

ФЕДЕРАЛЬНОЕ ГОСУДАРСТВЕННОЕ КАЗЕННОЕ
ОБРАЗОВАТЕЛЬНОЕ УЧРЕЖДЕНИЕ ВЫСШЕГО ОБРАЗОВАНИЯ
«УФИМСКИЙ ЮРИДИЧЕСКИЙ ИНСТИТУТ
МИНИСТЕРСТВА ВНУТРЕННИХ ДЕЛ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»

Р. Р. Субхангулов, А. Р. Нугуманов

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Учебное пособие

Уфа 2021

УДК 657.6:343.148.5(470)(075.8)
ББК 65.052.2(2Рос)я73-1+67.535(2Рос) я73-1
С89

*Рекомендовано к опубликованию
редакционно-издательским советом Уфимского ЮИ МВД России*

Рецензенты:

доктор экономических наук, доцент О. Г. Шмелева
(Казанский юридический институт МВД России);
кандидат технических наук, доцент Е. С. Стаурский
(Омская академия МВД России)

Субхангулов, Р. Р.

С89 Судебная бухгалтерия : учебное пособие / Р. Р. Субхангулов,
А. Р. Нугуманов. – Уфа : Уфимский ЮИ МВД России, 2021. –
48 с. – Текст : непосредственный.

ISBN 978-5-7247-1100-5

Учебное пособие содержит учебный материал, отражающий основные институты судебной бухгалтерии с применением схем, таблиц и иных графических форм наглядного отображения информации.

Предназначено для обучающихся образовательных организаций МВД России.

УДК 657.6:343.148.5(470)(075.8)
ББК 65.052.2(2Рос)я73-1+67.535(2Рос) я73-1

ISBN 978-5-7247-1100-5

© Субхангулов Р. Р., 2021
© Нугуманов А. Р., 2021
© Уфимский ЮИ МВД России, 2021

ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ	4
РАЗДЕЛ 1. СИСТЕМА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА.....	5
§ 1. Понятие, предмет и метод судебной бухгалтерии.....	5
§ 2. Организация ведения бухгалтерского учета.....	7
§ 3. Объекты и методы бухгалтерского учета.....	11
РАЗДЕЛ 2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕН- НЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ.....	15
§ 1. Бухгалтерский документ.....	15
§ 2. Классификация бухгалтерских документов.....	20
§ 3. Приемы исследования документальных данных при выявлении следов экономических и налоговых преступлений.....	22
§ 4. Содержание бухгалтерского баланса и влияние объектов учета на способы совершения преступления.....	25
§ 5. Счета бухгалтерского учета и контрольные равенства учетного процесса.....	29
РАЗДЕЛ 3. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ В ДЕЯТЕЛЬНО- СТИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ.....	33
§ 1. Понятие инвентаризации, порядок ее проведения.....	33
§ 2. Способы искажения результатов инвентаризации.....	35
РАЗДЕЛ 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК И РЕВИЗИЙ ПО ИНИЦИАТИВЕ КОНТРОЛИРУЮЩИХ И ПРАВООХРАНИ- ТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ.....	37
§ 1. Документально-бухгалтерская ревизия.....	37
§ 2. Формы использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и раскрытии преступлений.....	40
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	45
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	46

ВВЕДЕНИЕ

Современная правоприменительная практика свидетельствует о том, что важной частью профессиональной компетенции юриста, в том числе и работников правоохранительных органов, является экономико-правовые знания, умение полно и правильно их применять для защиты интересов личности, организаций, государства и общества. Появление новых форм хозяйственной деятельности, оборота материальных ценностей и их бухгалтерского и налогового учетов вызывают необходимость обновления экономических знаний в области судебной бухгалтерии.

В учебном пособии «Судебная бухгалтерия» с помощью схем, таблиц и иных графических форм наглядного отображения информации раскрыты основные институты судебной бухгалтерии, в том числе теоретические и научные основы системы и организации бухгалтерского учета, порядок проведения инвентаризации, проверок и ревизий в субъектах экономической деятельности по инициативе правоохранительных органов, формы использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и раскрытии преступлений.

Целью изучения учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия» обучающимися юридических специальностей является формирование знаний, умений и начальных практических навыков использования бухгалтерской, а также иной экономической информации в будущей профессиональной деятельности при раскрытии и расследовании преступлений и изобличению виновных лиц.

Учебное пособие «Судебная бухгалтерия» должно помочь обучаемым в достижении указанной цели, способствуя реализации следующих задач:

- анализ основных положений бухгалтерского учета;
- анализ правовых и организационных основы ведения бухгалтерского учета в субъектах экономической деятельности;
- раскрытие общих условий привлечения лиц, обладающих специальными экономическими знаниями к проверкам данных бухгалтерского учета;
- исследование организационных и методологических вопросов назначения специальных видов экономических экспертиз.

С учетом того, что основную информацию человек получает благодаря зрительной памяти, схемы должны способствовать более эффективному запоминанию курса «Судебная бухгалтерия».

РАЗДЕЛ 1. СИСТЕМА И ОРГАНИЗАЦИЯ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

§ 1. Понятие, предмет и метод судебной бухгалтерии

Судебная бухгалтерия в учебной литературе рассматривается как учебная дисциплина и область научных знаний.

Учебная дисциплина «Судебная бухгалтерия» определена как комплексная экономико-правовая дисциплина, сформировавшаяся в результате интеграции экономических и правовых знаний, адаптированных к потребностям юридической практики¹.

Е. В. Попаденко определяет судебную бухгалтерию как специальную юридическую дисциплину и комплексную область прикладных «пограничных» знаний, возникшую в результате межнаучной интеграции на стыке теории бухгалтерского учета и юриспруденции².

Судебная бухгалтерия в первую очередь экономическая дисциплина, основанная на теории бухгалтерского учета с дальнейшей интеграцией данных знаний в юридическую плоскость, которая входит в структуру образовательных программ по подготовке юристов для правоохранительных органов в целях получения ими базовых знаний о системе и организации финансового и бухгалтерского учетов в Российской Федерации, порядке и методике проведения бухгалтерских ревизий и экспертиз. Данные знания расширяют возможности работников следствия, дознания и оперативных подразделений по выявлению, раскрытию и расследованию экономических преступлений.

Судебная бухгалтерия тесно взаимосвязана с другими дисциплинами правового и экономического блока.

¹ См.: Сорокотягин И. Н. Судебная бухгалтерия : учебник для вузов / И. Н. Сорокотягин, Л. К. Безукладникова, Д. А. Сорокотягина; под ред. И. Н. Сорокотягина. – 2-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – С. 14. – Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/449827> (дата обращения: 11.02.2021); Дубонос Е. С. Судебная бухгалтерия : учебное пособие для вузов / Е. С. Дубонос. – 4-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – С. 11. – Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/449774> (дата обращения: 11.02.2021).

² Попаденко Е. В. Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для вузов / Е. В. Попаденко. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – С. 7. – Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/452710> (дата обращения: 11.02.2021).



Как область научных знаний судебная бухгалтерия представляет собой науку о закономерностях возникновения следов экономических преступлений, а также приемах и способах их обнаружения и использования в правоохранительной деятельности¹.

¹ Судебная бухгалтерия : учебное пособие / Е. В. Чиненов, С. С. Воронов, А. М. Журбенко [и др.]. – Белгород : БелЮИ МВД России имени И. Д. Путилина, 2019. С. 5.

Предмет судебной бухгалтерии тесно связан с предметом бухгалтерского учета, но имеет свои отличия.

Предмет бухгалтерского учета – учетный процесс как вид профессиональной деятельности в управленческой сфере, закономерности формирования информации об экономической деятельности хозяйствующего субъекта, а также закономерности применения полученных данных в целях совершенствования системы управления.

Предметом судебной бухгалтерии являются негативные изменения в системе экономической информации, вызванные различными правонарушениями, а также комплекс специальных бухгалтерских и экономических знаний, используемых при выявлении и расследовании преступлений экономической направленности. Таким образом, бухгалтерский учет в совокупности с иными видами экономического учета хозяйственной деятельности являются предметом судебной бухгалтерии в случае возникновения в них негативных изменений, вызванных различными правонарушениями.

Метод судебной бухгалтерии – это совокупность приемов, применяемых для выявления признаков экономических преступлений, отраженных в источниках учетной информации, для их последующего использования в правоприменительной деятельности.

Задачи учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия»:

- формирование устойчивого профессионального интереса к раскрытию и доказыванию преступлений с использованием учетно-экономической информации;
- выработка потребности у обучающихся в постоянном совершенствовании и обновлении собственных специальных экономических знаний, полученных в процессе обучения по данной дисциплине;
- раскрытие содержания судебной бухгалтерии, сущности ее методологии, принципов построения разрабатываемых в ней частных методик и поисковых приемов, роли этих предметных знаний в профессиональной деятельности сотрудников правоохранительных органов;
- выработка интеллектуальных навыков использования разработанных в судебной бухгалтерии теоретических положений, приемов и методик в предстоящей практической деятельности.

