

**ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ БЮДЖЕТНОЕ ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ  
УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ  
«ОРЕНБУРГСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ АГРАРНЫЙ УНИВЕРСИТЕТ»**

**Методические рекомендации для  
самостоятельной работы обучающихся по дисциплине**

**Б1.В.ДВ.01.01 Судебная бухгалтерия**

**Направление подготовки** *40.03.01 Юриспруденция*

**Профиль образовательной программы** *уголовно-правовой*

**Форма обучения** *заочная*

## СОДЕРЖАНИЕ

1. Организация самостоятельной работы.....	3
1.1 Организационно-методические данные дисциплины.....	3
2. Методические указания по проведению практических занятий.....	5
2.1.1 Практическое занятие № 1 (ПЗ-1) Предмет, методология и правовая основа «Судебной бухгалтерии».....	5
2.1.2 Практическое занятие № 2 (ПЗ-2) Система и организация бухгалтерского учёта и отчетности в Российской Федерации.....	7
2.1.3 Практическое занятие № 3 (ПЗ-3) Основы бухгалтерского учёта. Предмет и метод бухгалтерского учёта.....	9
2.2 Порядок выполнения заданий.....	11
2.3 Пример выполнения задания.....	12
3. Методические рекомендации по самостоятельному изучению вопросов.....	17
4. Методические рекомендации по подготовке к занятиям.....	64
4.1 Практическое занятие 1 (ПЗ-1). Предмет, методология и правовая основа «Судебной бухгалтерии».....	64
4.2 Практическое занятие 2 (ПЗ-2). Система и организация бухгалтерского учёта и отчетности в Российской Федерации.....	64
4.3 Практическое занятие 3 (ПЗ-3). Основы бухгалтерского учёта. Предмет и метод бухгалтерского учёта.....	64

# 1. ОРГАНИЗАЦИЯ САМОСТОЯТЕЛЬНОЙ РАБОТЫ

## 1.1 Организационно-методические данные дисциплины

№ п.п.	Наименование темы	Общий объем часов по видам самостоятельной работы (из табл. 5.1 РПД)					
		Самостоятельная работа	Курсовые работы (проекты)	Подготовка реферата/эссе	Индивидуальные домашние задания (ИДЗ)	Самостоятельное изучение вопросов (СИБ)	Подготовка к занятиям (ПкЗ)
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	<b>Модуль 1</b> Общие положения судебной бухгалтерии и правовая основа «Судебной бухгалтерии»	24	-	-	12	12	-
1.1.	<b>Модульная единица 1</b> Предмет, методология и правовая основа «Судебной бухгалтерии»	8	-	-	4	4	-
1.2.	<b>Модульная единица 2</b> Система и организация бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации	8	-	-	4	4	-
1.3.	<b>Модульная единица 3</b> Основы бухгалтерского учёта. Предмет и метод бухгалтерского учёта	8	-	-	4	4	-
2.	<b>Модуль 2</b> Методы исследования документов, учётных операций, материалов инвентаризации ревизионными и правоохранительными органами	24	-	-	12	12	-
2.1.	<b>Модульная единица 4</b> Документация финансово-хозяйственных операций и отчётность: их значение и процессуальные	6	-	-	3	3	-

	возможности использования в правоприменительной практике						
2.2.	<b>Модульная единица 5</b> Использование специальных бухгалтерских знаний в уголовном судопроизводстве	6	-	-	3	3	-
2.3.	<b>Модульная единица 6</b> Основы документальной ревизии. Ревизия по инициативе правоохранительных органов	6	-	-	3	3	-
2.4.	<b>Модульная единица 7</b> Особенности проверки и исследования документальных записей по учёту хозяйственных операций в отдельных отраслях экономики	6	-	-	3	3	-
3.	<b>Модуль 3</b> Формы использования бухгалтерских знаний в выявлении и расследовании преступлений	16	-	-	8	8	-
3.1.	<b>Модульная единица 8</b> Правовые основы и организация аудита	8	-	-	4	4	-
3.2.	<b>Модульная единица 9</b> Судебно-бухгалтерская экспертиза	8	-	-	4	4	-
	<b>Итого</b>	64	-	-	32	32	-

## **2. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ВЫПОЛНЕНИЮ ИНДИВИДУАЛЬНЫХ ДОМАШНИХ ЗАДАНИЙ**

Индивидуальные домашние задания выполняются в форме (расчетно-проектировочной, расчетно-графической работы, презентации, контрольной работы и т.п.).

### **2.1 Темы индивидуальных домашних заданий**

#### **2.1.1 Практическое занятие 1 (ПЗ-1). Предмет, методология и правовая основа «Судебной бухгалтерии»**

##### **2.1.2 Темы индивидуальных домашних заданий.**

1. Назовите известных учёных, внесших значительный вклад в обобщение опыта использования бухгалтерских знаний в юридической практике и создание учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия»;

2. По отношению к совершённому противоправному деянию выделяют следующие защитные функции бухгалтерского учёта: превентивную (предупредительную) и охранительную (следообразующую). Охарактеризуйте данные функции;

3. Методы, используемые в судебной бухгалтерии, выполните в виде схемы;

4. Перечислите основные нормативные правовые акты, регламентирующие общественные отношения, складывающиеся в экономической сфере;

5. Выполните тестовые задания по теме практического занятия:

*1. Специальная юридическая дисциплина и комплексная область прикладных, «пограничных» знаний, возникшая в результате естественной межнаучной интеграции на стыке теории бухгалтерского учёта и юриспруденции, называется...*

- 1) судебной бухгалтерией;
- 2) криминалисткой;
- 3) криминологией;
- 4) философией;
- 5) экономикой.

*2. Предметом судебной бухгалтерии являются...*

1) основанные на нормативных предписаниях объективной закономерности применения бухгалтерского учёта и специальных бухгалтерских познаний в сфере специфических правоотношений;

2) основанные на нормативных предписаниях субъективной закономерности применения бухгалтерского учёта и специальных бухгалтерских познаний в сфере юридических правоотношений;

3) основанные на нормативных предписаниях объективной закономерности применение бухгалтерского учёта и специальных юридических познаний в сфере экономических правоотношений;

4) основанные на нормативных предписаниях субъективной закономерности применение бухгалтерского учёта и специальных правовых познаний в сфере неюридических правоотношений;

5) все ответы не верны.

3. *Понимание предмета учебной дисциплины основано на неразрывности закономерностей, одна из которых...*

1) объективно существующей взаимосвязи правонарушающего деяния в сфере экономики с данными;

2) объективно существующей взаимосвязи правонарушающего деяния в сфере политики;

3) субъективно существующая взаимосвязь правонарушающего действия в сфере экономики;

4) объективно существующая взаимосвязь правонарушающего действия в сфере права;

5) все ответы верны

4. *Судебная бухгалтерия, помимо закономерностей бухучёта, включает в себя все большее количество объективных закономерностей связанных с...*

1) правонарушающим поведением;

2) правовой идеологией;

3) управомачивающим поведением;

4) законопослушным поведением;

5) все ответы верны.

5. *Одним из «материальных», т.е. содержательных признаков, объединяющих разнородные знания в судебной бухгалтерии и объясняющих его социальный смысл ценность, являются...*

1) охранительные функции;

2) регулятивные функции;

3) управомачивающие функции;

4) сберегающие функции;

5) все ответы верны.

6. *Судебная бухгалтерия базируется на свойствах обеспечивающих безопасность...*

1) личность, общества, государства;

2) хозяйствующего субъекта;

3) правоохранительных органов;

4) объединение предпринимателей;

5) все ответы верны.

7. *Представители уголовно-правовой специализации традиционно включают судебную бухгалтерию в единый комплекс дисциплин...*

- 1) криминального цикла;
- 2) судебного цикла;
- 3) юридического цикла;
- 4) экономического цикла;
- 5) правового цикла.

8. *Общепризнанно, что судебная бухгалтерия развилась и вышла из...*

- 1) криминалистики;
- 2) философии;
- 3) уголовного права;
- 4) гражданского права;
- 5) уголовно-процессуального права.

9. *К числу методов судебной бухгалтерии как комплексной дисциплины могут быть отнесены и специальные юридические приёмы и методы, такие как...*

- 1) все ответы верны;
- 2) сравнительно-правовой приём;
- 3) формально- юридический метод;
- 4) метод правового эксперимента;
- 5) конкретно-социологический метод.

10. *Современная судебная бухгалтерия выполняет достаточно важные и самостоятельные функции, такие как...*

- 1) все ответы верны;
- 2) криминалистическую, процессуальную;
- 3) криминологическую;
- 4) организационно-управленческую;
- 5) уголовно-правовую.

## **2.1.2 Практическое занятие 2 (ПЗ-2). Система и организация бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации**

2.1.2.1 Темы индивидуальных домашних заданий.

1. Виды хозяйственных учётов выполните в виде схемы и охарактеризуйте их письменно;

2. Систему и организацию бухучёта в России охарактеризуйте письменно и изобразите в виде схемы

3. Выполните тестовые задания по теме практического занятия:

1. *На основании чего ведётся бухгалтерский учёт...*

- 1) сводных документов;
- 2) статистических данных;

- 3) черновых записей;
- 4) первичных учетных документов;
- 5) все ответы верны.

2. Кто несёт ответственность за хранение учётных документов и регистров бухгалтерского учёта...

- 1) руководитель организации;
- 2) главный бухгалтер;
- 3) работник бухгалтерии;
- 4) лицо, отвечающее за хранение архивных документов;
- 5) материально-ответственное лицо.

3. Какие измерители применяются в хозяйственном учёте для отражения имущества организаций...

- 1) Только денежные и трудовые;
- 2) Натуральные, трудовые и денежные;
- 3) Натуральные и денежные;
- 4) Трудовые и натуральные;
- 5) Личные.

4. Какие виды хозяйственного учёта вы знаете...

- 1) Текущий, финансовый, оперативный учёт;
- 2) Оперативный, статистический, бухгалтерский, налоговый, экологический и страховой учёт;
- 3) Статистический, управленческий и нормативный учёт;
- 4) Бухгалтерский, оперативный и финансовый учёт;
- 5) Экономический, правовой учёт.

5. В чём состоят задачи бухгалтерского учёта...

- 1) Обеспечение информацией бухгалтерского учёта на этапе перехода внутренних и внешних пользователей бухгалтерской отчётности;
- 2) Формирование, обеспечение информацией, своевременное предотвращение негативных явлений, выявление внутрихозяйственных резервов и прогнозирование результатов деятельности организации на текущий период и на перспективу;
- 3) Содействие конкуренции на рынке с целью получения максимальной прибыли;
- 4) Формирование полной и достоверной информации о деятельности организации за отчётные периоды;
- 5) Все ответы верны.

6. Назовите пользователей бухучётом...

- 1) Непосредственно занятые в управлении;
- 2) Внутренние и внешние пользователи бухгалтерской информации;
- 3) Лица, не работающие в организации, но имеющие прямой финансовый интерес к деятельности организации;



4) Лица, непосредственно не работающие в организации, но имеющие косвенный финансовый интерес, и различные финансовые институты;

5) Они определены законодательством.

7. *В хозяйственном учёте используют...*

1) Натуральные измерители;

2) Стоимостные, натуральные и трудовые измерители;

3) Натуральные и стоимостные измерители;

4) Только трудовые;

5) Только стоимостные.

8. *Бухгалтерский учёт является частью...*

1) Финансового учёта;

2) Хозяйственного учёта;

3) Управленческого учёта;

4) Статистического учёта;

5) Экономического учёта.

9. *Что является предметом бухгалтерского учёта...*

1) Хозяйственная деятельность организации;

2) Имущество организации, находящееся в виде хозяйственных средств и обязательств, движение этого имущества посредством хозяйственных операций, происходящих в сферах снабжения, производства и реализации продукции, а также результаты хозяйственной деятельности;

3) Результаты деятельности организации в денежном выражении;

4) Затраты на производство и продажу продукции;

5) Все ответы верны.

10. *Деятельность государственных и не государственных органов, наделённых законом соответствующими полномочиями в целях установления законности и достоверности финансовых операций и объективной оценки финансово-хозяйственной деятельности это...*

1) Документальная ревизия;

2) Финансовый контроль;

3) Аудиторский контроль;

4) Банковский контроль;

5) Правовой контроль.

### **2.1.3 Практическое занятие 3 (ПЗ-3). Основы бухгалтерского учёта. Предмет и метод бухгалтерского учёта**

#### **2.1.3.1 Темы индивидуальных домашних заданий.**

1. При характеристике бухгалтерского баланса таблично выполните результаты баланса какого-либо предприятия на 1 января 2014 года (или иного года) в Активе и Пассиве.

2. Требования к двойной записи на счетах бухгалтерского учёта и формы бухгалтерского учёта выполните в виде схемы или таблицы.

3. Выполните тестовые задания по теме практического занятия:

1. *Элемент метода бухгалтерского учёта, в ходе которого проверяются полнота и достоверность данных бухгалтерского учёта о наличии всех видов средств предприятия...*

- 1) документация;
- 2) счета бухгалтерского учёта;
- 3) инвентаризация;
- 4) бухгалтерский баланс;
- 5) калькуляция.

2. *Способ отражения хозяйственных операций на счетах бухгалтерского учёта...*

- 1) документация;
- 2) счета бухгалтерского учёта;
- 3) двойная запись;
- 4) бухгалтерский баланс;
- 5) калькуляция.

3. *Бухгалтерский баланс – это...*

- 1) сочетание государственного регулирования с предоставлением широких прав предприятию в организации и его ведении;
- 2) средство юридического оформления хозяйственной операции;
- 3) способ экономической группировки имущества по его составу и размещению и источникам его формирования на первое число месяца каждого года;

- 4) хозяйственная деятельность предприятий, учреждений и организаций;
- 5) применение общих принципов управления.

4. *В бухгалтерском балансе имущество организации рассматривается с позиций...*

- 1) по составу и размещению;
- 2) по количеству; по источникам образования;
- 3) правильные варианты 1 и 2.
- 4) по фондовым источникам;
- 5) правильные варианты 1,2 и 4.

5. *По внешнему виду бухгалтерский баланс представляет...*

- 1) график;
- 2) сектора;
- 3) двухстороннюю таблицу;
- 4) сплошной текст;
- 5) диаграмму.

6. *Части таблицы бухгалтерского баланса называются...*

- 1) левая и правая;

- 2) негатив и пассив;
- 3) актив и пассив;
- 4) актив и негатив;
- 5) негатив и актив.

7. *Основной элемент бухгалтерского баланса...*

- 1) ячейка;
- 2) столбец;
- 3) статья;
- 4) таблица;
- 5) диаграмма.

8. *Различают балансы...*

- 1) брутто и датто;
- 2) датто и нетто;
- 3) брутто и нетто;
- 4) кретто и брутто;
- 5) все ответы верны.

9. *Степень покрытия обязательств организации её активами, срок превращения которых в деньги соответствует срок погашения обязательств...*

- 1) актив баланса;
- 2) пассив баланса;
- 3) ликвидность баланса;
- 4) нетто;
- 5) брутто.

10. *Средство юридического оформления каждой хозяйственной операции...*

- 1) инвентаризация;
- 2) калькуляция;
- 3) документация;
- 4) баланс;
- 5) двойная запись.

