным документам, например, накладная, листок выработки. На складе учёт ведётся по номенклатурным номерам, виду, сорту, месту нахождения в книгах, карточках учёта или в оборотных ведомостях. В бухгалтерии на основе сдаточных документов ведётся ведомость учёта готовой продукции – по фактической себестоимости и по продажной цене. Все плательщики налога на добавленную стоимость при реализации готовой продукции обязаны вести счета-фактуры и учитывать их в книге покупок и книге продаж.

**4. Нарушения на складе готовой продукции**

1) Создание неучтённых излишков:

* за счёт неполного оприходования готовой продукции из производства;
* искусственное завышение потерь в процессе хранения;
* при реализации, отпуска со склада заказчику.

Для выявления применяют комплексный анализ:

* исследование документов по движению сырья, по учёту затрат, документов по сдаче продукции на склад, начисления по заработной плате;
* фактический контроль, регулярно проводится инвентаризация.

**2)** Выпуск неучтённой продукции и её хищение.

Проводится анализ: документы на поступление готовой продукции на склад сопоставляются с документами по начислению заработной платы, с документами, отражающими выпуск продукции. Проводится сопоставление данных внутреннего учёта, движения сырья и материалов с количеством и качеством продукции на складе, анализ транспортных и пропускных документов.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключёнными договорами или путём свободной продажи через розничную торговлю. Реализацией завершения кругооборот хозяйственных средств. Документы здесь те же самые, что и на первом этапе.

На основании сопроводительных документов на отгрузку для расчётов с показателями выписывают:

* счёт-платежные требования (3 или 4 экземпляра, в зависимости от количества банков, в которых обследуются). В требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, сумму налога на добавленную стоимость. Платёжные требования должны быть сданы поставщиком в банк на инкассо (поручение получить платёж от покупателя) не позднее следующего дня после отгрузки или сдачи готовой продукции получателю;
* счёт-фактура. При предварительной оплате поставки, при расчётах наличными.

Данные платёжных требований ежедневно записывают в ведомость учёта и реализации продукции (работ, услуг): дата и номер платёжного требования, наименование покупателя, количество отгруженной продукции по видам, суммы, предъявленные к оплате, отметки об оплате счетов.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям покупателя выдаются товарные пропуска. Пропуском могут быть копии товарно-транспортных накладных или фактур, на которых делаются специальные разрешительные надписи (или штамп «Пропуск»). Пропуска подписывают руководитель и главный бухгалтер организации. Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза, ценностей.

Порядок учёта реализации продукции в зависимости от выбранного метода

В России организациям разрешается определять или признавать выручку от реализации продукции:

* либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. До момента оплаты готовая продукция считается отгруженными товарами;
* либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платёжных документов покупателю или транспортной организации.

Проверка покупателя, реализации готовой продукции

Правильность оформления выручки от реализации контролируется на основе записей по счёту 90 «Продажи», в корреспонденции со счетами 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» (вся дебиторская задолженность), 50 «Касса», 51 «Расчётный счёт», 52 «Валютный счёт».

Можно провести инвентаризацию отгруженной продукции. На счетах учёта ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчёте материально-ответственных лиц, могут оставаться только суммы, подтверждённые надлежаще оформленными документами:

* по товарам, находящимся в пути – должны быть сопроводительные, отгрузочные документы поставщика, продавца и расчётные документы покупателей;
* по товарам отгруженным (ещё не оплачены) – должны быть сопроводительные документы поставщика и экземпляр платёжного требования с отметкой банка;
* по товарам с просроченной оплатой – необходимо подтверждение банка о перечислениях и необходимо проверить кассовые документы. В этом случае осуществляют контроль расчётов с показателями: устанавливают – заключены ли договоры поставки, правильно ли исчисляются суммы за принятую покупателем продукцию с учётом сроков реализации, качества продукции и проверяют реальность задолженности покупателей. Составляется акт взаимосвязанной сверки расчётов.

В случаях, когда по отдельным покупателям проверка выявила устойчивую задолженность, её обоснованность устанавливается по данным первичных документов.

Учёт реализации продукции при товаро-обменных или бартерных сделках

Бартерные операции должны отражаться на счетах бухгалтерского учёта с указанием выручки от продаж. Нарушения – не ведут счёт 90 «Продажи», скрытие от налогообложения.

**Движение денежных средств. Виды нарушений. Приёмы обнаружения**

**1. Нарушения по заработной плате.**

Нарушения по заработной плате различаются на сегодняшний день в зависимости от формы собственности организации. На каждом предприятии должно быть разработано и принято Положение по оплате труда в соответствии с коллективным договором или контрактом. В Положении указывают формы оплаты труда, ставки и расценки, тарифы, систему поощрений. Три формы оплаты труда:

* повременная;
* сдельная;
* аккордная.