§ 2. Организация ведения бухгалтерского учета

Бухгалтерский учет представляет собой формирование документированной систематизированной информации о фактах хозяйственной жизни, активах, обязательствах, источниках финансирования деятельности, доходах, расходах экономического субъекта и иных объектов, в соответствии с требованиями, установленными Федеральным законом № 402-ФЗ «О бух-

галтерском учете» (далее – Федеральный закон № 402-ФЗ), и составление на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности¹.

Введение бухгалтерского учета обязательно для экономических субъектов, к которым относятся:

- коммерческие и некоммерческие организации (юридические лица, преследующие извлечение прибыли в качестве основной цели своей деятельности (коммерческие организации) либо не имеющие извлечение прибыли в качестве такой цели и не распределяющие полученную прибыль между участниками (некоммерческие организации));
- государственные органы, органы местного самоуправления, органы управления государственными внебюджетными фондами Российской Федерации и территориальными государственными внебюджетными фондами;
- Центральный банк Российской Федерации;
- индивидуальные предприниматели, а также адвокаты, учредившие адвокатские кабинеты, нотариусы и иные лица, занимающиеся частной практикой;
- находящиеся на территории Российской Федерации филиалы, представительства и иные структурные подразделения организаций, созданных в соответствии с законодательством иностранных государств, международные организации, их филиалы и представительства, находящиеся на территории Российской Федерации, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Бухгалтерский учет в соответствии Федеральным законом № 402-ФЗ могут не вести:

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

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

¹ О бухгалтерском учете : федер. закон Рос. Федерации от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 22 ноября 2011 г. : одобрен Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 29 ноября 2011 г. // Российская газета. – 2011. – 9 декабря.

налогообложения в порядке, установленном указанным законодательством.

Бухгалтерский учет ведется непрерывно с даты государственной регистрации до даты прекращения деятельности в результате реорганизации или ликвидации. Моментом государственной регистрации признается внесение регистрирующим органом соответствующей записи в государственный реестр. Ликвидация юридического лица считается завершённой, а юридическое лицо – прекратившим свою деятельность после внесения об этом записи в единый государственный реестр юридических лиц. Регистрирующий орган публикует информацию о ликвидации юридического лица¹.

Субъекты малого предпринимательства, некоммерческие организации и организации, получившие статус участников проекта по осуществлению исследований, разработок и коммерциализации их результатов в соответствии с Федеральным законом от 28 сентября 2010 года № 244-ФЗ «Об инновационном центре «Сколково» могут применять упрощенную систему ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность за исключением: организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность которых подлежит обязательному аудиту в соответствии с законодательством Российской Федерации; жилищных и жилищно-строительных кооперативов; кредитных потребительских кооперативов (включая сельскохозяйственные кредитные потребительские кооперативы) и иных установленных законом субъектов экономической деятельности;

Ведение бухгалтерского учета и хранение документов бухгалтерского учета организуются руководителем экономического субъекта. Он обязан возложить ответственность за ведение на главного бухгалтера или иное должностное лицо этого субъекта, либо заключить договор об оказании услуг по ведению бухгалтерского учета. Организация ведения бухгалтерского учета в упрощенной системе имеет свои особенности. В таких организациях руководитель экономического субъекта может принять ведение бухгалтерского учета на себя. Индивидуальный предприниматель и лицо, занимающееся частной практикой, также имеют право самостоятельной организации ведения бухгалтерского учета и хранения документов бухгалтерского учета.

¹О государственной регистрации юридических лиц и индивидуальных предпринимателей Федеральный закон от 8 августа 2001 г. № 129-ФЗ (ред. от 31 июля 2020 г.) : принят Гос. Думой Федер. Собр. Рос. Федерации 13 июля 2001 г. : одобрен Советом Федерации Федер. Собр. Рос. Федерации 20 июля 2001 г. // Российская газета. – 2001. – 10 августа.

Важным документом, определяющим способ ведения бухгалтерского учета в организации, является учетная политика. Экономический субъект самостоятельно формирует свою учетную политику, руководствуясь законодательством Российской Федерации о бухгалтерском учете, федеральными и отраслевыми стандартами. При формировании учетной политики в отношении конкретного объекта бухгалтерского учета выбирается способ ведения бухгалтерского учета из способов, допускаемых федеральными стандартами. Например, управленческие (общехозяйственные) расходы могут включаться в себестоимость продукции (работ, услуг), т. е. списываться в дебет счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» либо в качестве условно-постоянных относиться на себестоимость продаж того отчетного периода, в котором они возникли. Учетная политика должна определять конкретный способ списания подобных расходов.

Учетная политика организации формируется главным бухгалтером или иным лицом, на которое в соответствии с законодательством Российской Федерации возложено ведение бухгалтерского учета организации и утверждается руководителем организации.

При этом утверждаются:

- рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухгалтерского учета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, регистров бухгалтерского учета, а также документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- способы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля за хозяйственными операциями;
- другие решения, необходимые для организации бухгалтерского учета¹.

Организация выбирает способы ведения бухгалтерского учета независимо от выбора способов ведения бухгалтерского учета другими организациями. В случае если основное общество утверждает свои стандарты бухгалтерского учета, обязательные к применению его дочерним обще-

¹Об утверждении положений по бухгалтерскому учету : приказ Минфина России от 06.10.2008 № 106н (ред. от 07.02.2020). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

ством, то такое дочернее общество выбирает способы ведения бухгалтерского учета исходя из указанных стандартов.

К принципам регулирования бухгалтерского учета относят:

- соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
- единство системы требований к бухгалтерскому учету;
- упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм некоммерческих организаций;
- применение международных стандартов как основы разработки федеральных и отраслевых стандартов;
- обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;
- недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Таким образом, бухгалтерский учет является обязательным практически для всех субъектов экономической деятельности, правовым основанием введения которого являются международные стандарты, федеральные и отраслевые стандарты ее ведения, нормативные правовые акты Российской Федерации. Представляя массив информации о хозяйственной деятельности организации, бухгалтерский учет закономерно занимает одно из важнейших мест в системе источников доказательств по уголовным делам.

§ 3. Объекты и методы бухгалтерского учета

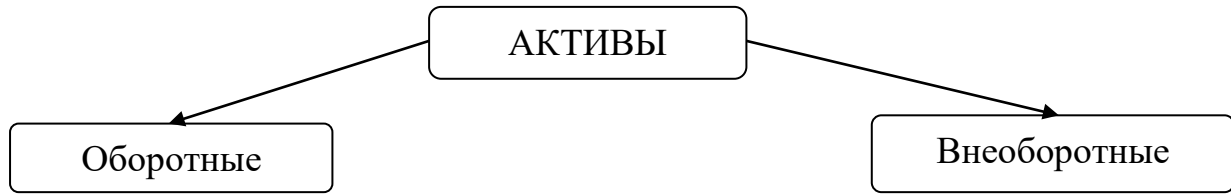
К объектам бухгалтерского учета в соответствии со ст. 5 Федерального закона № 402-ФЗ относят:

- 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.

Факты хозяйственной жизни – это любые операции, сделки, события, которые оказывают или способны оказать влияние на финансовое положение

ние экономического субъекта, финансовый результат его деятельности и или движение денежных средств.

Активы субъекта хозяйственной деятельности подразделяются на оборотные и внеоборотные.



Оборотные активы – активы, потребляемые в процессе деятельности или приобретенные для перепродажи: сырье, материалы, товары, незавершенное производство. Сюда же относят деньги, ликвидные ценные бумаги и дебиторскую задолженность. В бухгалтерском балансе соответствует строке 1200¹.

Внеоборотные активы – активы, используемые в течение длительного времени: основные средства, нематериальные активы, акции и доли в других организациях. Сюда же относят авансы, выданные поставщикам основных средств, нематериальных активов. Внеоборотные активы имеют срок использования более одного года, в бухгалтерском балансе учитываются в строке 1100².

К обязательствам относят собственные источники образования активов предприятия (например, уставной капитал), а также обязательства перед другими посторонними организациями (например, перед поставщиками, банками, рабочим персоналом по выплате заработной платы, перед налоговыми органами по выплате налогов).

Федеральный закон № 402-ФЗ не содержит определения источников финансирования его деятельности, в теории бухгалтерского учета под такими источниками понимаются все источники, за исключением обязательств.

Доходами организации признается увеличение экономических выгод в результате поступления активов (денежных средств, иного имущества) и (или) погашения обязательств, приводящее к увеличению капитала этой организации, за исключением вкладов участников (собственников имущества)³. Не признаются доходами организации поступления от других юридических и физических лиц: сумм налога на добавленную стоимость, акци-

¹ Типовая ситуация : Финансовый анализ : базовые понятия и коэффициенты : Издательство «Главная книга». Доступ из справ.-правовой системы «Консультант-Плюс».

² Там же.

³ Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Доходы организации» ПБУ 9/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 32н (ред. от 06.04.2015). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

зов, налога с продаж, экспортных пошлин и иных аналогичных обязательных платежей; по договорам комиссии, агентским и иным аналогичным договорам в пользу комитента, принципала и т. п.; в порядке предварительной оплаты продукции, товаров, работ, услуг; авансов в счет оплаты продукции, товаров, работ, услуг; задатка; в залог, если договором предусмотрена передача заложенного имущества залогодержателю; в погашение кредита, займа, предоставленного заемщику.

Расходами организации признается уменьшение экономических выгод в результате выбытия активов (денежных средств, иного имущества) и (или) возникновения обязательств, приводящее к уменьшению капитала этой организации, за исключением уменьшения вкладов по решению участников (собственников имущества)¹. Расходами по обычным видам деятельности являются расходы, связанные с изготовлением продукции и продажей продукции, приобретением и продажей товаров. Такими расходами также считаются расходы, осуществление которых связано с выполнением работ, оказанием услуг.

Иные объекты учета могут возникнуть, если они прямо не предусмотрены в бухгалтерском учете, но установлены федеральными стандартами.

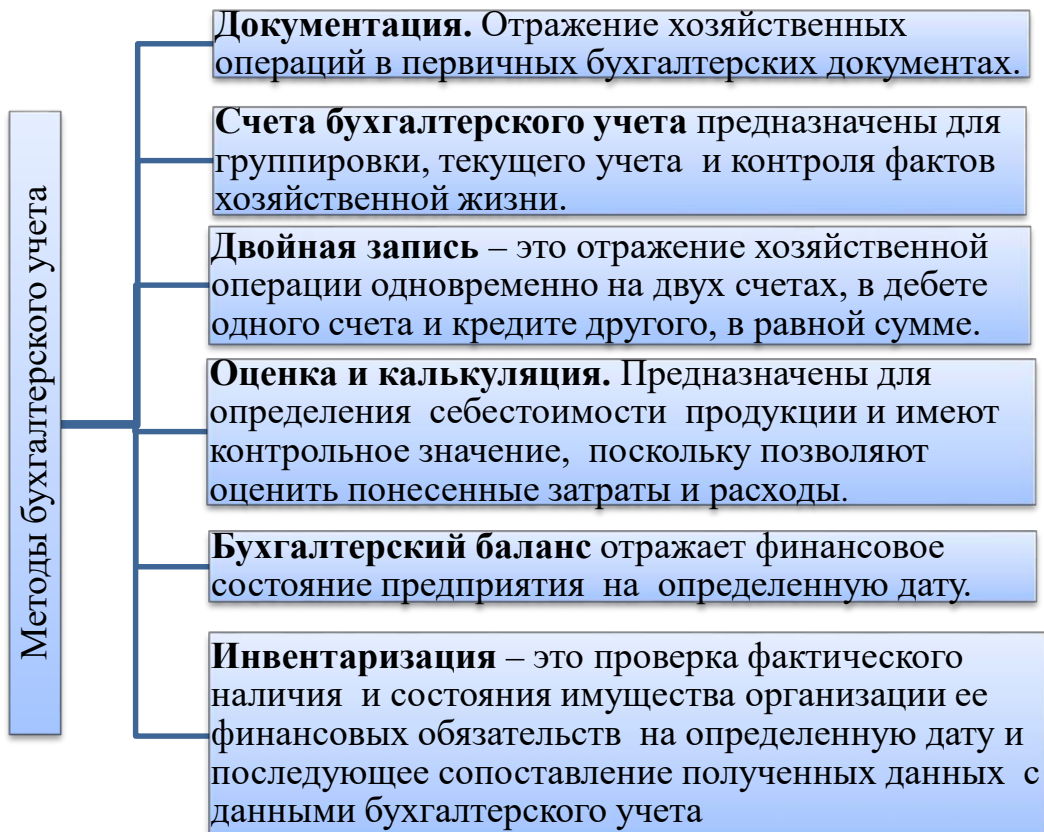
Следует отметить тесную взаимосвязь категорий и понятий бухгалтерского учета с налоговым законодательством. Введение бухгалтерского учета в первую очередь организована в целях налогообложения. В некоторых случаях для понимания объектов бухгалтерского учета нужно обращаться к налоговому законодательству. Например, статья 248 Налогового кодекса РФ «Порядок определения доходов»².

Методы бухгалтерского учета определяют способы ее ведения. К методам бухгалтерского учета относят:

- документацию;
- счета бухгалтерского учета;
- двойную запись;
- оценку;
- калькуляцию;
- бухгалтерский баланс;
- инвентаризацию.

¹Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Расходы организации» ПБУ 10/99 : приказ Минфина России от 06.05.1999 № 33н (ред. от 06.04.2015). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

² Налоговый кодекс Российской Федерации (часть вторая) : федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



Методы бухгалтерского учета тесно взаимосвязаны между собой. Эффективность криминалистического анализа сведений бухгалтерского учета достигается комплексным использованием всех ее методов.

РАЗДЕЛ 2. ДОКУМЕНТАЛЬНОЕ ОФОРМЛЕНИЕ ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ И ЕГО ВЛИЯНИЕ НА СПОСОБЫ СОВЕРШЕНИЯ ПРЕСТУПЛЕНИЙ

§ 1. Бухгалтерский документ

Документальное оформление хозяйственных операций является одним из этапов учетного процесса, субъектом экономической деятельности.

Бухгалтерский документ – письменное свидетельство законности и реальности совершенной хозяйственной операции, являющееся средством ее юридического оформления. Документ (лат. documentum – доказательство) является основой построения всей системы бухгалтерского учета.



В соответствии с ч.1 ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ каждый факт хозяйственной жизни подлежит оформлению первичным учетным документом. Не допускается принятие к бухгалтерскому учету документов, которыми оформляются не имевшие места факты хозяйственной жизни, в том числе лежащие в основе мнимых и притворных сделок. Таким

образом, первичными учетными документами оформляются только факты хозяйственной жизни экономического субъекта.

Реквизиты первичных учетных документов – это сведения, обеспечивающие правильное отражение операции и юридически доказательную силу

**Обязательные реквизиты первичных учетных документов
(ст. 9 Федерального закона № 402-ФЗ)**

- 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 ее оформление;
- 7) подписи указанных лиц, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц

Мнимость и притворность сделок определяет гражданское законодательство. Мнимая сделка, то есть сделка, совершенная лишь для вида, без намерения создать соответствующие ей правовые последствия, ничтожна. Притворная сделка, то есть сделка, которая совершена с целью прикрыть другую сделку, в том числе сделку на иных условиях, ничтожна. К сделке, которую стороны действительно имели в виду, с учетом существа и содержания сделки применяются относящиеся к ней правила¹.

Каждый субъект экономической деятельности определяет формы первичных учетных документов, используемых для ведения бухгалтерского учета. Данные формы определяет руководитель экономического субъекта по представлению должностного лица, на которое возложено ведение бухгалтерского учета.

¹ Гражданский кодекс Российской Федерации (часть первая) : федеральный закон от 30.11.1994 № 51-ФЗ. Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».



К первичным учетным документам можно отнести:

- накладные (на внутреннее перемещение, отпуск на сторону);
- акты (приема, передачи, списания, замены и др.);
- требования (на отпуск материалов, платежное требование);
- ордера (приходный, расходный кассовый);
- поручения (платежное, сводно-платежное);
- счета (счет-фактура, лицевой счет и др.);
- отчеты (авансовый и др.) и пр.

Все первичные учетные документы имеют свои унифицированные формы. Например, унифицированные формы первичной учетной документации по учету операций в общественном питании утверждены Постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132, унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения утверждены Постановлением Госкомстата РФ от 9 августа 1999 г. № 66. В тоже время субъекты экономической деятельности могут разработать и применять собственные унифицированные формы первичной учетной документации, которые должны быть утверждены в составе учетной политики.

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, регистрация мнимых и притворных объектов бухгалтерского учета в регистрах бухгалтерского учета. Под мнимым объектом бухгалтерского учета понимается не-

существующий объект, отраженный в бухгалтерском учете лишь для вида (в том числе неосуществленные расходы, несуществующие обязательства, не имевшие места факты хозяйственной жизни), под притворным объектом бухгалтерского учета понимается объект, отраженный в бухгалтерском учете вместо другого объекта с целью прикрыть его (в том числе притворные сделки). Не являются мнимыми объектами бухгалтерского учета резервы, фонды, предусмотренные законодательством Российской Федерации, и расходы на их создание.