## **2.2 Порядок выполнения заданий**

Индивидуальные домашние задания выполняются письменно при подготовке к каждому практическому занятию. Решение задач осуществляется студентом самостоятельно до практического занятия. Предлагаемые ответы на поставленные в задаче вопросы должны обязательно обосновываться ссылками на нормы Конституции РФ, на ФЗ «О бухгалтерском учёте», другие нормативные правовые акты. При этом студент обязан изучить все изменения и дополнения, внесенные в использованные акты на момент выполнения им задания. При

решении задач положительно будут оцениваться анализ студента теоретических источников по теме задачи, использование им материалов местной и общероссийской практики, по вопросам, поставленным в задаче.

### **2.3 Пример выполнения задания**

#### Задание

а) Какие нормативные правовые акты составляют правовую основу судебной бухгалтерии и перечислите, регламентирующие общественные отношения, складывающиеся в экономической сфере;

б) федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402 «О бухгалтерском учёте» по своей сущности является специальным нормативным актом со специфическим предметом правового регулирования, в который входят общественные отношения, складывающиеся в экономической сфере. Перечислите характерные черты, свойственные ФЗ № 402 и выделите основные цели законодательства о бухгалтерском учёте.

#### Ответ:

а) Правовую основу судебной бухгалтерии как экономико-правовой дисциплины составляют прежде всего акты, регламентирующие бухгалтерский учёт, а также источники различных отраслей права, взаимодействующих с ней. Соответственно, содержание правовой основы судебной бухгалтерии шире правовой основы бухгалтерского учёта.

Законодательные акты первого уровня затрагивают внутригосударственные отношения в пределах территории Российской Федерации и подлежат моделированию только в законах (при необходимости – с отсылкой к дополнительным актам).

Среди многообразия законов наивысшую юридическую силу имеет Конституция РФ 1993 г;

- Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»;

- Федеральный Конституционный закон от 17 декабря 1997 г. № 2-ФЗК «О Правительстве Российской Федерации»;

- Федеральными законами от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ и ФЗ от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности»;

- Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»;

- Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. № 394-1 «О Центральном банке Российской Федерации».

Кроме законодательства о бухгалтерском учёте, правовой основы судебной бухгалтерии прямо или косвенно касаются нормы гражданского, финансового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, к числу которых относятся кодифицированные акты различных отраслей права: Уголовно-

процессуальный кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Гражданский процессуальный кодекс РФ, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Таможенный кодекс и др.

Особую группу законодательных актов составляли международно-правовые акты.

К числу таких нормативных источников можно отнести:

- Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»;
- Конвенцию о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам (Минск 22 января 1993 г.);
- Европейскую конвенцию о взаимной правовой помощи по уголовным делам (Страсбург, 20 апреля 1959 г. с изм. и доп. от 17.03.1978г.);
- Конвенцию о юрисдикции и приведении в исполнение судебных решений по гражданским и коммерческим делам (Лугано, 16 сентября 1988г.);
- Соглашение Правительств государств – участников стран СНГ «О сотрудничестве и взаимной помощи по вопросам соблюдения налогового законодательства и борьбы с нарушениями в этой сфере» (Минск, 4 июня 1999 г.) и др.

Второй уровень представлен подзаконными нормативными актами.

1) акты законодательной и исполнительной власти (указы, распоряжения Президента РФ и постановления Правительства РФ);

2) акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания);

3) акты органов местного самоуправления (распоряжения, уставы).

– Указ Президента РФ от 18 сентября 1992 года № 1091 «О мерах по улучшению расчётов за продукцию топливно-энергетического комплекса»

– Указ Президента РФ от 25 июля 1996 г. № 1095 «О мерах по обеспечению государственного финансового контроля в Российской Федерации» (с изм. от 18.06.2001).

Акты Правительства РФ:

– Постановления Правительства РФ от 30 июля 2004 г. № 329 «О Министерстве финансов Российской Федерации»;

– Постановления Правительства РФ от 3 июля 2006 г. № 413 «Об утверждении форм документов финансовой отчётности об исполнении федерального бюджета для предоставления в Счётную палату Российской Федерации» и др.

Сферу экономических отношений регулируют не только постановления Правительства РФ, но и решения руководителей субъектов РФ, которые имеют действие на территории данных образований. В качестве примера можно привести постановление губернатора Московской области от 18 марта 1998 г. № 63-ПГ с изменениями от 7 октября 2002 г. «О порядке проведения инвентаризации

недвижимого имущества государственных предприятий, учреждений, расположенных на территории Московской области».

Акты ведомственного и межведомственного характера (приказы, указания) издаются на основе законов, указов Президента РФ и актов Правительства РФ.

– Положение по ведению бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации, утверждённое приказом Минфина России от 29 июля 1998 г. № 34;

– приказ Минфина России от 13 января 2000 г. № 4 «О формах бухгалтерской отчётности организаций»;

– приказ Минфина России от 28 июня 2000 г. № 60 «О методических рекомендациях о порядке формирования показателей бухгалтерской отчётности организации»;

– план счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкций по его применению, утверждённые приказом Минфина России от 31 октября 2000г. № 94 и введенные в действие с 1 января 2001 г.;

– приказ Минфина России от 30 марта 2001 г. № 27 «О внесении изменений и дополнений в нормативные правовые акты по бухгалтерскому учёту»;

– приказ Минфина России от 23 сентября 2005 г. № 123 «Об утверждении форм регистров бухгалтерского учёта»;

– приказ Минфина России от 10 января 2006 г, № 25н «Об утверждении Инструкции по бюджетному учёту»;

– приказ Минфина России от 11 мая 2010 г № 41н «О формах бухгалтерской отчётности страховых организаций и отчётности, представляемой о порядке надзора»;

Межведомственное правовое регулирование предусматривает издание актов в порядке осуществления межотраслевых функций и распространяющихся на сферы других ведомств. Примером таких актов является приказ МНС и ГТК России от 21 августа 2002 г. № 830 / БГ-З-О6/299, регулирующий организацией данных органов.

Кроме нормативных актов, относящихся к указанным уровням, существуют официальные источники толкования права как разъяснения, методические рекомендации, ответы на вопросы и т.п.

Не менее важное значение имеют официальные разъяснения, инструкции и указания, включая руководящие разъяснения Высшего Арбитражного Суда и Верховного Суда РФ, имеющие определённую юридическую силу и обязательные для правоприменителя.

К данным источникам относится, например, постановление Пленума Верховного Суда РФ от 4 июля 1997г. № 8 «О некоторых вопросах применения судами Российской Федерации уголовного законодательства об ответственности за уклонение от уплаты налогов».

Рассмотренные законы и подзаконные нормативные акты составляют правовую основу судебной бухгалтерии, котором постоянно совершенствуется

под воздействием практики применения специальных бухгалтерских знаний в уголовном, гражданском и арбитражном судопроизводстве.

Ответ:

б) К числу актов, составляющих правовую основу бухгалтерского учёта и, соответственно, судебной бухгалтерии относится прежде всего Федеральный закон от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте». Он установил единые, правовые и методологические основы организации бухгалтерского учёта в Российской Федерации. По своей сущности это специальный нормативный акт со специфическим предметом правового регулирования, в который входят общественные отношения, складывающиеся в экономической сфере.

Характерными чертами ФЗ № 402 являются:

- закрепление понятия бухгалтерского учёта и общих правил осуществления бухгалтерского учёта на законодательном уровне;
- распространение действия на все организации, которые расположены на территории Российской Федерации, включая банки, а также представительства иностранных государств;
- введение методологических основ сбора, регистрации и обобщения информации, осуществляемых путём сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций;
- ведение норм методологического характера (п. 1 ст. 5) и норм-стандартов, а также норм-дефиниций (п. 1 ст. 1, ст. 2.);
- заложение основы правового регулирования бухгалтерского учёта, отчётности в Российской Федерации и норм-принципов (п. 3 ст. 1, ст. 3).

К основным целям законодательства о бухгалтерском учёте относятся:

- 1) обеспечение единообразного ведения учёта имущества, обязательств и хозяйственных операций осуществляемых организациями;
- 2) составление и представление сопоставимой и достоверной информации об имущественном положении организаций и их доходах и расходах, необходимой пользователям бухгалтерской отчётности (ст. 3 ФЗ № 402).

Статья 4 указанного Закона определяет, что законодательство о бухгалтерском учёте распространяется *на все организации*, находящиеся на территории РФ, а также *на филиалы и представительства иностранных организаций*, если иное не предусмотрено международными договорами России. *Граждане*, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учёт доходов и расходов в порядке, установленном налоговым отечественным законодательством.

Тестовые задания по теме практического занятия

1. Что представляет собой бухгалтерский учёт?

1) регистрацию некоторых хозяйственных операций в ходе их выполнения, необходимую для правильного текущего руководства деятельностью организации;

2) систему сбора и обобщения количественной стороны общественных явлений в целях раскрытия их качественного своеобразия;

+3) упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организации и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учёта всех хозяйственных операций;

4) учёт имущества организации.

2. *Какие виды хозяйственных учётов существуют?*

1) бухгалтерский и статистический;

+2) оперативно-технический;

3) все перечисленные виды учётов;

4) материальный;

3. *Кто несёт ответственность за организацию бухгалтерского учёта в организациях?*

1) материально-ответственные лица организации;

2) руководитель организации;

3) все должностные лица организации;

+4) главный бухгалтер организации.

4. *Дополнить определение недостающим словом или фразой...*

Должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях может занимать гражданин Российской Федерации, имеющий высшее профессиональное образование и прошедший последующую подготовку по конкретной \_\_\_\_\_ в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти.

Ответ дополнить словами: специальности

К каждой теме разработано 10 тестов. При выполнении студент выбирает один правильный ответ из четырёх предложенных или дополняет определение недостающими словами.



### 3. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО САМОСТОЯТЕЛЬНОМУ ИЗУЧЕНИЮ ВОПРОСОВ

#### 1.1 Предмет, методология и задачи судебной бухгалтерии

В настоящее время судебная бухгалтерия является прикладной комплексной экономико-правовой дисциплиной, сформировавшейся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики.

*Судебная бухгалтерия* – это дисциплина, изучающая закономерности использования учётно-экономических знаний в юридической деятельности.

Среди многочисленных видов юридической деятельности (оперативно-розыскная, следственная, судебная и др.) данной дисциплиной выделяются для изучения только те отношения, которые связаны с охраной имущественных интересов государства, а также иных субъектов, обладающих правом собственности на материальные и денежные ресурсы.

В связи с этим многие её положения используются с целью предупреждения, выявления и раскрытия экономических преступлений.

Под *предметом* понимается всё то, что находится в границах объекта исследования учебной дисциплины. Восприятие судебной бухгалтерии как комплексной экономико-правовой дисциплины объясняется сложностью двух взаимосвязанных объектов, изучаемых с юридических позиций.

Одним из таких объектов является бухгалтерский учёт, который представляет формирование документированной систематизированной информации об объектах, предусмотренных настоящим Федеральным законом, в соответствии с требованиями, установленными настоящим Федеральным законом, и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности (ч. 2 ст. 1 Федерального закона от 06 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте») (далее ФЗ № 402). Другой объект предусматривает при изучении наличие криминалистических знаний. Это обусловлено тем, что ряд преступлений совершается под видом факта хозяйственной жизни и находит отражение в экономической информации.

Соответственно, *предметом судебной бухгалтерии* являются функции бухгалтерского учёта, обуславливают закономерности их использования в юридической практике.

*Метод судебной бухгалтерии* – это совокупность средств и способов, используемых уполномоченными субъектами для выявления признаков

противоправной деятельности, отражённых в источниках учётной информации.

В судебной бухгалтерии используются *общенаучные и специальные методы*.

*Метод моделирования* основан на общенаучных междисциплинарных методах, конкретизирует и развивает их, однако имеет свою специфику применительно к предмету судебной бухгалтерии.

*Экспериментальный метод* находит широкое применение на таком важном участке, каким является изучение, процесса использования защитных функций бухгалтерского учёта и внедрение его в практику.

К числу *конкретных методов* бухгалтерского учёта, которые применяются соответственно и в судебной бухгалтерии, относятся следующие:

- *бухгалтерский баланс*, как способ периодического отражения состояния средств хозяйства и их источников на определённую дату, – метод экономической группировки и периодического обобщения информации об имуществе и обязательствах организации по составу и размещению и источникам их образования в денежной оценке;
- *счета бухгалтерского учёта*, как способ текущей регистрации однородных хозяйственных средств, их источников и фактов хозяйственной жизни, – метод экономической группировки по определённым признакам состояния и изменений хозяйственных средств, их источников и процессов;
- *двойная запись* – способ отражения каждой хозяйственной операции одновременно в двух взаимосвязанных (корреспондирующих) бухгалтерских счетах: в дебете одного и кредите другого счёта в равной сумме;
- *обобщение данных бухгалтерского учёта* – осуществляется в масштабе предприятия для чёткого представления о движении материальных средств за определённый период (месяц, квартал, год), о наличии ресурсов, материалов, товаров, их недостатке, а в масштабе отрасли народного хозяйства – для объединения (синтезирования) показателей текущего учёта отдельных предприятий.

*Документация* – это материальная основа бухгалтерского учёта. Любая хозяйственная операция отражается на бухгалтерских счетах только на основе документов.

*Инвентаризация* – периодическая сверка соответствия хозяйственных средств и их источников с данными учёта.

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

*Оценка* – способ выражения в денежном измерении имущества предприятия и его источников.

*Отчётность* – подведение итогов хозяйственной деятельности предприятия, учреждения, организации за определённый период (месяц, квартал, год).

*Бухгалтерская отчётность* – это способ получения итоговых сведений, характеризующих производственно-хозяйственную и финансовую деятельность организации за определённый период.

Из перечисленных конкретных методов бухгалтерского учёта чаще всего в преступных целях используют *документацию* и *инвентаризацию*, так как для преступных групп фальсификация бухгалтерских документов или материалов инвентаризации является наиболее доступной.

## **1.2 Правовая основа судебной бухгалтерии**

Правовую основу судебной бухгалтерии как экономико-правовой дисциплины составляют прежде всего акты, регламентирующие бухгалтерский учёт, а также источники различных отраслей права, взаимодействующих с ней. Соответственно, содержание правовой основы судебной бухгалтерии шире правовой основы бухгалтерского учёта.

Законодательные акты первого уровня затрагивают внутригосударственные отношения в пределах территории Российской Федерации и подлежат моделированию только в законах (при необходимости – с отсылкой к дополнительным актам).

Среди многообразия законов наивысшую юридическую силу имеет *Конституция РФ 1993г.*, которая является исходной правовой базой для определения направленности и границ последующего развития и регулирования учётно-экономических отношений.

К числу актов, составляющих правовую основу бухгалтерского учёта и, соответственно, судебной бухгалтерии относится прежде всего *Федеральный закон от 22 ноября 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учёте»*. Он установил единые, правовые и методологические основы организации бухгалтерского учёта в Российской Федерации. По своей сущности это специальный нормативный акт со специфическим предметом правового регулирования, в который входят общественные отношения, складывающиеся в экономической сфере.

Вместе с тем данный уровень нормативных источников составляет федеральное законодательство, которое представлено следующими законодательными актами: Федеральным Конституционным законом от 17 декабря 1997 г. № 2-ФЗК «*О Правительстве Российской Федерации*»;

Федеральными законами от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ (приложение 5) и от 24 декабря 2008 г. № 307-ФЗ (приложение 6) «Об аудиторской деятельности»; от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (приложение 7); от 2 декабря 1990 г. № 394-1 «О Центральном банке Российской Федерации» и др.