Первичные документы для начисления заработной платы:

* табель учёта рабочего времени – указывается только время, часы работы;
* наряд на сдельные работы – указывается количество выполненных работ или единиц готовой продукции, ставки или расценки за единицу продукции;
* ведомость учёта выполненных работ.

Дополнительные документы для начисления заработной платы:

* приказы отдела кадров (надбавка, помощь);
* исполнительные листы;
* листки простоя;
* акты о браке.

Для расчёта заработка, подлежащего выдаче на руки, рассчитывают сумму заработной платы за месяц и производят из этой суммы удержания. Эти расчёты производят в расчётно-платёжной ведомости. На некоторых предприятиях применяют раздельно расчётную ведомость и платёжную ведомость.

**Нарушения:**

При повременной оплате труда – завышение объёма отработанного времени, окладов, необоснованная выплата надбавок, пособий. Необходимо провести нормативную проверку всех начисленных сумм, их обоснованность первичными документами, законодательными актами.

При сдельной оплате труда – завышение объёма выполненных работ, необоснованное завышение расценок, тарифов. Необходимо проверить по документам движение готовой продукции на складе или фактически выполненный объём работ. Расценки, тарифы проверить в положении по оплате труда или они установлены законодательно.

В документах по расчёту заработной платы может встречаться механическое завышение итогов. Необходимо провести арифметическую проверку всех сумм.

На предприятиях негосударственной формы собственности зарплата в документах начисляется по минимальным расценкам с целью снизить отчисления в бюджет, фонды от фонда оплаты труда (ФОТ). Фактически зарплата выдаётся в большем размере. Проверяются счета, план счетов.

* Заработная плата должна быть выдана из кассы в трёхдневный срок. Деньги на выплату предприятие получает со своего расчётного счёта в банке.

**2. Кассовые и банковские операции**

Порядок хранения, расхода и учёта денежных средств в кассе установлен Письмом ЦБ РФ «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в РФ» от 04.10.93 № 18 (ред. от 26.02.96).

Для текущих расходов предприятие может держать наличные денежные средства в кассе, максимальная сумма которых определяется лимитом. Лимит устанавливается по согласованию банка и предприятия. Только в дни выдачи зарплаты в течение трёх дней может быть превышение лимита. Касса всегда одна, кассиров может быть много.

Приём наличных денежных средств в кассу производят на основании приходного кассового ордера (типовая форма КО-1).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ПКО |  | Касса |  | 1. РКО | типовая  форма КО-2 |
| типовая  форма КО-1 |  |  |  | 2. Платёжная ведомость |  |

Лицу, сдавшему деньги, выдаётся квитанция, которая является частью приходного ордера, заполняется одновременно с ним и выдаётся только после получения денег кассиром. Максимальный размер принятия от другой организации наличных средств в кассу за реализованную продукцию, работы, услуги – 10 000 рублей.

Возможные нарушения: при получении денежных средств в кассу от покупателя за реализованную продукцию может встречаться:

* неполное оприходование полученных средств. Можно выявить сопоставлением ПКО у продавца, где сумма будет занижена, и квитанции ордера у покупателя;
* полное неоприходование полученных денежных средств (например, не отбивают чек). В этом случае ПКО у продавца будет отсутствовать. Необходимо проверить договор между поставщиком и заказчиком, сопроводительные документы на ценности, документы на выполненные работы или оказанные услуги.

Выдача денежных средств из кассы производится на основании РКО (типовая форма КО-2), либо платёжной ведомости. У ПКО и РКО разные требования по оформлению. В РКО сначала должны быть подписи руководителя и главного бухгалтера, затем расписывается кассир (при выдаче денег) и получающее лицо (при получении), дополнительно указывается документ, по котором получают средства.

Приходные и расходные кассовые документы должны иметь раздельную нумерацию и регистрироваться в журнале регистрации приходных и расходных документов (типовая форма КО-3), в котором отражаются: номер по порядку, дата, содержание операции, сумма, возможно примечание.

Все первичные документы по кассе, все три документа учитываются в учётных регистрах. Иначе говоря, все факты поступления и выдачи наличных денежных средств учитываются в кассовой книге (типовая форма КО-4). Должно быть два экземпляра записей:

* первый – к нему прилагаются первичные документы, называется «Отчёт кассира»;
* второй – подшивается как книга.