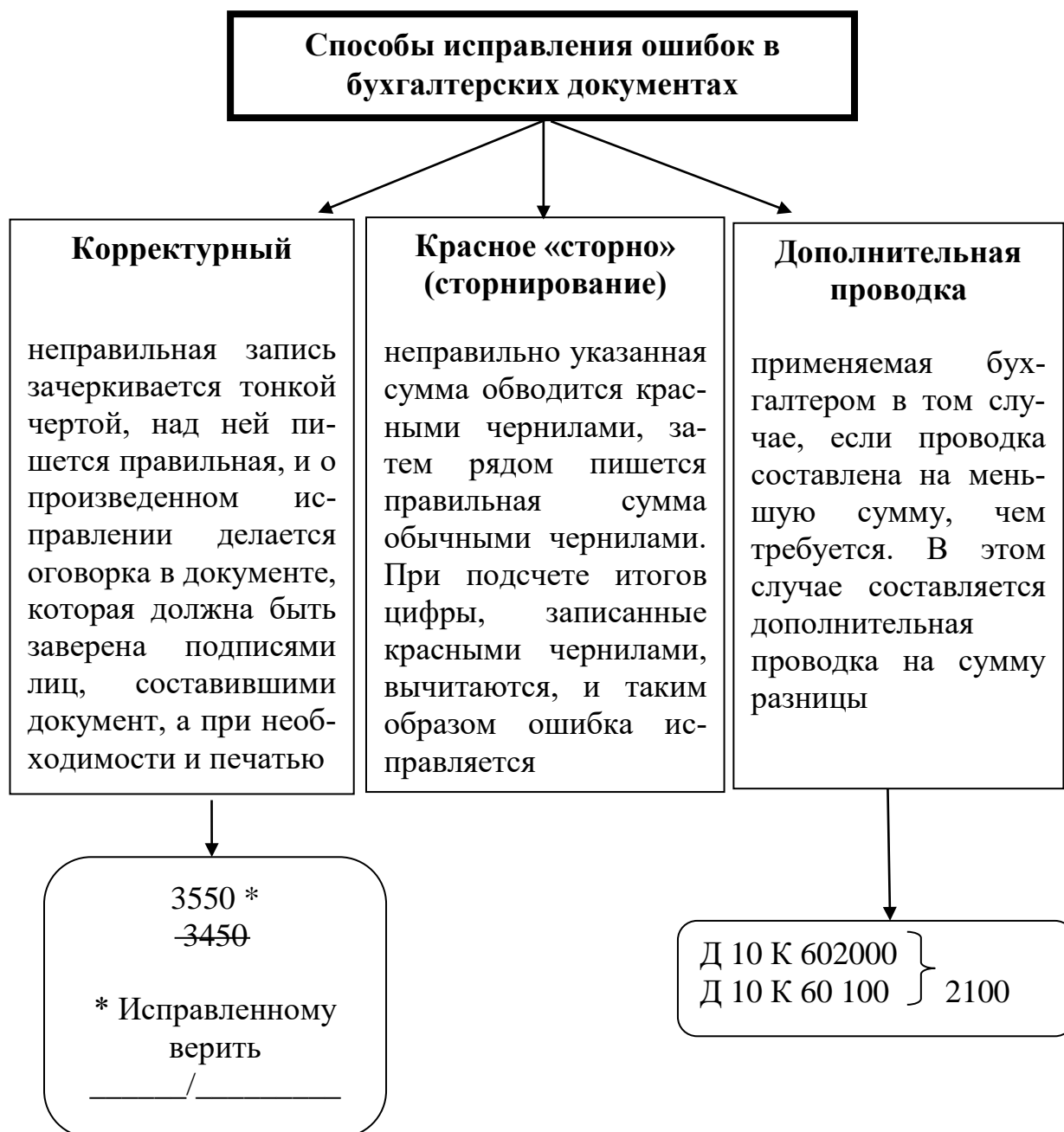


В первичных учетных документах допускаются исправления, если иное не установлено федеральными законами. Ошибки, допущенные в бухгалтерских документах, подлежат исправлению, в соответствии с установленными правилами исправления. В регистре бухгалтерского учета не допускаются исправления, не санкционированные 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.

Например, может понадобиться внести изменения, если ошибка стала результатом:

- недопонимания сотрудником применения нормативных и законодательных актов, касающихся бухгалтерского учета;
- погрешностей при расчете, когда неправильно сделаны вычисления;

- элементарной описки (например, вместо необходимости указания итоговой суммы 2000, бухгалтер машинально указал 20 000);
- использования недостоверной информации на момент подготовки отчета;
- безответственности работника бухгалтерии.



Исправление в первичном учетном документе должно содержать дату исправления, а также подписи лиц, составивших документ, в котором произведено исправление, с указанием их фамилий и инициалов либо иных реквизитов, необходимых для идентификации этих лиц.

§ 2. Классификация бухгалтерских документов

Все бухгалтерские документы можно классифицировать по различным основаниям.

1. По назначению различают документы – распорядительные, исполнительные, а также документы учетного оформления.

Распорядительные содержат задание на выполнение хозяйственной операции, исполнительные – сам факт ее совершения. Различают еще комбинированные, или распорядительно-исполнительные документы, которые вначале выступают в качестве распорядительных, а затем становятся исполнительными (например, расходный кассовый ордер в момент поступления из бухгалтерии в кассу является распорядительным документом, а после получения по нему денег соответствующим лицом – документом исполнительным). После включения расходного ордера в кассовый отчет, он становится документом учетного характера.

2. По месту возникновения документы (или по отношению к организации) различают на внешние (поступившие из других организаций) и внутренние (составленные на данном предприятии). Различие документов по месту возникновения всегда принимается в расчет при выборе способа их проверки с точки зрения соответствия фактически выполненным хозяйственным операциям.

3. По объему содержания документы подразделяются на первичные – непосредственно отражающие операции (например, требование на отпуск материалов), и сводные – составленные на основе первичных (материальный отчет по складу).

Это деление имеет большой практический интерес. Оно показывает сущность связи между первичными и сводными документами, которую необходимо учитывать при поиске следов преступлений. Сводные документы должны отражать параметры хозяйственной операции, отраженной в первичной бухгалтерской документации (дату, наименование хозяйственной операции, ее сумму).

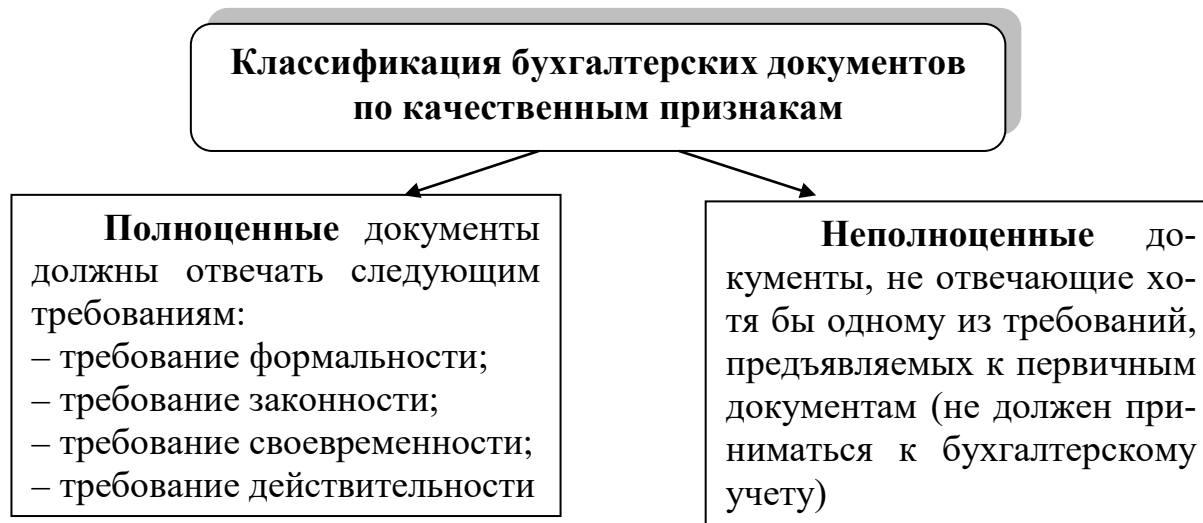
4. По числу учитываемых позиций документы могут быть однострочными и многострочными. Однострочные документы содержат одну четную позицию. Многострочные документы содержат две учетные позиции и более (платежная ведомость).

5. По содержанию хозяйственных операций документы делятся на материальные, денежные и расчетные. Материальные документы служат для оформления операций по движению товарно-материальных ценностей (акт приемки-передачи основных средств).

Денежные документы предназначены для оформления операций с наличными и безналичными денежными средствами предприятия (приходно-кассовый ордер). Расчетные документы используются для оформле-

ния расчетных взаимоотношений предприятия со своими контрагентами по внешним обязательствам (акты сверки и пр.)¹.

С позиции наличия или отсутствия преступных искажений в бухгалтерских документах выделяют классификацию документов по качественным признакам.



К неполноценным документам относят документы, составленные с нарушением правил оформления, отражающие незаконные по своему содержанию операции либо отражающие операции, которые в действительности не были совершены.

Неправильно оформленные (не соответствуют требованию к порядку оформления):

- документы, в которых отсутствуют необходимые реквизиты;
- документы, имеющие лишние реквизиты;
- документы с ненадлежащими реквизитами;
- документы, в которых имеются противоречащие между собой реквизиты;
- документы, составленные на бланках неустановленной формы;
- документы, в которых имеется логическое несоответствие в содержании хозяйственной операции

Документами, отражающими незаконные по своему содержанию хозяйственные операции, могут быть документы, составленные с нарушением действующих законов, подзаконных нормативных правовых актов и

¹ Бухгалтерский учет [Электронный ресурс] : учеб. пособие / сост. Н. Н. Калинина. – Электрон.дан. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2018. – 1 электрон.опт. диск (CD-ROM). С. 112–114.