Кроме законодательства о бухгалтерском учёте, правовой основы судебной бухгалтерии прямо или косвенно касаются нормы гражданского, финансового, уголовного и уголовно-процессуального законодательства, к числу которых относятся кодифицированные акты различных отраслей права: *Уголовно-процессуальный кодекс РФ, Гражданский кодекс РФ, Гражданский процессуальный кодекс РФ, Арбитражный процессуальный кодекс РФ, Налоговый кодекс РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Таможенный кодекс* и др.

Особую группу законодательных актов составляли *международно-правовые акты*.

К числу таких нормативных источников можно отнести:

- Федеральный закон от 15 июля 1995 г. № 101-ФЗ «О международных договорах Российской Федерации»;
- Конвенцию о правовой помощи и правовых отношениях по гражданским, семейным и уголовным делам (Минск 22 января 1993 г.).

Второй уровень представлен подзаконными нормативными актами. На данном уровне в настоящее время концентрируется основная масса нормативных правовых материалов, относящихся к бухгалтерскому учёту и судебной бухгалтерии, включающая около 800 подзаконных актов, к ним относятся:

- 1) акты законодательной и исполнительной власти (*указы, распоряжения Президента РФ и постановления Правительства РФ*);
- 2) акты ведомственного и межведомственного характера (*приказы, указания*);
- 3) акты органов местного самоуправления (*распоряжения, уставы*).

### **1.3 Структура судебной бухгалтерии и её значение в подготовке юристов**

Довольно долгое время структура судебной бухгалтерии складывалась из двух почти не взаимосвязанных разделов.

Первый раздел, который именовался *Общей частью*, включал общие учётно-экономические знания и особенности бухгалтерского учёта в различных отраслях экономики.

Во втором, нередко называемом *Особенной частью*, сообщались сведения о проведении ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

Структуру дисциплины «Судебная бухгалтерия» можно определить как логическое внутреннее построение определённой совокупности положений, отражающих содержание дисциплины. Она предопределяет последовательность изучения содержательных элементов путём применения различных педагогических принципов.

Логическое построение дисциплины находит своё отражение в её содержании, которое отображает формы (непосредственные и опосредованные) использования учётно-экономических знаний в процессе деятельности юриста при раскрытии и расследовании преступлений.

Учебный материал структурирован в две части – общую и особенную. В *общей части* освещаются важнейшие вопросы бухгалтерского, экономического и документального анализа хозяйственной деятельности с точки зрения их использования в юридической практике.

В *особенной части* даётся характеристика порядка и предметов использования бухгалтерских и иных экономических знаний в уголовном, гражданском и арбитражном процессах, организационных основ назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы и ревизии, проводимой по требованию следователя, а также привлечения к участию в деле специалиста-бухгалтера.

#### **1.4 Взаимосвязь судебной бухгалтерии с другими дисциплинами**

*Взаимосвязь многих юридических и экономических учебных дисциплин с судебной бухгалтерией объясняется:*

- общей социально-экономической обусловленностью;
- единой нормативно-правовой базой;
- общей научно-теоретической базой;
- необходимостью взаимодействия и взаимозависимости всех отраслей криминального цикла (уголовного, исполнительного, уголовно-процессуального права и др.) для повышения эффективности борьбы с преступностью.

Наиболее близкой к судебной бухгалтерии юридической дисциплиной является *криминалистика*, которая явилась исходной базой для формирования её основных положений. В судебной бухгалтерии в большой степени используются положения криминалистической методики расследования экономических и налоговых преступлений. Кроме того в механизме преступления и его особенностях не могут быть полными без криминалистической информации, а применение обособленно защитных функций бухгалтерского учёта затруднительно без положений, выработанных криминалистической наукой.

*Уголовное право* охватывает совокупность юридических норм, которые определяют преступность и наказуемость деяний. С помощью приёмов и методов судебной бухгалтерии выделяются признаки преступлений, предусмотренных *гл. 21 «Преступления против собственности»* (ст.ст. 158-160, 167, 168), *гл. 22 «Преступления в сфере экономической деятельности»* (ст.ст. 174, 176-178, 194-199 и др.), а также отдельными статьями (201, 285, 292, 293 и др.) *гл. 23 и 30 УК РФ*. При этом повышается значение судебной бухгалтерии и уголовного права в части общей и частной превенции.

Судебная бухгалтерия неразрывно связана с *уголовным процессом* (досудебным и судебным производством уголовному делу). УПК РФ регламентирует общий порядок и формы использования специальных знаний: назначение документальной ревизии, судебных экспертиз, а также и, пользование эксперта (ст. 57 УПК РФ), специалиста (ст. 58 УПК РФ), порядок допроса эксперта в судебном заседании, что в определённой мере относится и к специалистам в сфере бухгалтерского учёта. По смыслу ст. 84 УПК РФ акты ревизий и аудиторских проверок, проведённых по заданию следственных и судебных органов, включаются в систему доказательства (по уголовному делу в качестве «иных документов»).

*Гражданское и гражданско-процессуальное право* также имеют отношение к рассматриваемой дисциплине в связи с тем, что регулируют расчётно-кредитные отношения, сроки исковой давности; право государственной собственности; положения о договорах, поставки; подряды на капитальное строительство; виды обязательств; судебные доказательства, исковое и исполнительное производство в суде и др.

Дисциплину *«Финансовое право»* с судебной бухгалтерией объединяют такие вопросы, как финансовый и налоговый контроль, методы финансового контроля, бюджетный процесс, формы денежного обращения и др. В учебном плане изучение финансового права всегда предшествует освоению курса судебной бухгалтерии.

Отношения в сфере бухгалтерского учёта рассматриваются также и *предпринимательским правом*. Вместе с тем нормативно-правовое регулирование сбора, обработки и использования учётно-экономической информации специалисты относят и к сфере *информационного права*.

Судебная бухгалтерия имеет тесную связь с дисциплинами *экономического цикла: бухгалтерским учётом, статистикой, аудитом, экономикой, товароведением*.

## **1.5 Значение судебной бухгалтерии**

Значение дисциплины «Судебная бухгалтерия» для юристов (оперативных сотрудников, дознавателей, следователей, прокуроров, судей), заключается в том, что она призвана в первую очередь разрабатывать соответствующий инструментарий, предназначенный, для комплексного использования при выявлении и расследовании преступлений сотрудниками органов дознания, предварительного следствия и суда, а также специалистами, ревизорами, экспертами. Эти знания направлены на оказание помощи юристам в проведении мероприятий по активному поиску следов противоправной деятельности в отражённой экономической информации, в своевременном назначении документальной, судебно-бухгалтерской экспертной оценки полученной документальной базы.

Современная судебная бухгалтерия выполняет достаточно важные и самостоятельные функции в различных областях практической юриспруденции и поэтому имеет:

1) *криминалистическое (поисковое)* значение, которое состоит в том, что криминалистика (по содержанию – юридическая наука, по назначению – также прикладная дисциплина) исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании этих закономерностей методы расследования, рассмотрения и предотвращения преступлений, в том числе доказательства, добытые с помощью судебной бухгалтерии;

2) *процессуальное (доказательственное)* значение, которое определяется с учётом того, что юридическая ответственность основана на определённой системе легитимных доказательств тех фактов, которые утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающих наступление ответственности.

3) *криминологическое* значение, которое включает в себя, в частности, предупреждение (превенцию), прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений средствами судебной бухгалтерии;

4) *уголовно-правовое* значение, которое предполагает криминализацию, а затем основанную на ней квалификацию ряда нарушений в области бухгалтерского учёта на основе данных судебной бухгалтерии (установление оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения; применение этих данных в индивидуализации уголовной ответственности и наказания);

5) *организационно-управленческое* значение, которое предполагает контрольную, обеспечивающую, информационную функции, функцию обратной связи судебной бухгалтерии.

## 2.1 Функции бухгалтерского учёта и требования по ведению бухгалтерского учёта

*Учёт и контроль* – необходимые составляющие любого производственного, управленческого процесса. *Учёт* – это наблюдение, измерение (подсчёт), регистрация систематизация явлений социально-экономической деятельности. В практической деятельности экономических субъектов применяют три вида учёта: *статистический, оперативный и бухгалтерский*.

*Статистический учёт* – это наблюдение, подсчёт и регистрация количества тех или иных общественных явлений для раскрытия их качественного состояния. Статистика принимается как в экономике и в праве, так и в частной сфере борьбы с преступностью (судебная статистика), в демографии (переписи населения), в социологии и т.д.

*Оперативный (оперативно-технический) учёт* – это наблюдение, подсчёт, регистрация и контроль за отдельными хозяйственными операциями для текущего руководства ими (например, учёт расхода горючего на автотранспорт, сырья на предприятиях и т.д.). Этот вид учёта ведётся как в натуральных, так и в денежных выражениях, а также в произвольной форме.

*Бухгалтерский учёт* отличается от других видов учёта своим обязательным, нормативно определённым признаком – это непрерывное сплошное документальное отражение хозяйственных средств, источников, процессов в денежном выражении. Он представляет собой способ наблюдений и контроля за текущей деятельностью хозяйствующих субъектов путём регистрации всех хозяйственных процессов посредством составляемых документов, отражающих каждую экономическую операцию.

Все три вида учёта связаны между собой и отражают единую систему хозяйственного учёта в России.

С помощью специальных приёмов и способов бухгалтерского учёта ведутся три вида контроля:

- предварительный – до совершения хозяйственной операции;
- текущий – во время операций;
- последующий – после её совершения.

Контроль осуществляется по следующим направлениям:

- а) выполнение планов (программ) по объёмам выработанной, отгруженной и реализованной продукции;
- б) обеспечение сохранности собственного предприятия;
- в) рациональное и эффективное использование ресурсов;
- г) использование основных средств, амортизационных отчислений, ремонтного фонда;
- д) формирование фактических затрат на производство продукции и её полной себестоимости;



- е) выполнение различных смет расходов;
- ж) формирование финансовых результатов деятельности предприятия.

*Информационная функция* является одной из главных в системе управления. *Функция обеспечения сохранности собственности* тесно связана с совершенствованием системы бухгалтерского учёта и усилением её контрольной функции.

Бухгалтерский учёт, выполняя *функцию обратной связи*, с помощью отражения фактического значения показателей позволяет осуществить контроль за выполнением плановых показателей стандартов, норм и нормативов, смет; следить за соблюдением экономного расходования всех видов ресурсов; установить различные недостатки; выявить резервы производства, степень их мобилизации и использования.

*Аналитическая функция* в современных условиях совершенствования управления и формирования современной экономики не менее важна. Для анализа финансовой и производственно-хозяйственной деятельности предприятия и его подразделений, в том числе расходования всех видов ресурсов, учёта затрат на производство и реализацию продукции, правильности применяемых цен, используется достоверная и юридически обоснованная бухгалтерская информация. ст. 1 ФЗ № 129).

Законодательством установлены чёткие требования (принципы, правила) по ведению бухгалтерского учёта:

- 1) бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций организации ведётся в валюте Российской Федерации – в рублях;
- 2) имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся в данной организации;
- 3) бухгалтерский учёт ведётся организацией непрерывно с момента её регистрации в качестве юридического лица до реорганизации или ликвидации в порядке, установленном законодательством Российской Федерации;
- 4) организация ведёт бухгалтерский учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций путём двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учёта, включенных в план счетов;
- 5) данные аналитического учёта должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учёта;
- 6) все хозяйственные операции и результаты инвентаризации подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учёта без каких-либо пропусков или изъятий;
- 7) в бухучёте организации текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются отдельно; в системном бухгалтерском учёте и в балансе отражается лишь имущество, являющееся собственностью организации, а имущество других организаций учитывается на специально предназначенных для этих целей забалансовых счетах;
- 8) основанием для записей в учётных регистрах являются первичные документы, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных

операций или непосредственно после их окончания и содержать обязательные реквизиты; для решения своих задач бухгалтерский учёт должен удовлетворять требованиям сопоставимости показателей учёта, своевременности, точности и доступности, экономичности;

Требования по ведению бухгалтерского учёта в равной степени распространяются на все организации, включая иностранные, независимо от формы собственности и организационно-правовых форм, кроме исключений, прямо предусмотренных законом. Такие исключения касаются физических лиц, занимающихся предпринимательской деятельностью без образования юридического лица (ст. 4 ФЗ № 129), субъектов малого предпринимательства, а также общественных организаций (объединений) и их структурных подразделений, не осуществляющих предпринимательскую деятельность (ст. 15 ФЗ № 129).

## **2.2 Организация бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности в Российской Федерации.**

В настоящее время в зависимости от объектов учёта, методов его ведения и решаемых задач в системе бухгалтерского учёта выделяют *бухгалтерский* (или финансовый) и *управленческий учёт*.

Учёт на предприятиях в зависимости от объёма работы может осуществляться:

- посредством учреждения бухгалтерской службы как структурного подразделения организации, возглавляемого главным бухгалтером; введением в штат хозяйствующего субъекта должности бухгалтера;
- передачей на договорных началах ведения бухгалтерского учёта централизованной бухгалтерии, специализированной организации или бухгалтеру-специалисту;
- путём ведения бухгалтерского учёта руководителем организации лично (ст. 6 ФЗ № 129-ФЗ).

При этом вне зависимости от избранной формы все виды юридической ответственности за организацию бухгалтерского учёта, соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций несут персонально руководители экономических субъектов.

Ведение бухгалтерского учёта на предприятии по общему правилу возлагается на главного бухгалтера, который отвечает за формирование учётной политики, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчётности, соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству Российской Федерации. Без подписи главного бухгалтера денежные и расчётные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению.

В случае разногласий между руководителем организации и главным бухгалтером по отдельным хозяйственным операциям документы по ним могут быть приняты к исполнению с письменного распоряжения руководителя организации, который принимает на себя всю полноту ответственности.

Внешний вид и порядок заполнения учётных регистров (документов обобщения, соединения), применяемых в бухгалтерском учёте, определяются одной из четырех возможных форм ведения бухгалтерского учёта:

1) *мемориально-ордерная форма учёта* состоит в том, что на каждую операцию или ряд однородных операций на основе первичных документов составляется мемориальный ордер, главное содержание которого – это корреспонденция счётов (бухгалтерская проводка), дата её составления и сумма;

2) *журнальная (главная) форма учёта* предполагает перенос информации о хозяйственных операциях непосредственно из первичных документов в Главную книгу (эта форма применяется там, где счетов немного);

3) *журнально-ордерная форма учёта* осуществляется тем собирания записей в накопительных ведомостях шахматного графления, называемых журналами-ордерами (итоговые данные журналов-ордеров в конце месяца переносятся в Главную книгу);

4) *механизированная (машинная, компьютерная) форма учёта* осуществляется в соответствии с разработанными программами на электронных носителях.

Выбор той или иной формы ведения бухгалтерского учёта остаётся за предприятием (организацией).

Одним из обязательных методов бухгалтерского учёта является отчётность, представляющая собой подведение итогов хозяйственной деятельности хозяйствующих субъектов за отчётный период (месяц, квартал, полугодие, год).