При проверке кассы кассир должен предоставить отчёт кассира (КО-4), составляется он ежедневно (см. прил. №1).

**3. Ревизия кассы**

Кассир несёт полную материальную ответственность за ценности, хранящиеся в кассе и правильность оформления документов. Он должен вывести остаток денег на момент проверки. С кассира берётся расписка, что все приходные и расходных документы выключены им в отчёт, неоприходованных и несписанных суммы в кассе не имеется.

Расписки в получении сумм, не оформленные расходными ордерами, к рассмотрению комиссией не принимаются и считаются недостачами. Недостача относится на счёт кассира. Денежные средства, не принадлежащие организации, в кассе хранить запрещено, их наличие считается излишком. Излишки средств приходуются на финансовый результат. Денежные средства пересчитываются полистно. Полученный остаток сверяется с остатком в отчёте кассира. Особое внимание на незаполненные по всем реквизитам кассовые документы (без номеров, дат, одной подписи и т.п.).

Перечисления денежных средств со счетов плательщика на счёт получателя осуществляется на основе Положения ЦБ РФ о безналичных расчётах в РФ от 08.09.2000 № 120-П.

Предприятия открывают свои расчётные счета в банке, которым присваиваются номера (двадцатизначные). При проверке предприятия необходимо запросить в банке о всех счетах за каждый день, если проводились операции по расчётному счёту. Банк выдаёт предприятию для сверки выписку с расчётного счёта, в которой отражаются:

* остаток денежных средств на счёте на начало дня;
* поступления, перечисления за день;
* выдача, перечисления за день;
* остаток средств на конец дня.

В бухгалтерии к выписке банка прилагаются документы, на основе которых происходят движения средств на расчётном счёте. На расчётный счёт поступают наличные деньги, могут перечисляться безналичные средства.

Поступление наличных денежных средств на расчётный счёт оформляется объявлением на взнос наличными, состоящим из трёх частей: собственно объявление; квитанция; ордер.

После сдачи денежных средств в банк квитанция объявления с отметкой банка возвращается на предприятие и прилагается к РКО. Первая и третья части остаются в банке.

Нарушение может быть: неполная сдача полученных из кассы средств в банк на расчётный счёт. Для выявления необходимо сопоставить:

* РКО;
* Квитанция объявления с отметкой банка;
* Выписка с расчётного счёта.

Все три проверяются формальной проверкой.

Получают наличные средства со счетов в банке по денежному чеку. В бланке чека должны быть указаны сумма, дата выдачи чека, наименование и подпись чекодателя (расписывается руководитель и главный бухгалтер). Чек сдаётся в банк, в чековой книжке остаётся корешок чека, реквизиты которого: сумма полученных в банке денег, дата получения, кому выдан чек, подпись получившего чек. Корешок чека – это расписка в получении чека.

Возможное нарушение – неполное оприходование или полное неоприходование денежных средств в кассу. Для проверки сопоставляются документы следующим образом – составляется таблица представленная в приложении №2.

Возможны взыскания – сама сумма плюс штраф на кассира, штрафы на руководителя и главного бухгалтера. Штрафы налагаются Инспекцией ФНС по представлениям банка.

**4. Безналичные расчёты**

Оформляются пятью документами:

* платёжное поручение – письменное распоряжение плательщика о перечислении сумм и средств со своего счёта на счёт получателя. Может составляться в 3, 4, 5 экземплярах – каждому участнику (плательщик, получатель, банки, плюс федеральное казначейство);
* платёжное требование – требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных в банк плательщика расчётных и отгрузочных документов стоимость поставленных по договору продукции, выполненных работ или оказанных услуг;
* расчётный чек (чековая книжка) – выдаётся продавцу покупателем. При выдаче чековой книжки в банке бронируется необходимая сумм денег;
* аккредитив. Покупатель депонирует в банке поставщика на отдельном счёте сумму для оплаты отгруженных ценностей;
* инкассовое поручение – производится списание денежных средств с расчётного счёта без согласия владельца.

Все документы составляются как минимум в трёх экземплярах. Проверяются встречной проверкой, так как копии получают все участники.

Приёмом взаимного контроля можно проверить поступление или расход товарно-материальных ценностей, выполненные работы, оказанные услуги, приёмные документы и учётные регистры складов производственных запасов или готовой продукции.

Расхождения по документам с банком рассматриваются в течение 20 дней. В банковских документах не должно быть подчисток, не допускается замена ксерокопиями. В банке можно затребовать подтверждения каких-либо перечислений.