норм. (Например, документы, отражающие факт оплаты наличными денежными средствами оказанных услуг предприятием на сумму, превышающую установленную Центральным банком России в целях ограничения оборота наличных денежных средств).

К отражающим операции, которые в действительности не были совершены, относят:

- подложный документ (содержащий материальный или интеллектуальный подлог);
- частично бестоварный (безденежный) первичный документ, в котором отражена хозяйственная операция, совершенная частично;
- бестоварный (безденежный) первичный документ, в котором отражена в действительности не совершавшаяся хозяйственная операция;
- фиктивный документ – отраженный в сводном документе, несуществующий первичный документ, по которому хозяйственная операция в действительности не совершалась.

§ 3. Приемы исследования документальных данных при выявлении следов экономических и налоговых преступлений

В результате совершения преступных деяний с помощью бухгалтерских и иных учетных документов в системе бухгалтерского учета остаются сфальсифицированные данные, которые находят свое отражение в первичных учетных документах, учетных регистрах и отчетных документах. Работники ревизионных органов используют комплекс различных методов выявления несоответствий в системе бухгалтерского учета.

Приемы исследования документальных данных – это разработанные ревизионной практикой определенные способы анализа бухгалтерской и иной документации субъекта экономической деятельности. Целью такого анализа является обнаружение ошибок в ведении бухгалтерского учета, преступных искажений в учетном процессе.

Методы исследования документальных данных классифицируются по различным основаниям.





По объектам проверки методами исследования документальных данных подразделяются: 1) проверки одного бухгалтерского документа; 2) нескольких взаимосвязанных документов; 3) учетных данных, отражающих однородные операции.

К методам проверки отдельного документа относят: 1) формальную проверку документа, при которой производят внешний осмотр документа с целью анализа его формы и изучения реквизитов; 2) нормативную – изучают содержание документа с точки зрения соответствия его действующим нормативным актам, правилам и инструкциям, нормам расхода, расценкам и т. д.; 3) арифметическую – проверяют итоговые показатели, подсчитанных как по горизонтальным строчкам, так и по вертикальным графам документа.

К методам проверки взаимосвязанных документов относят: 1) встречную проверку – сопоставляют разные экземпляры одного и того

же документа; 2) взаимный контроль – сопоставляют самые разнообразные документы, прямо или косвенно отображающие одну и ту же либо взаимосвязанные хозяйственные операции.

Применение метода встречной проверки обусловлено созданием нескольких экземпляров одного документа при оформлении хозяйственных операций. Сопоставлению подвергают оригиналы данных экземпляров. Поиск экземпляров документа производят с учетом особенностей графика документооборота внутри предприятия, а также в рамках уголовного судопроизводства с помощью запросов истребования документов в сторонних предприятиях, когда экземпляр одного и того же документ может храниться в двух или более организациях. Также оперативным и следственным работникам следует учитывать, что субъект экономической деятельности определенные документы представляет в налоговые органы (например, бухгалтерский баланс, счета-фактуры при возмещении налога на добавленную стоимость), что позволяет проводить встречную проверку путем запроса документов в налоговых органах.

Частными приемами восстановления учетных записей являются восстановление количественного учета и контрольное сличение остатков. Восстановление количественного (количественно-сортового) учета может быть использовано при проведении документальной ревизии в любой отрасли экономики, но чаще всего этот метод применяется на предприятиях торговли и общественного питания (склады, оптовые базы, магазины, рестораны, столовые и т. п.). Контрольное сличение остатков применяют при выявлении хищений на предприятиях розничной торговли и общественного питания в том случае, когда нельзя применить метод восстановления количественного учета¹.

В дополнение к приемам исследования документальных данных работниками правоохранительных, контрольных и ревизионных органов применяются методы фактической проверки.

¹ Использование специальных бухгалтерских познаний в юридической практике [Электронный ресурс] : курс лекций / сост. Н. Н. Калинина. – Электрон. дан. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). С. 48–49.

Методы фактической проверки хозяйственных операций

Инвентаризация (сплошная или выборочная)

Проверка фактического наличия ценностей, зафиксированных в приходно-расходных документах и материалах инвентаризации

Контрольный обмер (проверяется соответствием объема выполненных работ по документам фактическому при обмере)

Контрольная проверка – проверка качества проведенной инвентаризации

Контрольный запуск сырья – проверяется соответствие отраженных в документах данных о количестве использованного сырья результатам пробного запуска

Исследование весоизмерительных приборов

Исследование качества товаров (изучение специалистом-технологом внешнего вида товара), сырья

Получение письменных справок от различных предприятий по поводу проверяемой хозяйственной операции или содержания проверяемых документов

Получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ либо принимавших участие в совершении хозяйственных операций

§ 4. Содержание бухгалтерского баланса и влияние объектов учета на способы совершения преступления

Бухгалтерский баланс предприятия представляет способ экономической группировки, обобщения в денежной форме имущества по его составу.

ву, размещению и источникам его формирования на 1-е число квартала, года.

Бухгалтерский баланс и отчет о финансовых результатах и приложения к ним составляют годовую бухгалтерскую (финансовую) отчетность организации. Форма бухгалтерского баланса утверждена приказом Минфина России от 02.07.2010 № 66н¹.

Структурно бухгалтерский баланс включает в себя обобщенные сведения об активах и пассивах предприятия на определенный момент времени.

БУХГАЛТЕРСКИЙ БАЛАНС	
АКТИВ	ПАССИВ
Раздел I. Внеоборотные активы	Раздел III. Капитал и резервы (собственные средства)
Раздел II. Оборотные активы	Раздел IV. Долгосрочные обязательства (привлеченные средства)
	Раздел V. Краткосрочные обязательства (привлеченные средства)

Бухгалтерский баланс должен характеризовать финансовое положение организации по состоянию на отчетную дату, в котором активы и обязательства должны представляться с подразделением в зависимости от срока обращения (погашения) на краткосрочные и долгосрочные. Активы и обязательства представляются как краткосрочные, если срок обращения (погашения) по ним не более 12 месяцев после отчетной даты или продолжительности операционного цикла, если он превышает 12 месяцев. Все остальные активы и обязательства представляются как долгосрочные². В активе отражаются имущество и средства, которыми располагает предприятие на момент составления баланса, а в пассиве – источники формирования этих средств и имущества. Разделы баланса содержат группы статей баланса и статьи баланса, например: раздел «Внеоборотные активы» содержит группу статей баланса «Запасы», которая в свою очередь состоит из статей баланса «Сырье, матери-

¹О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина России от 02.07.2010 № 66н¹ (ред. от 19.04.2019). Доступ из справоч.-правовой системы «КонсультантПлюс».

²Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) : приказ Минфина РФ от 06.07.1999 № 43н (ред. от 08.11.2010, с изм. от 29.01.2018). Доступ из справоч.-правовой системы «КонсультантПлюс».

алы и другие аналогичные ценности», «Затраты в незавершенном производстве (издержках обращения)», «Готовая продукция, товары для перепродажи и товары отгруженные», «Расходы будущих периодов».

Виды бухгалтерских балансов

годовой – в качестве заключительного в текущем году, как основание для открытия счетов

сводно-консолидируемый – объединение юридически самостоятельных балансов

заключительный составляется на первое число месяца, следующего за отчетным периодом

соединительный при слиянии двух и более хозяйствующих субъектов в одно юридическое лицо

ликвидационный составляется ликвидационной комиссией после выяснения всех претензий кредиторов

разделительный при разделении одного хозяйствующего субъекта на ряд юридических лиц

вступительный (организационный) в заново создаваемых организациях

сводный формируется при соединении отдельных заключительных балансов

Бухгалтерский баланс широко применяется в учете, в экономическом и юридическом анализе финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта для обоснования и принятия соответствующих управленческих решений.

Бухгалтерский баланс отражает имущественное состояние организации на отчетную дату, т. е. на какой-то определенный момент времени. Вместе с тем имущество и средства организации в процессе хозяйственной деятельности постоянно изменяются вследствие совершения хозяйственных и финансовых операций. Таким образом, происходит и изменение показателей статей баланса, характеризующих состояние определенных активов и пассивов предприятия. Это приводит иногда к исчезновению одних статей баланса и появлению других.

Бухгалтерский баланс как отчетный финансовый документ может быть источником доказательств в случаях:

- уклонения от уплаты налога – бухгалтерский баланс в составе отчетной финансовой документации организации отражает налоговую базу по налогу на прибыль организации;
- незаконного получения кредита – данные бухгалтерского баланса используются кредитными организациями для определения платежеспособности организации. Фальсификацией показателей бухгалтерского баланса преступники могут изменить параметры ликвидности и платежеспособности предприятия;
- фальсификации финансовых документов учета и отчетности финансовой организации в соответствии со статьей 172¹ УК РФ;
- неправомерных действий при банкротстве, преднамеренного банкротства – данные бухгалтерского баланса свидетельствуют о платежеспособности предприятия.