Согласно ст. 2 ФЗ № 129 *бухгалтерская отчётность* – это единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах её хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухгалтерского учёта по установленным формам. Бухгалтерская отчётность должна обеспечить достоверную и полную информацию об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах её деятельности. Достоверной считается отчётность, соответствующая правилам, установленным актами нормативного регулирования бухгалтерского учёта в Российской Федерации.

### **2.3 Организация контрольной службы государства**

В Российской Федерации сложилась система государственного контроля за соблюдением законности, в процессе реализации хозяйствующим субъектом учётной политики и организации бухгалтерского учёта. В зависимости от контролирующих органов выделяют следующие виды контроля:

1) президентский; 2) контроль представительных органов государственной власти и местного самоуправления; 3) контроль органов исполнительной власти; 4) контроль финансово-кредитных органов; 5) ведомственный; 6) внутрихозяйственный 7) общественный; 8) аудиторский и др.

Так, для осуществления контроля за исполнением федерального бюджета обе палаты Федерального Собрания – Государственная Дума и Совет Федерации – образуют

Счётную палату, назначая по половине состава аудиторов (ст. 101 Конституции РФ). Государственная Дума также рассматривает и утверждает отчёт об исполнении федерального бюджета (ст. 114 Конституции РФ).

Контрольные функции реализуются и через деятельность соответствующих комитетов по бюджету Государственной Думы и Совета Федерации. Аналогичные функции осуществляют представительные органы государственной власти субъектов федерации и органов местного самоуправления.

Важная роль в системе государственного финансово-хозяйственного контроля принадлежит Контрольному управлению Президента РФ, имеющему в своём составе территориальные подразделения в федеральных округах.

В системе государственного контроля главенствующее место занимает Министерство финансов России, действующее на основании Положения, утверждённого постановлением Правительства РФ «О Министерстве финансов Российской Федерации». В соответствии с указанным Положением Минфин России является федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере бюджетной, налоговой, страховой, валютной, банковской деятельности, государственного долга, аудиторской деятельности, бухгалтерского учёта и бухгалтерской отчётности, производства, переработки и обращения драгоценных металлов и драгоценных камней, таможенных платежей, определения таможенной стоимости товаров, инвестирования средств для финансирования накопительной части трудовой пенсии, организации и проведения лотерей, азартных игр, производства и оборота защищённой полиграфической продукции, финансового обеспечения государственной службы. В акционерных обществах, общественных организациях контрольную функцию в рассматриваемой сфере, в соответствии с учредительными документами юридического лица, вправе выполнять ревизионные комиссии. Существуют и применяются на практике также иные формы финансово-хозяйственного контроля (по срокам проведения, по источникам данных, по обследуемым периодам, по объёму деятельности и т.п.).

### **3.1 Предмет и метод бухгалтерского учёта**

*Предметом бухгалтерского учёта* является хозяйственная деятельность предприятий, учреждений и организаций, основные процессы этой деятельности и кругооборот финансовых ресурсов (их состояние и использование).

*Предметом же судебной бухгалтерии* (более узкой по содержанию) является формализованные на нормальном уровне возможности применения бухгалтерского учёта в следственной, судебной и в целом юридической практике.

Отдельными составляющими предмета бухгалтерского учёта являются его объекты, которые, согласно ст. 5 ФЗ № 402 – объектами бухгалтерского учёта экономического субъекта являются:

- 1) факты хозяйственной жизни;

- 2) активы;
  - 3) обязательства;
  - 4) источники финансирования его деятельности;
  - 5) доходы;
  - 6) расходы;
  - 7) иные объекты в случае, если это установлено федеральными стандартами;
- т.е. представляют собой имущество организаций, их обязательства и осуществляемые в процессе деятельности хозяйственные операции.

*Объекты учёта принято делить на две группы:*

- 1) объекты, обеспечивающие экономическую деятельность (хозяйственные средства и их источники);
- 2) объекты, составляющие суть экономической деятельности (хозяйственные процессы и их результаты).

Классификация объектов бухучёта имеет большое практическое значение, так как на её основе строятся *бухгалтерский баланс и система счетов* – важнейшие элементы метода бухгалтерского учёта.

*Методом бухгалтерского учёта* называется совокупность способов и приёмов, с помощью которых осуществляется учёт хозяйственной жизни. Каждый способ или приём именуется элементом метода бухгалтерского учёта.

Методом бухгалтерского учёта составляют восемь элементов (бухгалтерский баланс, двойная запись и т.д.)

*Общими принципами построения бухучёта являются:*

- 1) государственного регулирования бухгалтерского учёта;
- 2) сочетание государственного регулирования бухгалтерского учёта с предоставлением широких прав предприятию в организации и ведении бухгалтерского учёта;
- 3) повышение роли бухгалтерского учёта в обеспечении информацией внутренних и внешних пользователей, рационального использования производственных ресурсов и готовой продукции;
- 4) обеспечение аналитических данных бухгалтерского учёта, позволяющих выявить влияние различных факторов на экономические показатели и резервы повышения эффективности производства;
- 5) динамичность организации бухгалтерского учёта, постоянное совершенствование учётного процесса;
- 6) применение общих принципов управления, включая системный подход, экономико-математические методы и модели.

### 3.2 Бухгалтерский баланс в хозяйственной деятельности и его значение в юридической практике

Бухгалтерский баланс – основной элемент метода бухгалтерского учёта и представляет собой способ периодического отражения состояния средств экономического субъекта и источников их образования в денежной оценке на определённую дату.

Бухгалтерский баланс состоит из двух частей, в которых с различных точек зрения (исходя из разных критериев) показана одна и та же сумма средств, которыми располагает данное предприятие.

По внешнему виду он представляет собой таблицу, состоящую из двух колонок: левая называется активом, а правая – пассивом.

В активе записываются средства, которыми располагает предприятие, с указаниями, где они размещены, а в пассив – источники формирования этих средств с указаниями, откуда они получены.

Если учёт ведётся безошибочно и в хозяйстве нет хищения и злоупотреблений, то сумма средств в активе должна быть равна сумме средств в пассиве.

Актив и пассив баланса подразделяются на разделы и статьи. Каждая статья баланса объединяет однородную группу средств: в активе – основные средства производства, сырьё, готовые изделия, а в пассиве – уставный капитал, ссуды, прибыль и т.д.

Бухгалтерский баланс должен объективно характеризовать имущественное и финансовое положение организации по состоянию на отчётную дату, представляя данные о хозяйственных средствах (в активе) и их источниках (в пассиве).

Активы и пассивы подразделяются, в зависимости от срока обращения (погашения), на долгосрочные (свыше одного года) и краткосрочные (до одного года включительно).

Документы бухгалтерского баланса включают в себя следующее.

1. Бланк баланса в виде таблицы.
2. Отчёт о прибылях и убытках. Такой отчёт характеризует финансовые результаты деятельности организаций за отчётный период. Он должен содержать основные числовые данные: выручку от реализации товаров, продукции, выполненных работ, услуг, себестоимость реализации товаров, коммерческие расходы, управленческие расходы.
3. Приложения к бухгалтерскому балансу, предусмотренные нормативными актами.

4. Аудиторское заключение, подтверждающее достоверность бухгалтерской отчётности организации, если она, в соответствии с федеральными законами, подлежит обязательному аудиту.

5. Пояснительная записка к годовой бухгалтерской отчётности. Она должна содержать основную информацию об организации, её финансовом положении, сопоставимости данных за отчётных и предшествующий ему года, методы оценки и существенные статьи бухгалтерской отчётности.

### 3.3 Счета бухгалтерского учёта: понятие и виды

В содержании баланса отражаются лишь обобщенные данные на момент (дату) его составления. Для повседневного и эффективного руководства экономической деятельностью этих данных недостаточно.

Для текущего учёта и контроля используется система счетов бухгалтерского учёта, которая представляет собой способ экономической группировки текущего контроля и отражение хозяйственных операций, которые совершаются с имуществом, источниками его формирования и хозяйственными процессам.

Каждый счёт предназначен для отражения и контроля по отдельному объекту учёта. На счёте на основе первичных бухгалтерских документов накапливаются и затем систематизируются текущие данные (информация) по однородным хозяйственным операциям.

По внешнему виду счёт представляет собой таблицу, состоящую из двух частей:

Счёт №....

Наименование объекта учёта	
Дебет	Кредит

Левая часть счёта (*приход*) называется *дебетом (Д)*, а правая (*расход*) – *кредитом (К)*. Остатки на счетах бухгалтерского учёта называются *сальдо (С)*.

Все счета учёта применительно к балансу и исходя из его структуры являются: счетами для учёта экономических средств (активные) и счетами для учёта источников образования средств (пассивные).

Первая группа счетов для учёта хозяйственных средств (активные) не может иметь кредитового сальдо. Дебетовая сторона активных средств показывает увеличение средств, кредитовая – их уменьшение.

Для *активных счетов* дебетовый оборот означает поступление средств. Остаток по счёту всегда дебетовый и либо больше, либо равен нулю. Кредитовый оборот означает расход средств.

В *пассивных счетах* кредит показывает увеличение средств, а дебет – уменьшение этих же средств.

Перечень активных, пассивных и активно-пассивных счетов приведён в Плане счетов, утвержденном приказом Минфина РФ от 31 октября 2000 г. № 94н «*Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учёта финансово-хозяйственной деятельности организации и Инструкции по его применению*».

По экономическому содержанию счета классифицируются на пять групп (видов).

*Первую группу* составляют счета, предназначенные для обобщения информации, отражения и контроля имущества предприятия (средств) и источников его формирования.

*Вторая группа* составляет счета, предназначенные для регулирования оценки средств. Счета этой группы непосредственно связаны со счетами первой группы и корректируют их суммы. Контрольные счета используются для регулирования показателей активных и пассивных счетов в соответствии с этим счета бывают *контрактивными и контрпассивными*.

*Третья группа* включает себя счета, предназначенные для отражения и контроля отдельных статей кругооборота средств предприятия. Счета третьей группы подразделяются на две подгруппы: *калькуляционные и собирательно-распорядительные*. К калькуляционным относятся счета, по данным которых можно определить себестоимость выработанной и реализованной продукции. Собирательно – распорядительные счета предназначены для собирания и распределения расходов по отдельным видам и стадиям производства.

*Четвертая группа* включает в себя счета, которые предназначены для обобщения информации о формировании и использовании финансовых ресурсов деятельности предприятий в отчётном году (например, счета «Прибыли и убытки», «Доходы будущих периодов»).

*Пятую группу* составляют забалансовые счета. Счета этой группы предназначены для обобщения информации о наличии и движения ценностей, не принадлежащих предприятию, но временно находящихся в его пользовании или распоряжении (арендованные основные средства, товарно-материальные ценности, принятые, но ответственное хранение или на комиссию и т.п.).

### **3.4 Обобщение данных бухгалтерского учёта. Двойная запись. Синтетический и аналитический учёт**

Для руководства хозяйственной деятельностью необходимы счета, на которых информация представлена с разной степенью детализации. В связи с этим



различают синтетические и аналитические счета, которые представляют соответственно синтетический и аналитический учёт.

*Синтетический учёт* – это обобщение данных бухгалтерского учёта о видах имущества, обязательств и хозяйственных операций по определённым экономическим признакам.

Он ведётся на синтетических счетах. Каждая хозяйственная операция, исходя из её экономического содержания. Затрагивает два объекта учёта, т.е. два счёта. Сущность использования двойной записи, или проводки, состоит в том, что каждая учитываемая хозяйственная операция отражается в одинаковой (равной) сумме дважды – по дебету одного и кредиту другого счёта, взаимодействующих (корреспондирующих) между собой. Сумма операции как бы проводится от одного счёта к другому, её прохождение именуется оборотом. Это имеет большое контрольное значение. В случае расхождения сумм по данной операции выявляется допущенная ошибка.

*Аналитический учёт* ведётся на лицевых, материальных и иных аналитических счетах бухгалтерского учёта, группирующих детальную (конкретную) информацию об имуществе, обязательствах и хозяйственных операциях внутри каждого синтетического счёта.

В отличие от синтетического учёта, который всегда ведётся в денежном выражении и на основе аналитических данных, аналитический учёт использует и натуральные измерители.

Одним из способов обобщения данных бухгалтерского учёта в балансе предприятия является составление оборотной ведомости. Оборотная ведомость составляется в конце месяца на основании данных счетов об остатках (сальдо) на начало и конец месяца и оборотах по дебету и кредиту счетов за месяц. Равенство итогов дебетовых и кредитовых оборотов по всем счетам вытекает из сущности метода двойной записи. Равенство итогов оборотной ведомости по счетам имеет большое контрольное значение, ибо отсутствие равенства свидетельствует о наличии ошибок в учётных записях, которые необходимо выявить и исправить. Информация оборотной ведомости по счетам синтетического учёта об остатках на счетах используется при составлении бухгалтерского баланса.

#### **4.1 Документы в бухучёте: их виды и значение**

*Документация* – отличительная особенность бухгалтерского учёта. Основные правила документирования и документооборота в силу их важности и обязательности определены нормативно.

*Документ* (лат, свидетельство, доказательство) – это письменное свидетельство совершённой хозяйственной операции. Без него не может быть произведено ни

одной записи в бухгалтерском учёте. Поэтому документ наделяет юридической силой учётные данные, выступает ценным источником доказательств (в том числе, вещественным доказательством) по делам об экономических преступлениях, хищениях имущества, злоупотреблениях, взяточничестве, арбитражных споров и т.п.

Документ о совершённой экономической операции должен быть составлен во время или сразу по окончании факта хозяйственной жизни по установленной форме, содержать необходимые реквизиты и отражать действительные и только законные операции.

Реквизитами документа, с помощью которых обеспечивается его юридическая сила, *называют обязательные информационные элементы.*

Современные требования к оформлению документов определяются в государственных стандартах. В частности, организационно-распределительные документы оформляются согласно ГОСТ Р 6.30-2003 «*Унифицированные системы документации. Унифицированная система организационно-распорядительной документации. Требования к оформлению документов*». Стандартами установлены не только состав реквизитов (всего их 30), но также зоны и последовательность их размещения на документах (т.е. формуляр документов).

Реквизиты документов бухучёта также утверждены нормативно.

*Обязательными реквизитами первичного учетного документа являются:*

- 1) наименование документа;
- 2) дата составления документа;
- 3) наименование экономического субъекта, составившего документ;
- 4) содержание факта хозяйственной жизни;
- 5) величина натурального и (или) денежного измерения факта хозяйственной жизни с указанием единиц измерения;
- 6) наименование должности лица (лиц), совершившего (совершивших) сделку, операцию и ответственного (ответственных) за правильность ее оформления, либо наименование должности лица (лиц), ответственного (ответственных) за правильность оформления свершившегося события;
- 7) подписи лиц, предусмотренных пунктом 6 настоящей части, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

Основными частями учётного документа являются: *заголовочная, содержательная, оформляющая.*

*Заголовочная часть* должна содержать реквизиты, дающие полное представление о виде и характере документа.

*Содержательная часть* может быть оформлена в виде таблицы или текста.

*Оформляющая часть* документа обычно содержит: дату составления, подписи и утверждения документа; личные подписи и их расшифровку; соответствующие печати.