Инвентаризационный остаток необходимо брать только в первичный документах. В книге складского учёта – нельзя. Для накладной, фактуры двух подписей мало. Верить больше первичному документу – содержит подписи и печати[[9]](#footnote-9).

# Заключение

Исходя из понятия судебно-бухгалтерской экспертизы, ее предмета вытекающего из задач экспертного и следственного характера, приемов общей и частной методик можно сделать вывод, что специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в ее процессуально-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств на основе применения экспертных знаний с бухгалтерской спецификой в ходе исследования хозяйственных операций.

Изучив основные методики и группы вопросов исследования судебно-бухгалтерской экспертизы можно сделать вывод, что применение верно выраженной методики и правильная постановка вопросов зависит от предмета и задач бухгалтерской экспертизы и компетенции эксперта.

В процессе написания работы, анализа научных статей и нормативно-правовой базы стало ясно, что многие вопросы, касающиеся производства судебно-бухгалтерской экспертизы не достаточно освещены и требуют значительной доработки с целью эффективного применения на практике.

В частности:

1) Необходимо добиться единообразия в методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, а также разработать и создать ряд методических пособий по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы в различных отраслях хозяйствования.

2) Качество бухгалтерской экспертизы, обоснованность экспертного заключения зависит не только от полноты собранных материалов, порядка проведения экспертизы. Оно во многом зависит от субъективных данных эксперта-бухгалтера, в частности, его образования, квалификации, профессиональных навыков. Также для производства судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо привлекать аудиторов, обладающих не только общей, но и специальной подготовкой, всесторонне знающих тот вид учета, который подвергается исследованию, т.е. таких лиц, которые имеют профессиональные знания и навыки практической работы по ведению бухгалтерского учета, а также имеющих специальную экспертную подготовку.

3) Несмотря на то, что проблема определения экспертом бухгалтером размера (стоимостного количественного эквивалента) ущерба существовала на протяжении всего периода развития данного вида экспертизы, приемы и способы, как составные части логического анализа, применяемого экспертами, не получили достаточно четкого разъяснения ни в литературе, ни в нормах права.

Таким образом, эксперты, используя в работе всю имеющуюся методическую литературу, находятся сейчас в действительном положении, которое отрицательно сказывается на качестве и обоснованности заключений и в ряде случаев приводит к возникновению конфликтов с судебно-следственными органами. То есть необходимо законодательно закрепить, урегулировать этот вопрос.

**Список используемой литературы**

1. Конституция Российской Федерации. - М.: Новая волна, 1997;
2. Уголовный кодекс Российской Федерации. М.: ИНФРА\*М-НОРМА, 2000;
3. Уголовно-процессуальный Кодекс Российской Федерации. - М.: Проспект, 1998;
4. Федеральный Закон Российской Федерации №129 "О бухгалтерском учете" от 28 ноября 1996;
5. Болдова Н.К., Голубева А. Судебно-бухгалтерская экспертиза. - М.: Экономика, 1993;
6. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2002;
7. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1998;
8. Дмитренко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Учебник. - М.: Проспект;
9. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия. – Красноярск, 2000;
10. Комментарий к Уголовно-процессуальному кодексу Российской Федерации. / Под общ. ред. В.В. Мозякова. – М.: «Издательство «Экзамен XXI», 2002;
11. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. – Н. Новгород, 1995;
12. Опеченко Н.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – Мн., 1997;
13. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003;
14. Ромашов A.M. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юридичес­кая литература, 1981;
15. Российская Е.Р. Судебная экспертиза в уголовном, гражданском и арбитражном процессе. М., 1996;
16. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002;
17. Шляхов А.Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. - М., 1979.

1. Уголовно-процессуальный кодекс. [↑](#footnote-ref-1)
2. Болдова Н.К., Голубева А. Судебно-бухгалтерская экспертиза. - М.: Экономика, 1993. - С.6. [↑](#footnote-ref-2)
3. Шляхов А.Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. - М., 1979. [↑](#footnote-ref-3)
4. Дмитренко Т.М., Чаадаев С.Г. Судебная (правовая) бухгалтерия. Учебник. - М.: Проспект,. - С.132. [↑](#footnote-ref-4)
5. 5 Опеченко Н.И. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – Мн., 1997; [↑](#footnote-ref-5)
6. Ромашов A.M. Судебно-бухгалтерская экспертиза. М.: Юридичес­кая литература, 1981; [↑](#footnote-ref-6)
7. 7 Болдова Н.К., Голубева Н.А. Бухгалтерская экспертиза. - М.: [↑](#footnote-ref-7)
8. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002; [↑](#footnote-ref-8)
9. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003; [↑](#footnote-ref-9)