Все совершаемые хозяйственные операции на предприятии могут повлечь четыре вида изменений в балансе.

Типы изменений бухгалтерского баланса под влиянием хозяйственных операций



Примеры:**Изменения в активе баланса:**

– получение с расчетного счета предприятия в кассу Д 50 К 51.

Изменения в пассиве баланса:

– удержан подоходный налог с заработной платы работников Д 70 К 68.

Изменения в активе и пассиве баланса в сторону увеличения:

– получение на расчетный счет предприятия краткосрочной ссуды от коммерческого банка Д 51 К 66.

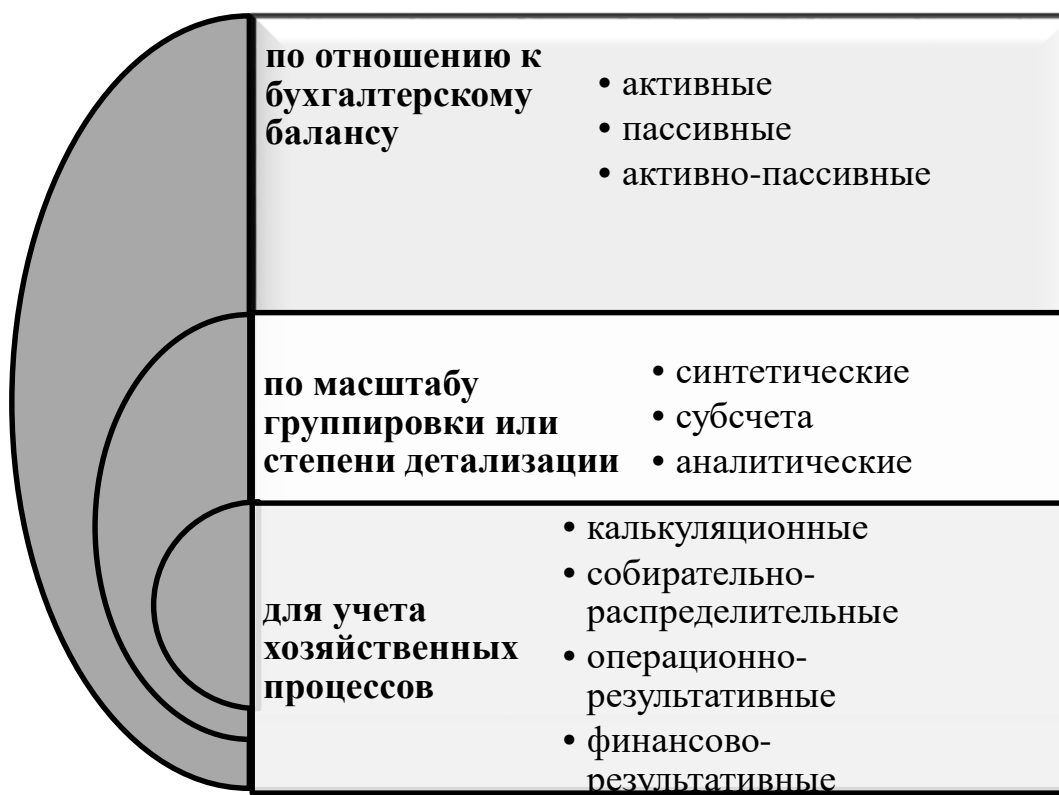
Изменения в активе и пассиве баланса в сторону уменьшения:

– погашена задолженность с расчетного счета в банке перед поставщиком Д 60 К 51.

§ 5. Счета бухгалтерского учета и контрольные равенства учетного процесса

Счета бухгалтерского учета предназначены для группировки, текущего учета и контроля средств и источников организации.

Классификация счетов бухгалтерского учета



Счет представляет собой способ группировки и текущего отражения изменений, происходящих в средствах предприятия. Отражение операций на счетах ведется в денежном измерителе.

Графически счет представляет собой таблицу Т-образной формы, левая сторона которой называется дебет¹ и обозначается буквой «Д», а правая – кредит² и обозначается буквой «К».

Активные счета – это счета бухгалтерского учета, на которых отражается наличие, состав и движение имущества предприятия (хозяйственных средств)

<i>Дебет (увеличение)</i>	<i>Кредит (уменьшение)</i>
<i>Сальдо начальное</i>	
<i>Оборот по дебету</i>	<i>Оборот по кредиту</i>
<i>Сальдо конечное</i>	

$$C_{\text{к}}^{\text{А}} = C_{\text{н}} + O_{\text{д}} - O_{\text{к}}$$

Пассивные счета – это счета бухгалтерского учета, на которых отражается наличие, состав и движение источников формирования имущества, а также обязательств

<i>Дебет (уменьшение)</i>	<i>Кредит (увеличение)</i>
	<i>Сальдо начальное</i>
<i>Оборот по дебету</i>	<i>Оборот по кредиту</i>
	<i>Сальдо конечное</i>

$$C_{\text{к}}^{\text{П}} = C_{\text{н}} + O_{\text{к}} - O_{\text{д}}$$

Активно-пассивные счета – это счета бухгалтерского учета, у которых сальдо может быть и дебетовым, и кредитовым или одновременно дебетовым и кредитовым (развернутое сальдо), то есть это такие счета, на которых одновременно отражается и имущество предприятия, и источники его формирования

¹Дебет (лат.) – «он должен».

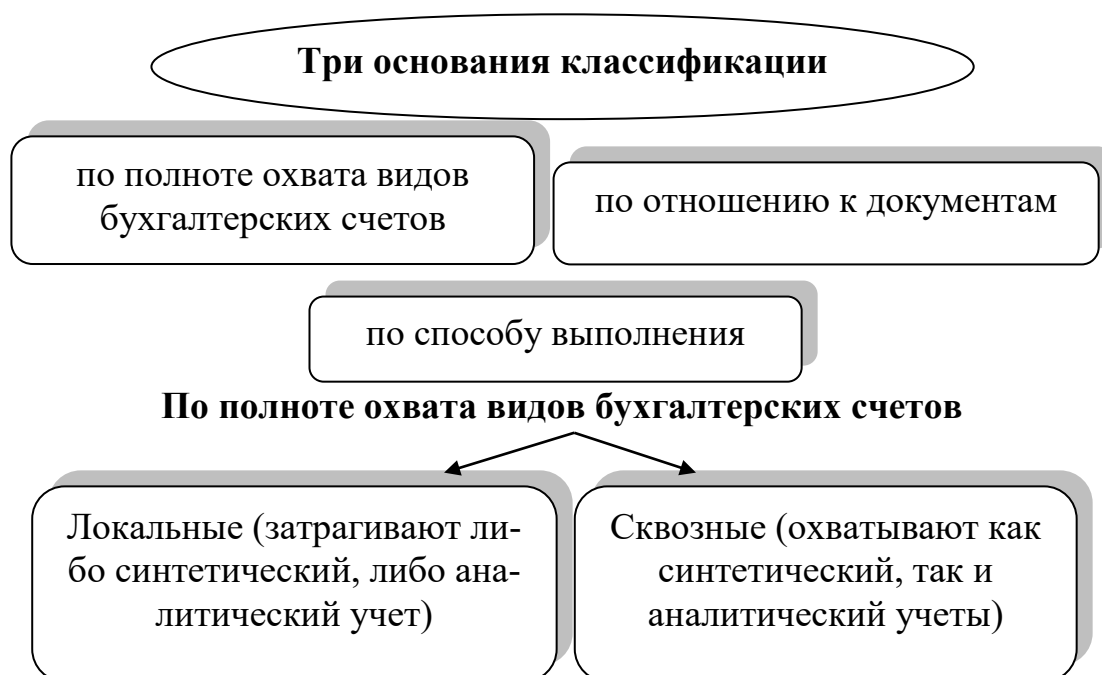
²Кредит (лат.) – «ссуда, долг».

<i>Дебет</i>	<i>Кредит</i>
<i>Сальдо начальное</i>	<i>Сальдо начальное</i>
<i>Оборот по дебету</i>	<i>Оборот по кредиту</i>
<i>Сальдо конечное</i>	<i>Сальдо конечное</i>

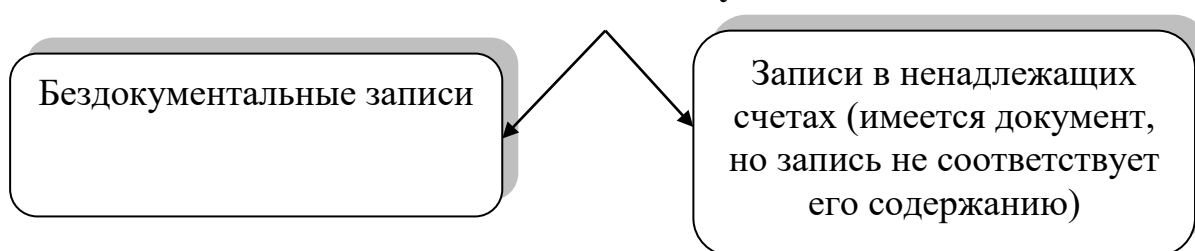
Открыть счет – это значит дать ему название и на соответствующей стороне записать начальное состояние учитываемого объекта, которое называется сальдо начальное и обозначается на счетах как «Сн». Остатки, увеличение и уменьшение учитываемых объектов отражаются на разных сторонах счета в зависимости от того, что учитывается на счете – средства или источники.