Различают следующие виды бухгалтерских документов:

- а) по назначению;*
- б) по месту возникновения;*
- в) по объёму содержания;*
- г) по способу использования;*
- д) по качеству.*

В целях более тщательного изучения и анализа неполноценные документы подразделяются на следующие группы и виды:

1) *неправильно оформленные* – документы без необходимых реквизитов (без подписи, без даты), с лишними реквизитами (например, накладная с гербовой печатью и т.д.), с ненадлежащими реквизитами (например, чек на получение денег в банке, подписанный неправомочным лицом);

2) *отражающие незаконные операции*: составленные на хозяйственные операции, которые по существующим правовым нормам не должны совершаться;

3) *отражающие операции, которые в действительности или не были совершены (бестоварные или безденежные), или были совершены, но не в том объёме*. Такие документы называются *подложными*. Подложные документы в силу ст. 81 УПК РФ являются вещественными доказательствами, так как сохраняют на себе следы преступления или служили орудием преступления либо на них были направлены преступные действия.

*Бухгалтерские документы, в зависимости от их происхождения и содержания заключённой в них информации, делятся на три категории.*

1. *Первичные учётные документы*(ст. 9 ФЗ № 402). Все факты хозяйственной жизни, проводимые экономическим субъектом, должны оформляться первичными учётными документами, на основании которых ведётся бухгалтерский учёт.

Для осуществления контроля и упорядочения обработки данных о хозяйственных операциях на основе первичных документов составляются *сводные* учётные документы, которые, как первичные, могут составляться на бумажных и машинных носителях информации

В тексте цифровых данных первичных документов и учётных регистров подчистки и неоговоренные исправления не допускаются.

Первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: дату записи в учётный регистр, другие отметки (подписи, штампы и т.д.).

Нормативно специально регламентируется возможность изъятия в необходимых случаях бухгалтерских документов и финансовой отчетности (УПК, ГПК, АПК РФ, ст. 9 ФЗ № 402, ФЗ № 307 «Об аудиторской деятельности»). Они могут быть изъяты только органами дознания, предварительного следствия и прокуратуры, судами, налоговыми инспекциями и органами внутренних дел на основании постановлений в соответствии с законодательством Российской Федерации.

*2. Регистры бухгалтерского учёта* (ст. 10 ФЗ № 402). Данные, содержащиеся в первичных учетных документах, подлежат своевременной регистрации и накоплению в регистрах бухгалтерского учета.

Не допускаются пропуски или изъятия при регистрации объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет ведется посредством двойной записи на счетах бухгалтерского учета, если иное не установлено федеральными стандартами.

*Обязательными реквизитами регистра бухгалтерского учета являются:*

- 1) наименование регистра;
- 2) наименование экономического субъекта, составившего регистр;
- 3) дата начала и окончания ведения регистра и (или) период, за который составлен регистр;
- 4) хронологическая и (или) систематическая группировка объектов бухгалтерского учета;
- 5) величина денежного измерения объектов бухгалтерского учета с указанием единицы измерения;
- 6) наименования должностей лиц, ответственных за ведение регистра;
- 7) подписи лиц, ответственных за ведение регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

*Формы регистров бухгалтерского учета утверждает руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.* Формы регистров бухгалтерского учета для организаций государственного сектора устанавливаются в соответствии с бюджетным законодательством Российской Федерации.

Регистр бухгалтерского учета составляется на бумажном носителе и (или) в виде электронного документа, подписанного электронной подписью.

В случае, если законодательством Российской Федерации или договором предусмотрено представление регистра бухгалтерского учета другому лицу или в государственный орган на бумажном носителе, экономический субъект обязан по требованию другого лица или государственного органа изготавливать за свой счет

на бумажном носителе копии регистра бухгалтерского учета, составленного в виде электронного документа.

В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные лицами, ответственными за ведение указанного регистра. Исправление в регистре бухгалтерского учета должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, ответственных за ведение данного регистра, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

В случае, если в соответствии с законодательством Российской Федерации изымаются регистры бухгалтерского учета, в том числе в виде электронного документа, копии изъятых регистров, изготовленные в порядке, установленном законодательством Российской Федерации, включаются в состав документов бухгалтерского учета.

*3. Документы бухгалтерской отчётности* – это единая система документальной отчётности на основе данных бухгалтерского учёта по установленным формам (на базе документов двух указанных типов). Бухгалтерская отчётность, как система показателей, группируется в определённые формы и характеризует финансово-хозяйственную деятельность предприятия за отчётный период.

## **4.2 Формы и этапы учётной работы**

Говоря об основных этапах учебной работы, имеют ввиду бухгалтерское счетоводство и его технику.

Учётная работа проходит три основных этапа:

- обработка первичных учётных документов бухгалтером;
- регистрация документов в соответствующих регистрах;
- обобщение данных текущего учёта и составления баланса.

На первом этапе проверяется доброкачественность каждого первичного документа, поступившего в бухгалтерию, признав документ полноценным, главный или старший бухгалтер составляет письменное распоряжение о принятии его на учёт и регистрации отражённой в первичном документе хозяйственной операции на определённых счетах (регистрах). Это распоряжение называется бухгалтерской проводкой. Она имеет большое доказательное значение для установления причастности конкретных счётных работников к сокрытию хищений и иных нарушений с помощью учёта. Следует иметь в виду, что подложные бухгалтерские проводки могут быть либо не подтверждёнными первичными документами, либо неправильными, не соответствующими содержанию

первичных документов послуживших основанием для той или иной неправильной проводки.

На втором этапе хозяйственная операция на основании первичного документа с проводкой бухгалтера регистрируется во взаимосвязанных учётных регистрах (книгах, журналах, карточках и т.п.) в систематическом и хронологическом порядке. Книга для регистрации синтетических счетов называется Главной книгой.

На третьем этапе данные текущего учёта обобщаются путём составления оборотных ведомостей по синтетическим и аналитическим счетам. Итоговые суммы по ним должны быть равными, поэтому оборотные ведомости называют оборотным балансом.

Путь документа в учётном процессе от его возникновения (составления) до сдачи в архив именуется документооборотом.

Правильность отражения факта хозяйственной жизни в регистрах бухгалтерского учёта обеспечивают лица, составившие и подписавшие их. В первичных документах и регистрах бухгалтерского учёта неоговоренные исправления не допускаются. Исправление ошибки в регистре бухгалтерского учёта должно быть обосновано и подтверждено подписью лица, внесшего исправления с указанием даты.

При заполнении документов (регистров) могут быть сделаны неумышленные ошибки. Они могут быть:

- локальными – искажение информации только в одном учётном регистре (например, неправильно поставлена дата);
- транзитными – если ошибка проходит через несколько учётных регистров (например, искажение записи любой суммы в журнале регистрации операций ведёт к серьезным ошибкам на счётах, в оборотной ведомости и балансе). На практике наиболее распространены ошибки в записи текста операции, которые ведут к составлению неправильной проводки и к неточностям в расчётах.

### **4.3 Значение бухгалтерских документов по уголовным делам**

Бухгалтерские документы занимают значительное место в процессе расследования и судебного рассмотрения отдельных категорий уголовных дел, прежде всего в отношении преступления в сфере экономики (раздел VIII УК РФ). Их роль весьма многообразна.

*Во-первых*, указанные документы всех категорий (первичные, регистры, отчётность) являются предметом исследования судебно-бухгалтерских и некоторых других экспертиз, например, товароведческой (ст. 195-207 УПК РФ), а

равно аудиторской проверки, проводимой аудитором (аудиторской организацией) по поручению органа дознания (следователя).

*Во-вторых*, бухгалтерская документация может составлять предмет изучения в ходе документальной ревизии, назначаемой по делу.

*В-третьих*, с помощью бухгалтерских данных может быть установлена истина по уголовному либо гражданскому делу, хозяйственному спору и выяснены обстоятельства, имеющие существенное значение, когда документы предъявляются в качестве доказательств (ст. 81, 84 УПК РФ; гл. 6 ГПК РФ; гл. 7 АПК РФ) обвиняемым, подозреваемым, свидетелем, ответчиком при выполнении отдельных следственных и судебных действий (проводимых, в том числе, с участием специалиста-бухгалтера) либо непосредственно исследуется следователем или судом в ходе осмотра, а также оглашаются в суде.

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

Таким образом, бухгалтерские документы выступают в качестве доказательств (в том числе вещественных) по уголовным и иным делам. Кроме того, они являются важным источником получения новых (прямых и косвенных) доказательств, их содержание помогает воссоздать «картину» правонарушения (преступления) и выявить лиц, его совершивших, установить иные обстоятельства, подлежащие доказыванию.

### **5.1 Понятие и формы использования специальных бухгалтерских знаний в правоприменительной деятельности**

Действующее уголовно-процессуальное законодательство всё же употребляет термин «специальные знания» (ст. 57, 58, ч. 3 ст. 195 УПК РФ), а в толковом словаре под знанием понимается «результат познания, научные сведения или совокупность сведений в какой-либо области знаний».

*Специальные бухгалтерские знания* – это результат познавательного процесса, сформировавший умения и навыки в области бухгалтерского учёта, используемые для исследования явлений финансово-хозяйственной деятельности субъектов в целях выявления, предупреждения и раскрытия преступлений в сфере экономики.

Чтобы воспринять экономическую информацию, юрист может лично изучить бухгалтерские и учётные документы либо обратиться к помощи специалиста, обладающего соответствующими бухгалтерскими знаниями.

Организационные формы использования специальных знаний юристами в зависимости от сферы применения классифицируются:

а) на применяемые в непроцессуальной сфере, т.е. до возбуждения уголовного дела;

б) применяемые в процессуальной сфере (уголовное, гражданское, арбитражное судопроизводство).

В *непроцессуальной сфере* специальные знания используются в следующих формах:

1) самостоятельное применение специальных бухгалтерских знаний сотрудниками правоохранительных органов;

2) привлечение специалиста – бухгалтера, ревизора, аудитора.

Юристы, применяющие специальные знания (оперативные работники, дознаватели, следователи, эксперты), имеют разнопрофильную подготовку, поэтому результативность их деятельности во многом зависит от знания учётно-экономического процесса.

Необходимая информация для осуществления анализа может быть получена сотрудником правоохранительного органа из статистических сводок, бухгалтерских и учётных документов, материалов оперативно-технической документации. Получение отдельных сведений облегчается публичностью бухгалтерской отчётности (ст. 16 ФЗ № 129).

Одной из наиболее распространённых и эффективных форм использования специальных бухгалтерских знаний является производство документальных ревизий, налоговых и аудиторских проверок по инициативе контролирующих и правоохранительных органов.

Налоговые проверки проводятся территориальными подразделениями налоговых органов. Процессуальные условия проведения таких проверок закреплены в НК РФ (ст. 87-89), а процедура взаимодействия с налоговыми органами и привлечение специалистов из данной структуры регламентируются межведомственными нормативными правовыми актами.

Аудиторские проверки проводятся по особому заданию экономического субъекта. В задании указывается перечень вопросов, по которым требуется получить компетентное мнение аудитора, а также источники информации.

В *процессуальной сфере* применение специальных бухгалтерских знаний дознавателем, следователем, прокурором и судом проявляется в следующих формах:

1) участие специалиста в производстве следственных (судебных) действий по собиранию доказательств (ст. 58, 251 УПК РФ);

2) судебно-бухгалтерская экспертиза (ст. 195 УПК РФ).

Реализация этих форм предполагает привлечение специалиста (ст. 58 УПК РФ) или эксперта (ст. 57 УПК РФ). В качестве специалиста выступает лицо, обладающее специальными знаниями, которое привлекается к участию в процессуальных действиях в порядке, предусмотренном УПК РФ.



## 5.2 Участие специалиста-бухгалтера на стадии возбуждения уголовного дела

Современное российское и зарубежное законодательство предусматривают привлечение специалистов различных отраслей знаний для оказания содействия правосудию по вопросам, входящим в их компетенцию. *Специалист* (ст. 58 УПК РФ) – это лицо, обладающее специальными знаниями, привлекаемое в порядке, установленном законодательством, для содействия органу дознания, прокурору, судье в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, постановления вопросов эксперту, а также разъяснения сторонам и суду вопросов, требующих соответствующей профессиональной подготовки.

Привлечение специалиста-бухгалтера на допроцессуальной стадии осуществляется в виде:

- 1) справочно-консультационной деятельности;
- 2) непосредственного участия в проведении оперативно-розыскных мероприятий;
- 3) производства документальных ревизий и проверок.

Отвечая на вопросы, специалист помогает дознавателю, следователю выявить источники, на основании которых они без назначения экспертизы смогут решить тот или иной вопрос.

Непосредственное участие специалиста в проведении оперативно-розыскных мероприятий соответствует требованиям ч. 1 ст. 17 Федерального закона «Об оперативно-розыскной деятельности» о привлечении к таким мероприятиям лиц, сведущих в бухгалтерском учёте.

Специалист-бухгалтер на стадии возбуждения уголовного дела привлекается по инициативе правоохранительных органов к производству документальных ревизий и проверок. Целью процессуальной деятельности специалиста является оказание содействия дознавателю, следователю, суду:

- а) в обнаружении, закреплении и изъятии документов;
- б) постановке вопросов эксперту;
- в) разъяснении сторонам и суду вопросов, входящих в его профессиональную компетенцию.

Практическая помощь специалиста-бухгалтера необходима при осмотре, выемке документов, обыске. В процессе допроса материально ответственных лиц специалист-бухгалтер может принимать участие в следующих формах:

- 1) составление квалифицированных вопросов в соответствии с предметом допроса (постановка бухгалтерского учёта, методика проведения инвентаризации, правильность зачёта пересортицы и др.);
- 2) консультирование при подборе соответствующих документов, используемых в процессе допроса подозреваемого (обвиняемого);
- 3) разъяснение экономической терминологии, которую использует допрашиваемый.

Наиболее часто специалист привлекается для участия в судебном разбирательстве, когда суду либо участникам судебного разбирательства могут потребоваться специальные знания и навыки. Мнение специалистов обязательно находит отражение в протоколе судебного заседания.

Таким образом, законодательство, закрепив процессуальный статус специалиста, позволяет привлекать его для оказания помощи дознавателю, следователю, прокурору и суду в использовании необходимых специальных знаний в целях эффективного выявления, закрепления и изъятия документов бухгалтерского учёта.

### **5.3 Налоговая и аудиторская проверки как формы использования специальных, бухгалтерских знаний**

В современных условиях налоги, платежи и сборы являются основным источником доходов государственного бюджета. Одним из условий эффективного функционирования налоговой системы является осуществление налогового контроля, который реализуется посредством проведения налоговых проверок уполномоченными государственными органами. Право на проведение налоговых проверок предоставлено Федеральной службе по налогам и сборам (ФСН России) и его территориальным подразделениям. Полномочиями налоговых органов наделены также таможенные органы и органы государственных внебюджетных фондов (п. 2 ст. 30 НК РФ). *Процессуальные условия и правила проведения налоговых проверок закреплены в ст. 87-89 НК РФ.* Для налоговой проверки установлено ограничение в виде трёхгодичного периода деятельности налогоплательщика, предшествующего году проведения проверки. Проводить проверки могут не только налоговые, но и таможенные органы, а также органы государственных внебюджетных фондов в пределах своей компетенции. Объектами налоговых проверок являются денежные документы, бухгалтерские регистры и отчётность, сметы, договоры, декларации и другие документы, связанные с исчислением и уплатой налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды. Неотъемлемой частью процесса подготовки любой налоговой проверки является предпроверочный анализ. При его проведении работники налоговых органов изучают данные бухгалтерской отчётности, налоговые декларации за отчётный период, проводят углубленный анализ экономических показателей, изучают динамику деятельности предприятия за несколько отчётных периодов. В соответствии со ст. 87 НК РФ «Виды налоговых проверок» налоговые органы проводят *камеральную*, выездную проверки по законности и обоснованности расчёта налогооблагаемой базы по налогам, формированию экономических показателей, суммы налога за период не более трёх календарных лет деятельности налогоплательщика, предшествующих году проведения проверки.

*Камеральная налоговая проверка* (ст. 88 НК РФ) является формой текущего контроля деятельности всех налогоплательщиков.

*Акт камеральной проверки* составляется, когда необходимо привлекать виновных лиц к налоговой, административной и уголовной ответственности в судебном порядке. В НК РФ предусмотрена *повторная камеральная проверка*, осуществляемая с целью контроля деятельности налогового органа, проводившего проверку ранее. *Выездная налоговая проверка* (ст. 89 НК РФ) проводится при предъявлении служебного удостоверения и на основании решения руководителя (заместителя) налоговой инспекции не чаще одного раза в год и не может продолжаться более двух месяцев.

Налоговые инспекторы могут истребовать и исследовать любые документы, необходимые для исчисления и уплаты налогов.

К таким документам относятся: учредительные документы фирмы (или документы, подтверждающие государственную регистрацию индивидуального предпринимателя); свидетельство о постановке на учёт в налоговой инспекции; налоговые декларации; документы бухгалтерской отчётности; учётные регистры (Главная книга, журналы-ордера, ведомости и др.); лицензии; договоры (контракты); банковские и кассовые документы; накладные на отпуск материальных ценностей, сметы выполненных работ, счета-фактуры и другие первичные документы; документы, подтверждающие правильность применения налоговых льгот (например, копии пенсионных удостоверений работающих на предприятии инвалидов) и др.

По результатам выездной налоговой проверки может быть принято одно из следующих решений:

- о привлечении налогоплательщика к налоговой ответственности за совершение налогового правонарушения, в связи с чем, ему направляется требование об уплате недоимки по налогу и пени;
- об отказе в привлечении налогоплательщика к ответственности за совершение налогового правонарушения;
- о проведении дополнительных мероприятий налогового контроля.

К налоговым правонарушениям относятся:

- неуплата или неполная уплата сумм налога (ст. 122 НК РФ);
- невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и перечислению налогов с налогоплательщиков (ст. 123 НК РФ);
- отказ от предоставления документов и предметов по запросу налогового органа (ст. 127 НК РФ) и др.

Наиболее часто взаимодействие осуществляется с подразделениями органов внутренних дел, специализирующихся на борьбе с экономическими и налоговыми преступлениями, которые входят в состав Департамента экономической безопасности МВД России. Другой формой использования специальных бухгалтерских знаний является *проведение аудиторских проверок*. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – это деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами ( п. 2 ст. 1 ФЗ № 307). Привлечение правоохранительными органами аудитора в качестве специалиста обусловлено в

первую очередь наличием у него специальных экономических знаний, так как юридическими знаниями и практическом стажем в большей мере обладают сами дознаватели, следователи, прокуроры и судьи.

При расследовании экономических преступлений аудиторы могут привлекаться в качестве специалистов для обнаружения, закрепления и изъятия доказательств как лица, обладающие специальными экономическими знаниями. При этом в отношении них соблюдаются требования ст. 71 УПК РФ.

#### **5.4 Особенности проведения налоговых проверок органами полиции при выявлении признаков преступлений**

Действующее законодательство закрепляет право сотрудников органов внутренних дел (полиции) проводить проверки организаций и физических лиц при наличии достаточных данных, которые указывают на признаки преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах. В управлении (отделе) документальных проверок и ревизий работают сотрудники, обладающие специальными учётно-экономическими знаниями, которые привлекаются для выявления признаков экономических и налоговых преступлений, предусмотренных уголовным законодательством.

Признаками налоговых преступлений (ст. 198, 199, 199<sup>1</sup>, 199<sup>2</sup> УК РФ) служат различные фактические обстоятельства, указывающие на возможность их совершения. Они проявляются в виде подлогов в бухгалтерских документах, несоответствия определённых действий участников кредитно-денежных сделок по времени, месту, отклонений от порядка осуществления учётных операций, установленного нормативными актами, нелогичности и нецелесообразности операции, несоответствия между различными экземплярами одного документа, несоответствия штампов и печатей названию предприятия, подчисток, исправлений и т.п. Особое место среди информации о налоговых преступлениях занимают сообщения предприятий и организаций (чаще всего пострадавших в процессе сделок или от прямых конкурентов), заявления граждан, сообщения средств массовой информации, сведения, поступившие от конфиденциальных сотрудников, и др.

В зависимости от характера противоправных действий нарушения налогового законодательства разделяются на следующие группы.

1. Соккрытие дохода (прибыли) и иных объектов налогообложения путём.
2. Занижение полученных доходов и завышение производственных расходов.
3. Отсутствие учёта объектов налогообложения, что почти всегда ведёт к уклонению от уплаты налогов.
4. Незаконное использование налоговых льгот путём.

Интересы налоговых инспекций в вопросах соблюдения налогового законодательства требуют взаимодействия и обмена информацией со специализированными службами полиции.

В отличие от налоговых органов, проверка, осуществляемая подразделениями полиции, имеет ряд особенностей и направлена, прежде всего, на выявление признаков экономических преступлений, по которым предварительное следствие обязательно. Процесс проведения проверки оформляется *мотивированным постановлением, актом*, а при необходимости – иными документами.

При выявлении признаков преступления, связанного с нарушением законодательства РФ о налогах и сборах организациями и физическими лицами, ведомственными приказами предусмотрено составление *акта*. В акте отражаются все выявленные нарушения законодательства, а также иные обстоятельства, имеющие значение для принятия правильного и обоснованного решения по результатам проведенной проверки.

Он составляется в трёх экземплярах и подписывается всеми проверяющими. Первый и второй экземпляры акта вместе с прилагаемыми к нему материалами остаются на хранении в подразделениях органов внутренних дел. Третий экземпляр вручается представителю организации или физическому лицу (его представителю) под расписку (с отметкой в первом экземпляре акта).

По результатам проверки может быть возбуждено уголовное дело по следующим составам:

1) уклонение от уплаты налогов или сборов с физического лица (ч. 1, 2 ст. 198 УК РФ);

2) уклонение от уплаты налогов или сборов с организации (ч. 1, 2 ст. 199 УК РФ);

3) неисполнение обязанностей налогового агента (ч. 1, 2 ст. 199<sup>1</sup> УК РФ);

4) сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счёт которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199<sup>1</sup> УК РФ).

Предварительное расследование по делам о налоговых преступлениях, отнесённых УПК РФ к подследственности ОВД (полиции), производят органы предварительного следствия системы МВД России.

### **6.1 Сущность и организация хозяйственного контроля**

В Российской Федерации существуют различные виды хозяйственного контроля, изучаемые многими отраслями права, в том числе финансовым, административным. В зависимости от времени осуществления различают три вида контроля: *предварительный, текущий, последующий*.

*Предварительный контроль* проводится до производства хозяйственных операций с целью предупреждения незаконных и неправильных действий. Он осуществляется путём проверки проектов, планов, смет и документов на поступление оборудования, машин, материалов и других материальных ценностей, а также их расходования. Предварительный контроль осуществляют органы государственного управления, Минфина России при рассмотрении смет, штатов, ставок, фондов заработной платы и т.п., банки, главные и старшие бухгалтеры.

*Текущий контроль* является элементом оперативного управления и проводится в процессе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. Текущий контроль на основе данных первичных документов, учётных регистров, материалов проведённых инвентаризаций, визуального наблюдения позволяет регулировать хозяйственные процессы с целью предупреждения потерь и убытков. Проведение текущего контроля возлагается на работников бухгалтерской службы организации и другие должностные лица, занимающиеся проверкой не только количественных, но и качественных показателей работы.

*Последующий контроль* – это документальные ревизии, обследования, проверки, анализ бухгалтерских отчётов и балансов, проводимые после окончания хозяйственных операций. Основное его назначение – выявление нарушений законодательства, установление полноты и достоверности данных бухгалтерского учёта и финансовой отчётности, сохранности имущества, целесообразности и законности осуществлённых фактов хозяйственной деятельности прошедшего периода. По методам проведения хозяйственный контроль делится на *фактический* и *документальный*.

*Фактический контроль* состоит в проверке наличия материальных ценностей. Основным его методом является инвентаризация (ст. 12 ФЗ № 129).

*Документальный контроль* заключается в проверке текущей, инвестиционной и финансовой деятельности по данным первичных документов, учётных записей (регистров) и отчётности.

## **6.2 Документальная ревизия: задачи, организация и значение**

*Ревизия* (от лат. *revisio* – пересмотр) как основной, наиболее полный и глубокий метод хозяйственного контроля означает документальную проверку обычной и прочей деятельности предприятия за определённый период.

Документальной ревизией называется проверка, обследование по документам и записям в учётных регистрах законности, правильности и целесообразности осуществления обычной и прочей деятельности организаций. *Основными задачами документальной ревизии* являются:

- проверка законности хозяйственных операций, произведённых в организации;
- проверка соблюдения финансовой дисциплины;
- выявление случаев незаконного расходования и списания средств и материалов;
- проверка правильности постановки бухучёта складского хозяйства и правильности представляемых отчётов.

*Документальные ревизии проводят:*

- Минфин России и подведомственные ему федеральные службы – Федеральная налоговая служба; Федеральная служба финансово-бюджетного надзора; Федеральная служба по финансовому мониторингу; Федеральное казначейство; Федеральная таможенная служба; их территориальные органы;
- органы внутриведомственного финансового контроля;

- ревизионные комиссии общественных и кооперативных предприятий и организаций, акционерных обществ.

*Все ревизии классифицируются по различным основаниям:*

- по основаниям назначения – плановые и внеплановые (внезапные);
- по органам, проводящим документальную ревизию – ведомственные и вневедомственные;
- по объёму ревизии – полные и частичные;
- по методу проведения – сплошные, выборочные и комбинированные;
- по повторности – первичные, повторные и дополнительные;
- по составу ревизоров – бухгалтерские и комплексные.

Ревизор обязан выполнить задание на проведение ревизии качественно и в срок (*не более 30 дней*), по выявленным нарушениям и злоупотреблениям разработать меры по их устранению и предотвращению, а также своевременно составить акт ревизии.

### **6.3 Технология ревизионной деятельности**

*Под ревизионной деятельностью* понимают выполнение отдельных контрольных процедур или их совокупность по исследованию состояния объекта ревизии за определённый период времени.

Основы, порядок и принципы подготовки, планирования и проведения ревизий и проверок являются *универсальными* для всех видов и форм контрольной деятельности.

При организации и проведении ревизии или проверки, оформлении и реализации их результатов работники контрольных органов соответствующих федеральных служб обязаны руководствоваться Конституцией РФ, федеральными конституционными законами, федеральными законами, указами и распоряжениями Президента РФ, постановлениями и распоряжениями Правительства РФ, приказами, инструкциями, иными нормативными правовыми актами Минфина России, других министерств и иных органов исполнительной власти, правовыми актами субъектов Федерации, органов местного самоуправления.

*Ревизия* представляет собой систему обязательных контрольных действий по документальной и фактической проверке законности и обоснованности совершённых в ревизуемом периоде хозяйственных и финансовых операций ревизуемой организацией, правильности их отражения в бухучёте и отчётности, а также законности действий руководителя и главного бухгалтера (бухгалтера) и иных лиц, на которых в соответствии с законодательством, нормативными актами установлена ответственность за их осуществление.

*Проверка* представляет собой единичное контрольное действие или исследование состояния дел на определённом участке деятельности проверяемой организации.

*Цель ревизии или проверки* (эти понятия используются как синонимы) – осуществление контроля над соблюдением законодательства при осуществлении организацией хозяйственных и финансовых операций, их обоснованностью, наличием и движением имущества и обязательствами, использованием материальных и трудовых ресурсов в соответствии с утверждёнными нормами, нормативами и сметами.

Ревизия поступления и расходования средств федерального бюджета, использования внебюджетных средств, доходов от имущества (в том числе от ценных бумаг), находящегося в федеральной собственности, в федеральных органах исполнительной власти, органах государственной власти субъектов Федерации, органах местного самоуправления и организациях любых форм собственности осуществляется как в плановом, так и внеплановом порядке.

Ревизия организаций любых форм собственности по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов осуществляется в установленном порядке в соответствии с законодательством.

Сроки проведения ревизии, состав ревизионной группы и её руководитель (контролер-ревизор) определяются руководителем контрольно-ревизионного органа с учётом объёма предстоящих работ вытекающих из конкретных задач ревизии и особенностей ревизуемой организации, и, как правило, *не могут превышать 45 календарных дней*.

#### **6.4 Особенности проведения ревизии по требованию правоохранительных органов**

В соответствии со ст. 5, 29, 37, 38, 84 УПК РФ следователь, прокурор и суд в целях собирания доказательств могут потребовать проведения *внеплановой ревизии* по находящемуся в производстве делу.

Согласно ст. 22, 47 Федерального закона от 17 января 1992 года № 2202-1 «О прокуратуре Российской Федерации» прокурор имеет следующие права:

- 1) право доступа к документам и материалам любых организаций и учреждений;
- 2) право требовать представления необходимых документов, материалов, статистических и иных сведений, выделение специалистов для выявления возникших вопросов проведения ведомственных и вневедомственных проверок, ревизий деятельности организаций

Своё решение о производстве ревизии следователь, прокурор, в зависимости от процессуальной стадии своей деятельности, могут облекать в форму *запроса-отношения* либо *постановления*. Которые они направляют соответствующему лицу, правомочному назначить ревизию.

*Альтернативными основаниями для проведения первичной ревизии могут быть:*



1) наличие в деле данных об отдельных фактах хищения, злоупотреблений, подлогов, из которых вытекает необходимость проверки по первичным документам всей или отдельной из сторон деятельности организации или определённых должностных лиц;

2) обоснованное ходатайство обвиняемого по проверки его показаний, опровергающих предъявленное обвинение;

3) необходимость проверки признания обвиняемого в совершении подлогов, злоупотреблений с использованием бухгалтерских документов;

4) обоснованное сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение по поставленным вопросам без предварительной ревизии.

При наличии одного или нескольких указанных фактических оснований для назначения ревизии по возбужденному уголовному делу следователь выносит *постановление*, в котором требует от определённого должностного лица назначить ревизию. Следователь знакомит должностное лицо с материалами дела и договаривается о взаимодействии в ходе ревизии при проявлении по делу новых вопросов. Получив акт ревизии, его необходимо тщательно изучить.

## **6.5 Технология взаимодействия правоохранительных и ревизионных органов**

Контрольно-ревизионные органы Минфина России, Генеральная прокуратура, МВД и ФСБ России (т.е. правоохранительные органы) в целях повышения эффективности организации работы по борьбе с правонарушениями в сфере экономики взаимодействуют на постоянной основе по вопросам организации материалов ревизий (проверок), а также обмена информацией по укреплению законности в области финансовой, бюджетной и валютной политики России.

Приоритетным направлением в деятельности контрольно-ревизионных органов в таком взаимодействии с правоохранительными органами является *контроль за целевым и рациональным использованием и сохранностью* средств федерального бюджета, государственных внебюджетных фондов и других федеральных средств. По требованию должностного лица правоохранительного органа контрольно-ревизионный орган проводит ревизию (проверку) в отношении использования средств федерального бюджета государственных внебюджетных фондов, доходов от имущества (в том числе ценных бумаг), находящегося в федеральной собственности.