Необоснованные записи – не подтвержденные содержанием первичных документов, записи в синтетических и аналитических счетах. Могут быть следствием как случайных ошибок, допущенных работником бухгалтерии, так и результатом намеренных действий по искажению данных учета. Регистрация хозяйственных операций является прямой обязанностью лица, ведущего бухгалтерский учет. Наличие подобных ошибок в зависимости от вины сотрудника бухгалтерии может свидетельствовать о наличии состава административного правонарушения (статья 15.11 КоАП РФ) либо уголовно-наказуемого преступления как его элемент механизма совершения.

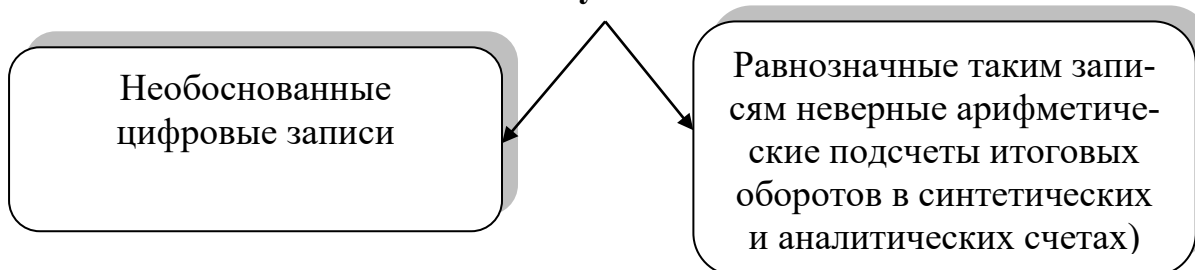
Классификация необоснованных записей



По отношению к документам



По способу выполнения



Синтетические и аналитические счета взаимосвязаны, так как на аналитических счетах отражаются те же хозяйственные операции, что и на синтетических¹. Для исключения разрыва между данными синтетического и аналитических учетов бездокументальные записи делаются одновременно на двух корреспондирующих аналитических счетах по одним и тем же синтетическим счетам. Например, с целью снижения налоговой базы по налогу на прибыль необоснованные сквозные учетные записи направлены на снижение показателя доходности предприятия (например, фактическая хозяйственная операция по продаже товаров совершена на сумму 1 250 000 рублей, а в аналитическом и синтетическом учете отражена сумма операции на сумму 900 000 рублей), либо на повышение показателя расходов предприятия (например, переведены денежные средства с расчетного счета на оплату оказанных услуг на сумму 100 000 рублей, хотя фактически данные услуги не были оказаны, либо оказаны на меньшую сумму). Бездокументальные записи приводят к разрыву синтетического и аналитического учета, если сумма выполненной операции отражается только в одном из них. В случае, если аналитический и синтетический учет ведется разными работниками предприятия, то данные факты могут свидетельствовать о наличии либо отсутствии сговора между ними. Если данные учетов по бездокументальным записям совпадают, то необходимо рассматривать версию сговора между работниками, ответственными за ведение учета.

¹ Попаденко Е. В. Судебная бухгалтерия: учебник и практикум для вузов / Е. В. Попаденко. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Издательство Юрайт, 2020. – С. 26. – Текст: электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/452710> (дата обращения: 05.04.2021).

РАЗДЕЛ 3. ИНВЕНТАРИЗАЦИЯ И ЕЕ ЗНАЧЕНИЕ В ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

§ 1. Понятие инвентаризации, порядок ее проведения

Инвентаризация представляет собой проверку фактического наличия и состояния имущества субъекта экономической деятельности ее финансовых обязательств на определенную дату и последующее сопоставление полученных данных с данными бухгалтерского учета. При инвентаризации выявляется фактическое наличие соответствующих объектов, которое сопоставляется с данными регистров бухгалтерского учета.

Основными задачами инвентаризации являются:

- контроль за сохранностью материальных ценностей и денежных средств путем сопоставления фактического наличия с данными бухгалтерского учета;
- выявление товарно-материальных ценностей, частично потерявших свое первоначальное качество, устаревших фасонов, моделей;
- выявление сверхнормативных и неиспользуемых материальных ценностей с целью последующей реализации;
- проверка соблюдения правил и условий хранения материальных ценностей и денежных средств, а также правил содержания и эксплуатации машин, оборудования и других основных средств;
- проверка реальности стоимости учтенных на балансе товарно-материальных ценностей, сумм денежных средств в кассах, на расчетном и других счетах в учреждениях банков, денежных средств в пути, дебиторской и кредиторской задолженности, незавершенного производства, расходов будущих периодов, резерва предстоящих расходов и платежей и других статей баланса.

Основные цели инвентаризации:

- выявление фактического наличия основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств, а также объемов незавершенного производства;
- сопоставление фактического наличия имущества с данными бухгалтерского учета;
- проверка полноты отражения в учете обязательств.

Классификация инвентаризаций:

1) по способу проведения:

- сплошные;
- выборочные;

2) по объему охватываемых ценностей:

- полные;
- неполные (частичные);

3) по основаниям для проведения:

- плановые;
- внеплановые.

Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его местонахождения и все виды финансовых обязательств.

Кроме того, инвентаризации подлежат производственные запасы и другие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его местонахождению и материально ответственному лицу¹.

Порядок проведения инвентаризации можно разбить на три этапа: первый – подготовительные мероприятия; второй – снятие фактических остатков; третий – выведение результатов инвентаризации.

Принципы проведения инвентаризации вытекают из положений Федерального закона № 402-ФЗ, к ним относят: комиссионность, реальность, непрерывность, действительность, внезапность, законность, обязательное участие материально-ответственного лица. Инвентаризация может производиться по инициативе правоохранительных органов, например, в рамках назначенной ревизии финансово-хозяйственной деятельности организации. Если в отношении материально ответственного лица избрана мера пресечения в виде ареста, следователь должен организовать участие данного лица в проведении инвентаризации.

Проведение инвентаризации обязательно:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (кроме имущества, инвентаризация которого проводилась не ранее 1 октября отчетного года). Инвентаризация основных средств может проводиться один раз в три года, а библиотечных фондов – один раз в пять лет;
- при смене материально ответственных лиц;
- при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;
- в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;
- при реорганизации или ликвидации организации;

¹Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств [Электронный ресурс] : приказ Минфина РФ от 13.06.1995 № 49 (ред. от 08.11.2010). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».

– в других случаях, предусмотренных законодательством Российской Федерации¹.

Результатами инвентаризации после сличения остатков могут быть: равенство – совпадение фактического и документального остатков; излишки – превышение фактического остатка над документальным, недостача – превышение документального остатка над фактическим.

§ 2. Способы искажения результатов инвентаризации

Способы сокрытия недостатков при проведении инвентаризации:

- внесение в инвентаризационную опись несуществующих товаров;
- составление бестоварных и безденежных расходных учетных документов;
- оприходование товаров с нарушением срока, то есть фактически товар в наличии, но в бухгалтерском учете отсутствует. Такой товар включается в инвентаризационную опись и может прикрывать ранее похищенный товар;
- завышение в инвентаризационной описи стоимости, проверяемых материальных ценностей;
- внесение искаженных данных в синтетические и аналитические счета бухгалтерского учета для сокрытия недостатков. Данный факт свидетельствует о наличии сговора материально-ответственного лица с работником бухгалтерии;
- фальсификация инвентаризационной описи путем исправления данных.

Работники оперативных подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции, дознаватели и следователи должны проконтролировать, чтобы при проведении инвентаризации было проверено следующее:

- заключены ли договоры о материальной ответственности между хозяйствующим субъектом и проверяемыми лицами;
- надлежащим ли образом осуществлялся контроль за деятельностью материально ответственных лиц;
- правильно ли ведется складской учет, имеются ли номенклатурные ценники и материальные ярлыки в местах хранения ценностей;

¹Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации [Электронный ресурс] : приказ Минфина России от 29.07.1998 № 34н (ред. от 11.04.2018). Доступ из справоч.-правовой системы «КонсультантПлюс».

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

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

– достоверно ли были отражены в бухгалтерском учете выявленные расхождения при предыдущих проверках и др.¹

Способы сокрытия излишков при проведении инвентаризации:

– невнесение в инвентаризационную опись товарно-материальных ценностей, фактически находившихся на объекте. Такой способ возможен при сговоре материально ответственного лица с членами комиссии;

– последующая фальсификация данных инвентаризационной описи о количестве товаров;

– предъявление материально ответственным лицом бестоварных документов, подтверждающих поступление товарно-материальных ценностей;

– несвоевременное, в данном случае досрочное оприходование ценностей. По товарным (материальным) отчетам, составленным до инвентаризации, проводятся приходные документы, поступившие позднее;

– несвоевременное проведение по отчетности расходных документов. Расходные документы, исполненные до начала инвентаризации, прикладываются к отчетам, составленным после ее окончания.