При наличии мотивированного постановления правоохранительного органа, вынесенного в соответствии с нормами УПК РФ, а также по требованию прокурора контрольно-ревизионный орган проводит ревизии (проверки)

финансово-хозяйственной деятельности организаций любых форм собственности, при этом необходимо отметить, что ревизии (проверки) контрольно-ревизионный орган совместно с правоохранительным органом, по заданию которого проводится ревизия (проверка), решают вопрос о приоритетности её проведения, что оформляется совместным решением.

В процессе предварительного изучения документов и подготовки программы изучения документов ревизии проверяющие определяют наличие и достоверность представленных материалов ревизуемой организации (документов бухгалтерского учёта и отчётности учредительных, регистрационных и других документов). При этом принимаются к ревизии только подлинные документы, соответствующие нормам и стандартам законодательства России.

Результаты ревизии оформляются актом с приложением к нему документов, копий документов, объяснений должностных и материально ответственных лиц, на которые делаются соответствующие ссылки в тексте акта. Записи в акте ревизии (проверки) производятся на основании проверенных документов и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизуемой организации материалов: актов о результатах произведённых встречных проверок, фактических проверок действительности совершения операций, а также сведений, вытекающих из заключений специальных экспертиз.

Правоохранительный орган при получении материалов по результатам проведённых ревизий (проверок) рассматривает их в установленные сроки; при наличии оснований осуществляет действия, предусмотренные УПК РФ, а также информирует контрольно-ревизионный орган о принятых мерах.

## **7.1 Учёт хозяйственных операций на промышленных предприятиях и использование документальных записей при выявлении преступлений**

Промышленные предприятия и объединения реализуют в хозяйственной деятельности многочисленные внутренние и внешние связи. В связи с этим по сравнению с другими хозяйствующими субъектами перечень используемых здесь бухгалтерских документов и счетов бухгалтерского учёта существенно расширяется.

Наряду с документооборотом на промышленных предприятиях особое значение приобретает надлежащее хранение товарно-материальных ценностей. *Особое внимание контролирующими и правоохранительными органами уделяется:*

- оборудованию складских помещений системами охраны и сигнализации;
- наличию потерь сверх норм при хранении;
- исправности весоизмерительного оборудования;
- контролю ввоза и вывоза материальных ценностей с территории предприятия.

Недостатки в хранении материальных ценностей и низкий учётный контроль за их отпуском часто способствуют хищениям материалов, сырья и продукции.

Хищения неучтённой продукции организованными преступными группами в условиях промышленного производства, как правило, связаны с использованием в качестве прикрытия подложных документов, отражающих отпуск продукции со склада или из экспедиции предприятия.

*В зависимости от специфики производства такими документами могут быть:* товарные накладные (форма ТОРГ-12), счета-фактуры (форма № 868а), товарно-транспортные накладные (форма № 1-Т). Указанные документы оформляются в нескольких экземплярах (от трёх до пяти), регистрируются в журнале отдела сбыта с указанием реквизитов доверенности при получении товара представителем покупателя, номера договора, по которому реализуется продукция, способа транспортировки.

При вывозе продукции с промышленного предприятия номер транспортного средства и накладной регистрируются в журнале пропусков, который является оперативно-технической документацией.

*При реализации неучтённой продукции на промышленных предприятиях наиболее часто используют три способа маскировки противоправной деятельности:*

- составление временных документов;
- внесение изменений в документы
- отметку о фиктивном возврате.

На промышленных предприятиях могут также совершаться хищения из фонда заработной платы.

Многие противоправные действия на промышленных предприятиях связаны с нарушением технологии производства и выпуска продукции. Определение норм расхода материальных ценностей и соблюдение технологического процесса целесообразно осуществлять путём контрольного запуска сырья и материалов в производство. Для проверки использования материалов необходимо сначала ознакомиться со спецификой и типом производства, особенностями технологического процесса, методами учёта затрат на производство, а также видами используемых материальных ценностей. Наряду с контрольным запуском сырья в производство осуществляется проверка правильности документального оформления поступления и отпуска в производство основного сырья (компонентов) и соблюдения норм закладки и выхода

## **7.2 Использование учётных данных при выявлении и расследовании преступлений на предприятиях оптовой и розничной торговли**

В отличие от промышленных предприятий, содержание бухгалтерского учёта в оптовой и розничной торговле определяют в основном операции по обороту товаров, а также связанные с этим доходы и расходы.

*Оптовая торговля* – это продажа товаров крупными и мелкими партиями (мелкооптовая торговля) предприятиями-изготовителями и их представителями другим организациям различных форм собственности. Успех работы по

выявлению, предупреждению и раскрытию преступлений и выявлению фактов финансовых злоупотреблений в данной сфере хозяйственной деятельности во многом зависит от того, насколько контролирующие и правоохранительные органы, а также организации владеют основами ведения первичного документооборота. В связи с этим следует более детально остановиться на комплексе документов, регламентирующих порядок оформления оптовых торговых операций.

*Доверенность* (формы М-2, М-2а) предоставляет право материально ответственному лицу покупателя на получение материальных ценностей от поставщика при получении этих ценностей вне склада покупателя. Указанные документы выписывает организация-покупатель, заверяет их печатью, подписями руководителя, главного бухгалтера и выдаёт экспедитору под расписку в журнале учёта регистрации доверенностей. Срок действия доверенности на получение товара устанавливается в зависимости от возможности получения и вывоза соответствующих ценностей, но, как правило, не более чем на 15 дней. Доверенности, расчёты за которые производятся в порядке плановых платежей, допускается выдавать на весь календарный месяц.

*Распоряжение на отгрузку товара* со склада поставщика оформляет отдел сбыта в двух экземплярах при наличии договора и доверенности у экспедитора.

*Счёт-фактура* (форма 868а) предназначен для оплаты товаров, работ, услуг после их поставки, выполнения. В нём указываются: отгруженные товары с указанием их наименования, количества, цены, стоимости, включая акциз, суммы НДС, юридических адресов, номеров расчётных счетов, подписей ответственных лиц от поставщика и покупателя.

*Сертификат качества* подтверждает соответствие отгруженных изготовителем покупателю товаров стандартам, фиксирует условия хранения, срок годности и др.

*Карточка количественного учёта* ведётся кладовщиком для аналитического учёта товаров по их наименованиям, номенклатурным номерам, местам хранения.

*Товарно-транспортная накладная* (форма 1-Т) отражает сведения о местах погрузки и разгрузки товарно-материальных ценностей, наименовании, номенклатурных кодах, количестве, массе брутто, цене, сумме, роде упаковки, номере доверенности, расчёте стоимости услуг по доставке.

*Пропуск на вывоз товаров* выписывает кладовщик на основании имеющейся у покупателя доверенности.

Учёт товаров на оптовых складах ведут в товарных книгах, карточках учёта материалов в натуральном выражении, каждому товару отводится одна только страница или карточка. На однородные товары различного наименования, но с одинаковой ценой открывают одну карточку учёта материалов.

### **7.3 Использование учётных документов при выявлении и расследовании преступлений в сфере общественного питания**

Система общественного питания обладает рядом отличительных особенностей и эти особенности характеризуют сложную структуру системы общественного питания, которая состоит из трёх звеньев:

1) кладовой или склада (централизованные склады, склады и кладовые самих предприятий общественного питания);

2) производства (кухня);

3) торговой сети (обеденный, банкетный зал, буфет, киоски, лотки).

Экономическая информация о признаках хищений в системе общественного питания может быть получена из учётных документов, регламентирующих производство и реализацию продукции.

*Калькуляционная карточка* (форма ОП-1) регистрируется в реестре и содержит информацию о порядковом номере калькуляции и дате её утверждения, наименовании каждого блюда кухни, номера по сборнику рецептов, продуктах для их приготовления, нормах закладки, цене и сумме сырьевого набора на 100 блюд, их продажной цене, готовом выходе одного блюда в граммах. Продажная цена блюда сохраняется до изменения его сырьевого набора или стоимости исходного сырья, а при их изменении новая продажная цена исчисляется и отражается в калькуляционной карточке.

*План-меню* (форма ОП-2) составляется ежедневно в одном экземпляре заведующим производством накануне дня приготовления блюда и утверждается директором.

*Блюда в план-меню записывают в следующей последовательности:* холодные закуски, первые блюда, вторые блюда, третьи блюда, комплексные обеды, напитки, десерт.

*Требование в кладовую* (форма ОП-3) выписывает заведующий производством в одном экземпляре с учётом остатков сырья (продуктов) на начало дня и его потребности на предстоящий день.

*Накладная на отпуск товара из кладовой* (форма ОП-4) является приходным документом, который содержит номер, дату составления документа, наименование, код отправителя и получателя товаров, их затребованное и отпущенное количество, цену и сумму по учётным данным и продажным ценам и общую сумму, подписи ответственных лиц.

*Закупочный акт* (форма ОП-5) составляют в одном экземпляре в период совершения покупки у населения представителем предприятия общественного питания продуктов и сырья по договорным ценам.

*Дневной заборный лист* (форма ОП-6) служит для оформления отпуска изделий из кухни в буфеты, мелкорозничную сеть, на предприятия, а также в раздаточную, отделённую от кухни.

#### **7.4 Проверка и исследование документов и записей по учёту хозяйственных операций в строительных организациях**

*Строительство* – это производственная деятельность по созданию и реконструкции зданий, сооружений, выполнению монтажных, пусконаладочных, ремонтных и иных работ, осуществляемых строительными организациями различных организационно-правовых форм, имеющими статус юридического лица.

*Строительное производство в отличие от других видов деятельности имеет ряд особенностей.*

1. Сроки производства строительных работ продолжительны и переходят из одного отчётного периода в другой, что затрудняет выполнение расчётов при закрытии месяца, квартала, года.

2. Участники строительного процесса имеют различный статус по отношению к строящемуся и реконструируемому объекту, поэтому учёт у каждого участника организован применительно к своей деятельности.

*К числу основных участников строительного производства относятся:*

- инвестор – организация или частное лицо, которое финансирует строительство объекта;
- заказчик – организация, которой принадлежит место застройки и которая осуществляет контроль проектирования, строительства и принятия объекта в эксплуатацию;
- головной застройщик – организация, выполняющая функции генподрядчика;
- субподрядчик – организация, выполняющая отдельные виды работ по договору с генподрядчиком;
- девелопер – организация, выступающая посредником между подрядными строительными организациями и инвесторами. Деятельность строительных организаций регламентируется § 3 гл. 37 ГК РФ «Строительный подряд» (ст. 740-757). По договору строительного подряда подрядчик обязуется в установленный договором срок построить по заданию заказчика объект, выполнить иные строительные работы. Заказчик обязан создать подрядчику условия для выполнения работ, принять объект в эксплуатацию и произвести оплату.

Заказчик контролирует ход, качество, сроки выполнения работ согласно графику, своевременность обеспечения строительными материалами, полноту и правильность их использования. Заказчик, обнаружив отступления от условий договора строительного подряда, которые ухудшают качество работ, вправе предъявлять претензии подрядчику.

Подрядчик исполняет указания заказчика, не противоречащие договору строительного подряда и не являющиеся вмешательством в хозяйственную деятельность подрядной организации. Предельный срок предъявления заказчиком претензий на ненадлежащее качество строительных работ составляет пять лет.

Особое значение при организации строительных работ имеет наличие государственной лицензии у подрядчика и её копии у заказчика.

### **8.1 Сущность, содержание и юридическое значение аудита**

Важнейшими функциями управления во всех сферах социальной жизни, включая экономическую и правовую, являются планирование (прогнозирование), регулирование и контроль. *Аудит, аудиторская проверка* (англ. *audit*) в юридической литературе в самом общем виде определяются как форма финансового контроля.

*Аудитор* (от лат. *auditor* – слушатель, ученик, последователь) – лицо, проверяющее за определённый период состояние системы бухгалтерского учёта и оценивающее достоверность данных бухгалтерского учёта.

Современный российский аудит представляет собой предпринимательскую деятельность аудиторов (аудиторских организаций) по осуществлению независимых вневедомственных проверок, анализу бухгалтерской (финансовой) отчётности, платёжно-расчётной документации, налоговых деклараций и других финансовых обязательств и требований экономических субъектов, а также оказанию иных аудиторских услуг.

Закон об аудиторской деятельности был принят в 2001 г. В том же году он претерпел изменения и вводился в действие поэтапно. Ряд его норм являлся предметом рассмотрения Конституционного Суда РФ. В настоящее время действует новая редакция Федерального закона от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (далее ФЗ № 307).

Принятие нового закона связано с реформированием системы аудита в Российской Федерации (отмена лицензирования аудиторской деятельности с 1 января 2010 г., переход на саморегулирование, изменения в порядке аттестации аудиторов и др.).

Аудит, являясь методом осуществления вневедомственного финансового контроля, не заменяет и не подменяет формы государственного финансового контроля хозяйственной и финансовой деятельности экономических субъектов, а разнообразит его альтернативные и поливариантные формы. Основными *субъектами* аудита являются предпринимательские структуры, а *объектами* – собственность акционеров и инвесторов.

При проведении аудита применяются специальные приемы документального и фактического ревизионного контроля, методики проверки отдельных объектов бухгалтерского учёта.

Орган дознания и следователь, прокурор и суд (в том числе арбитражный) вправе дать индивидуальному аудитору или аудиторской организации поручение о проведении проверки экономического субъекта (любой формы собственности и любой организационно-правовой формы). Срок её проведения по такому поручению определяется по договоренности и составляет, как правило, не больше двух месяцев.

Аудиторская проверка проводится по документам, изъятым (затребованным) органом дознания, следователем, судом.

## **8.2 Правовые основы аудиторской деятельности**

*Аудит* – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчётности. Под бухгалтерской (финансовой) отчётностью аудируемого лица понимается отчётность, предусмотренная Федеральным законом от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте», а также аналогичная по составу отчётность, предусмотренная иными федеральными законами (ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»). *Целью* аудита является выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству. Такое понятие сформулировано на основе международного опыта. Правовые основы и правила организации аудита представлены на рис. 1.

**Аудит** – это независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчётности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчётности, (ст. 1 ФЗ № 307).



*Цель аудита* – выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учёта законодательству

*Достоверность* – степень точности данных финансовой (бухгалтерской) отчётности, которая позволяет пользователю этой отчётности на основании её данных делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения

*Аудит не подменяет* государственного контроля достоверности финансовой (бухгалтерской) отчётности, осуществляемого в соответствии с законодательством, иными уполномоченными органами государственной власти



*Аудитор* – физическое лицо, получившее квалификационный аттестат аудитора и являющееся членом одной из саморегулируемых организаций аудиторов. *Физическое лицо признается аудитором с даты внесения сведений о нём в реестр аудиторов и аудиторских организаций.*

*Аудитор, являющийся работником аудиторской организации на основании трудового договора между ним и аудиторской организацией, вправе участвовать в осуществлении аудиторской организацией аудиторской деятельности, а также в оказании прочих услуг, предусмотренных ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности». Индивидуальный аудитор вправе осуществлять аудиторскую деятельность, а также оказывать прочие услуги в соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»*





Аудиторским организациям и индивидуальным аудиторам *запрещается* заниматься какой-либо иной предпринимательской деятельностью, кроме проведения аудита и оказания сопутствующих ему услуг

Рис. 1. Правовые основы и организация аудита

В соответствии со ст. 1 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» под *сопутствующими аудиту услугами* понимаются: обзорные проверки, согласованные процедуры, компиляция финансовой информации. Целью *обзорной проверки финансовой (бухгалтерской) отчётности* является предоставление аудитору возможности определить на основе процедур, которые предоставляют не все доказательства, требующиеся для аудита, не привлекло ли внимание аудитора что-либо, что заставило бы его предположить, что финансовая (бухгалтерская) отчётность не была составлена во всех существенных отношениях в соответствии с установленными требованиями к её составлению. Обзорная проверка финансовой или другой информации, составленной в соответствии с надлежащими критериями, проводится для тех же целей.

### **9.1 Исторические аспекты возникновения и развития судебно-бухгалтерской экспертизы**

В Древнем Египте (3400–2980 гг. до н.э.) специальные писцы вели на свитках папируса учёт движимого и недвижимого имущества с целью контроля достоверности получения и выдачи серебра, хлеба и т.п. Факты хозяйственной деятельности в Двуречье (Вавилонии) оформлялись оправдательными документами (глиняные кирпичики-таблички), которые были основанием для учёта не только имущества, но и выполненных работ, расчетов за них. В Иудее учёту придавались специальные контрольные функции. Так, на Пасху жрецы Иерусалимского храма не приступали к службе, пока главный писарь Иудеи не подведет итоги на всех счетах и не составит отчёт, а контролирующее лицо не подтвердит его достоверность. В Персии (522–486 гг. до н.э.) оплата выполненных работ проводилась частично деньгами, частично натурой. Учёт в Древней Греции получает правовой характер: закрепляется материальная ответственность конкретных лиц за полученные ценности; подотчётные лица подбирались только из состоятельных людей, которые способны внести большой залог; недостача покрывалась из залога или имущества материально ответственного лица, а сети недостача квалифицировалась как растрата, то она удерживалась в десятикратном размере.

С развитием экономических отношений совершенствуется учёт как надстройка общественной формации, повышается его значение в доказательствах имущественной ответственности. В средневековье возникает двойная бухгалтерия, которую позже великий немецкий поэт Гёте назвал великим открытием человечества.

В городах Северной Италии издавались книги по бухгалтерскому учёту, по

которым обучались специалисты.

Начиная с первых лет Советской власти органы расследования и суды широко используют выводы судебно-бухгалтерской экспертизы при решении уголовных и гражданских дел. Декретом о судах Совнарком РСФСР в 1918 г. предоставил судам право при рассмотрении гражданских дел, которые требуют специальных знаний, по своему решению приглашать специалистов в свой состав с правом соглашательного голоса.

В 1936 г. при Прокуратуре СССР было создано Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы с филиалами в республиках, краях и областях. Положением о Бюро государственной бухгалтерской экспертизы при Министерстве финансов СССР предусматривалось проведение бухгалтерской экспертизы уголовных и гражданских дел по заданиям следственных органов, прокуратуры, суда и арбитража.

Судебно-бухгалтерская экспертиза является экономическим исследованием конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности, которые стали объектами расследования правоохранительными органами, с целью их устранения и предупреждения повторения в дальнейшем.

## **9.2 Понятие, предмет, метод и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы**

Судебно-экспертная деятельность направлена, прежде всего, на оказание содействия судам, судьям, органам дознания, лицам, производящим дознание, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, которые подлежат доказыванию по конкретному делу, посредством разрешения вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла.

Среди множества судебных экспертиз выделяют группу экономических, к которым относятся: бухгалтерская, финансово-экономическая, финансово-кредитная экспертизы.

*Судебно-бухгалтерская экспертиза* – это процессуальное действие лица, обладающего специальными учётно-экономическими познаниями, по разрешению вопросов, поставленных перед ним следователем или судом, и даже им заключения с целью установления обстоятельств, имеющих значение для правильного решения по делу.

Правовой основой государственной судебно-экспертной деятельности являются: *Федеральный закон от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»* (далее – *ФЗ № 73*), *УПК РФ, ГПК РФ, АПК РФ, КоАП РФ, Таможенный кодекс РФ, НК РФ* и другие федеральные законы, а также нормативные правовые акты федеральных органов исполнительной власти, регулирующие организацию и производство судебной экспертизы. В подзаконных нормативных правовых актах осуществляется детализация положений законодательных актов.

*Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы*, составляют отражённые в бухгалтерских документах и учётных регистрах хозяйственные операции, которые являются объектом судебного разбирательства и относительно которых эксперт-бухгалтер даёт заключение на основании поставленных перед ним на разрешение следователем, прокурором, судом вопросов.

*Объект судебно-бухгалтерской экспертизы* – это соответствующие закону источники сведений и носители информации, предоставляемые эксперту и подвергаемые исследованию для установления обстоятельств, входящих в предмет данной экспертизы.

*Метод судебно-бухгалтерской экспертизы* – совокупность приёмов, применяемых при экспертном исследовании хозяйственных операций и отражённых в бухгалтерском учёте и других материалах дела.

Эти приёмы можно разделить на два самостоятельных, но взаимосвязанных раздела, *объединяющих приёмы общей и частной (конкретной) методик производства судебно-бухгалтерских экспертиз.*

*Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы* является оказание содействия суду, органам дознания, следователям, прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу, путём разрешения вопросов, требующих специальных учётно-экономических знаний.

### **9.3 Права и обязанности эксперта-бухгалтера**

В процессе расследования и осуществления судебного разбирательства уголовных, гражданских и арбитражных дел разрешение некоторых вопросов требует специальных познаний в науке, технике, искусстве или ремесле. Соответственно, проведение судебно-бухгалтерской экспертизы предусматривает наличие конкретного лица, обладающего специальными учётно-экономическими знаниями.

*Эксперт-бухгалтер* – это лицо, обладающее специальными познаниями в области бухгалтерского учёта, прошедшее специальную аттестацию и привлекаемое органами расследования, судом для проведения соответствующих судебно-бухгалтерских экспертиз.

*ФЗ № 73 (ст. 12, 13, 16, 17) предусматривает определённые требования к личности эксперта* государственного экспертного учреждения, его профессиональным качествам независимо от вида экспертиз и экспертной специальности.

*К числу основных требований к личности эксперта относятся:* наличие гражданства России, высшего профессионального образования; соответствующей аттестации работника государственного судебно-экспертного учреждения.

Определение уровня профессиональной подготовки экспертов и аттестация их на право самостоятельного производства экспертиз осуществляется *экспертно-квалификационными комиссиями.*

Для аттестации экспертов образуются Центральная экспертно-квалификационная комиссия в Российском федеральном центре судебной экспертизы при Минюсте России и зональные комиссии в региональных центрах и центральных лабораториях судебной экспертизы.

Кандидат в эксперты должен знать не только бухгалтерский учёт, но и действующее законодательство по вопросам судебной экспертизы, ведомственные нормативные акты, регулирующие экспертную деятельность, теоретические основы судебной экспертизы, современные методы и методики производства экспертиз по своей экспертной специальности и владеть ими.

*Право самостоятельного производства экспертизы сроком на пять лет присваивается работникам судебно-экспертных учреждений, имеющим высшее профессиональное образование, прошедшим подготовку по конкретной экспертной специальности и обладающим специальными познаниями, которые необходимы для производства конкретных родов (видов) судебных экспертиз. При этом они получают допуск на проведение соответствующих видов экспертиз.*

*Правовое положение эксперта-бухгалтера определяется процессуальным законодательством РФ.*

#### **9.4 Назначение и производство судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам**

При расследовании преступлений и рассмотрении уголовных и гражданских дел в качестве доказательств могут использоваться бухгалтерские документы и содержащиеся в них сведения. *Доказательственное значение чаще всего приобретают сведения о наличии каких-либо отклонений в деятельности хозяйствующего субъекта. В уголовном судопроизводстве бухгалтерская экспертиза назначается в случаях, когда без применения специальных знаний в бухгалтерском учёте следователь не может разрешить возникшие по делу существенные вопросы. Такая необходимость может возникнуть на стадии как предварительного расследования, так и судебного разбирательства.*

Чаще всего она назначается при расследовании экономических и налоговых преступлений, прежде всего хищений, совершённых должностными и материально ответственными лицами, когда выводов документальной ревизии финансово-хозяйственной деятельности бывает недостаточно для доказывания.

*Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо, когда:*

- имеются противоречия между выводами ревизии и материалами уголовного дела, а также между выводами первоначальной и повторной ревизий;
- ревизор не принял к учёту предъявленные должностными и материально ответственными лицами документы;
- отсутствует документальное подтверждение выводов ревизора о недостатке, которая не дифференцирована по материально ответственным лицам;

- ревизия проведена без участия должностных и материально ответственных лиц или в неполном объёме: без освещения отдельных эпизодов преступной деятельности, использования черновых записей, изъятых у должностных лиц;
- возникло сомнение в правильности исчисления размера ущерба или когда применяемые ревизором методы определения ущерба вызывают сомнения;
- имеются обоснованные ходатайства обвиняемого по уголовному делу, оспаривающие выводы ревизии.

## **9.5 Исследование и оценка заключения эксперта-бухгалтера следователем и судом**

*Заключение эксперта-бухгалтера* – это процессуальный документ, в котором эксперт доводит свои выводы до сведения органа или лица, назначившего экспертизу. Устные ответы эксперта в ходе допроса его на следствии или в суде лишь разъясняют письменное заключение, но не могут его заменить. Все отрасли процессуального права относят заключение к числу важнейших источников доказательств (ст. 74 УПК РФ, ст. 55 ГПК РФ, ст. 64 АПК РФ, ст. 26.2 КоАП РФ).

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

*Заключение эксперта-бухгалтера в уголовном судопроизводстве составляется согласно требованиям ст. 57, 204 УПК РФ.*

Заключение должно быть *объективным и достоверным*, а изложенные в нем факты – *бесспорными*. *Главным критерием объективности и достоверности выводов эксперта* является их обоснованность первичной учётной документацией, которая подтверждает факт совершения хозяйственной операции, ставшей объектом расследования и исследования экспертизой.

*Заключение состоит из трёх частей:*

- *вводной;*
- *исследовательской*
- *заключительной (выводов).*

*Во вводной части указываются:*

- наименование экспертизы и её вид (дополнительная, повторная, комиссионная);
- дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;
- сведения об эксперте: фамилия, имя, отчество, образование, специальность, ученая степень и звание, занимаемая должность;
- даты поступления материалов на экспертизу и подписания заключения;
- основание для производства экспертизы (кем и когда вынесено постановление);
- перечень поступивших материалов;

- сведения о предупреждении эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- сведения о лицах, присутствовавших при проведении экспертизы, их процессуальное положение;
- вопросы, поставленные на разрешение эксперта.

*В исследовательской части:*

- описываются процесс исследования бухгалтерских документов, его результаты, а также даётся научное обоснование установленным фактам;
- излагаются методы и способы исследования бухгалтерских документов, применяемые в процессе производства экспертизы;
- объясняются расхождения между данными результатов исследования эксперта и ревизоров, при этом делается ссылка на соответствующие документы;
- делается ссылка на соответствующие нормативные акты (номер, дата, наименование, издавший орган, место издания постановлений, приказов, инструкций), действовавшие в исследуемый период, которыми эксперт руководствовался при разрешении поставленных вопросов;
- излагаются результаты следственных действий, если они имеют отношение к предмету экспертизы;
- при производстве повторной экспертизы указываются причины расхождения ее выводов с выводами первоначальной экспертизы.

*В заключительной части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, которые должны быть чётко сформулированы, чтобы не допускать различных толкований. Они излагаются в виде ответов на поставленные вопросы и в той последовательности, в какой эти вопросы были указаны во вводной части.*

На каждый поставленный вопрос должен быть дан ответ по существу либо указано на невозможность его решения.

*Заключение составляется в двух экземплярах: первый предъявляется в орган, назначивший экспертизу, второй остаётся в экспертном учреждении.*

*Вывод является конечной целью экспертного исследования и имеет доказательственное значение по делу.*

*Представленное заключение является самостоятельным источником доказательств. В нем эксперт высказывает лишь своё суждение о фактах, имеющих значение для дела. Однако каждое доказательство, включая заключение эксперта-бухгалтера, подлежит полной, всесторонней и объективной оценке правоприменителем с точки зрения допустимости, относимости, достоверности и достаточности для разрешения дела.*

*Получив заключение эксперта, следователь, судья тщательно изучают его и оценивают с учётом следующих обстоятельств:*

- 1) связь заключения с иными источниками доказательств;
- 2) субъективные качества эксперта-бухгалтера: теоретическая подготовка, опыт работы по специальности и другие личностные качества;

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

4) *факторы научно-методического характера*: соответствие заключения поставленным вопросам, обоснованность заключения документами, учётными записями и другими материалами, отсутствие пробелов, противоречий, ошибок в заключении; категоричность заключения (ответы на вопросы должны быть определёнными, не допускающими предположительных, взаимоисключающих толкований); логичность построения заключения, обоснованность сообщения руководителя экспертного учреждения о недостатках заключения.

*После такой оценки заключения судебно-бухгалтерского эксперта следователь, судья вправе принять одно из следующих решений:*

- признать заключение доброкачественным;
- обратить внимание эксперта на обнаруженные неточности, опечатки, счётные ошибки (указанные недостатки могут быть устранены либо самим экспертом (при его согласии), либо путем его допроса;
- назначить дополнительную либо повторную экспертизу;
- не согласиться с заключением эксперта, мотивировав свое решение в обвинительном заключении.

## **4. МЕТОДИЧЕСКИЕ РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ПОДГОТОВКЕ К ЗАНЯТИЯМ**

### **5.1 Практическое занятие 1 (ПЗ-1). Предмет, методология и правовая основа «Судебной бухгалтерии»**

При подготовке к вопросам акцентировать внимание необходимо на ключевых моментах и более сложных из них для лучшего запоминания.

При изучении данной темы студент должен освоить понятия предмета, методов и задач судебной бухгалтерии, а также усвоить правовую основу судебной бухгалтерии, её структуру и значение в подготовке юристов. Далее следует изучить взаимосвязь судебной бухгалтерии с другими дисциплинами.

### **4.2 Практическое занятие 2 (ПЗ-2). Система и организация бухгалтерского учёта и отчётности в Российской Федерации**

При подготовке к вопросам акцентировать внимание необходимо на ключевых моментах и более сложных из них для лучшего запоминания.

При изучении данной темы студент должен изучить функции бухгалтерского учета и требования по ведению бухгалтерского учета, а также организацию бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации. Далее следует усвоить организацию контрольной службы государства.

### **4.3 Практическое занятие 3 (ПЗ-3). Основы бухгалтерского учёта. Предмет и метод бухгалтерского учёта**

При подготовке к вопросам акцентировать внимание необходимо на ключевых моментах и более сложных из них для лучшего запоминания.

При изучении данной темы студент должен освоить предмет и метод бухгалтерского учёта, а также бухгалтерский баланс в хозяйственной деятельности и его значение в юридической практике. Следует изучить счета бухгалтерского учёта, их понятие и виды. Далее усвоить обобщение данных бухгалтерского учёта. Изучить понятие двойная записи, синтетического и аналитического учёта.