Выявление сокрытия недостатков инвентаризации возможно путем повторного проведения инвентаризации с участием представителя правоохранительного органа, обязательного составления материально ответственным лицом расписки перед началом инвентаризации, поиска пустых бланков приходных и расходных документов с инверсией реквизитов, отражения в инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей как в количественном, так и в суммовом выражении.

Знание следователем способов сокрытия излишков и недостатков позволяет формировать различные версии события преступления с установлением круга лиц причастных к совершению.

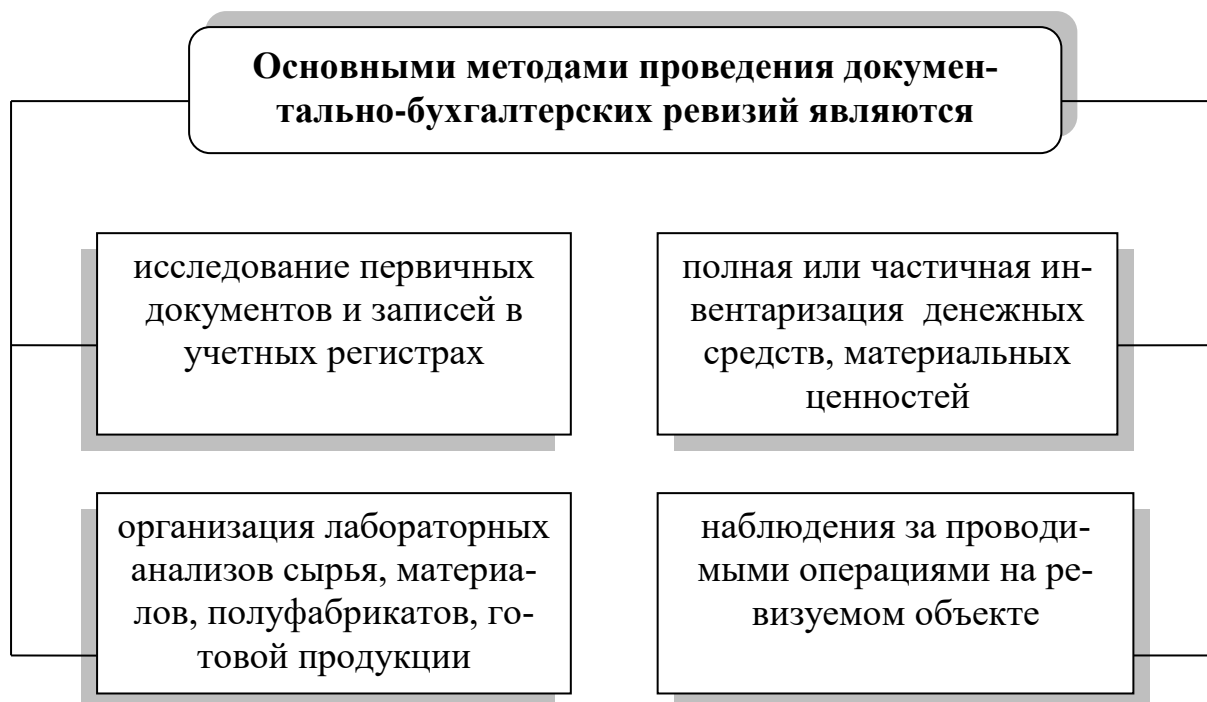
¹Использование специальных бухгалтерских познаний в юридической практике [Электронный ресурс] : курс лекций / сост. Н. Н. Калинина. – Электрон. дан. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). С. 28–29.

РАЗДЕЛ 4. ОРГАНИЗАЦИЯ ПРОВЕДЕНИЯ ПРОВЕРОК И РЕВИЗИЙ ПО ИНИЦИАТИВЕ КОНТРОЛИРУЮЩИХ И ПРАВООХРАНИТЕЛЬНЫХ ОРГАНОВ

§ 1. Документально-бухгалтерская ревизия

Документально-бухгалтерская ревизия представляет собой систему контрольных действий по документальной и фактической проверке обоснованности совершенных организацией хозяйственных и финансовых операций в ревизуемом периоде и достигнутых результатов ее финансово-хозяйственной деятельности. Документальная ревизия – комплексное контрольное мероприятие по исследованию деятельности организации¹.

В ходе проведения ревизии проверяется соблюдение законности в деятельности ревизуемой организации, обеспечение сохранности денежных средств и материальных ценностей, обоснованность совершенных хозяйственных операций с денежными средствами и ценными бумагами, расчетных и кредитных операций, соответствие бухгалтерского учета требованиям по ее ведению, полнота и своевременность расчетов с бюджетом и внебюджетными фондами. Деятельность ревизоров также направлена на выявление возможных хищений и злоупотреблений.



¹ Попаденко Е. В. Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для вузов / Е. В. Попаденко. – 2-е изд., испр. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2020. – С. 96. – Текст : электронный // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/452710> (дата обращения: 05.04.2021).



Проведение ревизии происходит по определенным этапам. Выделяют четыре этапа:

- 1 этап. Подготовка к проведению ревизии.
- 2 этап. Неотложные контрольные действия.
- 3 этап. Проведение документальной ревизии.
- 4 этап. Составление акта документально-бухгалтерской ревизии.

Акт документально-бухгалтерской ревизии – это сводный документ, в котором отражается состояние производственной и финансово-хозяйственной деятельности, а также соблюдение нормативных документов, регулирующих экономико-правовые отношения организации.

Акт документально-бухгалтерской ревизии должен соответствовать требованиям к ее оформлению. Результаты ревизии излагаются в акте на основе проверенных данных и фактов, вытекающих из имеющихся в ревизуемом предприятии документов и материалов, результатов произведен-

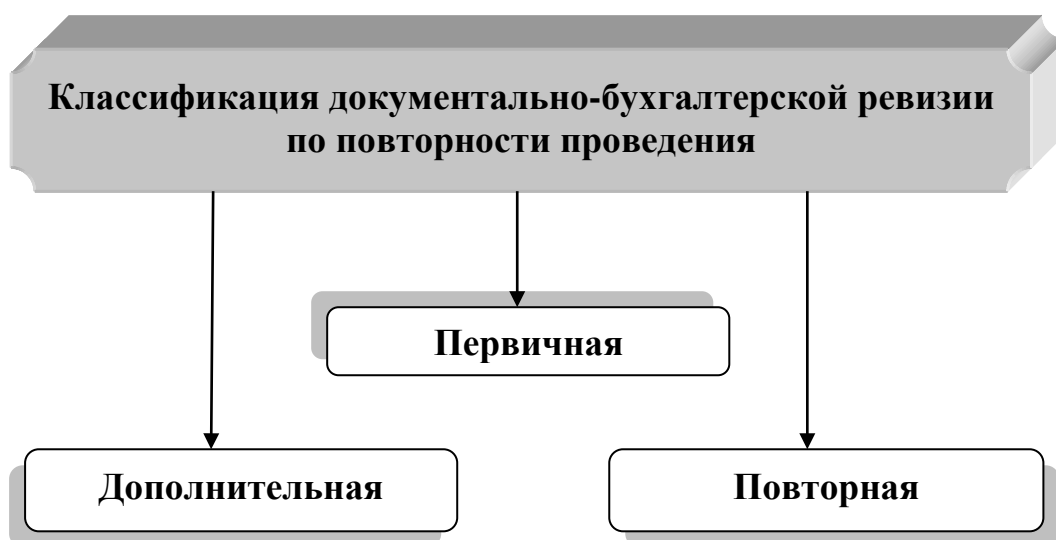
ных встречных проверок, результатов взвешивания и обмера сырья и материалов, проведения контрольных обмеров выполненных работ, контрольных запусков сырья и материалов в производство, контрольных анализов сырья, материалов и готовой продукции, результатов проверки качества продукции, соблюдения технических условий и технологических режимов производства, соответствия продукции государственным стандартам и других данных. В изложении актов должна быть соблюдена объективность, ясность, точность описания выявленных фактов и данных, лаконичность. По каждому факту, отраженному в акте должно быть четко изложено его содержание со ссылкой на соответствующие документы и материалы, с указанием нарушений отдельных законов или нормативных актов.

Акт документально-бухгалтерской ревизии состоит из 3-х частей: вводной, ревизионной (основной) и заключительной.

Во вводной части указывают наименование, подчиненность ревизуемого предприятия, состав ревизионной группы, на основании какого документа проведена ревизия, за какой период проведена ревизия, фамилия и инициалы руководителей ревизуемого предприятия и время их работы, какие участки деятельности предприятия подвергнуты сплошной проверке и какие выборочной проверке и за какой период проведена предыдущая ревизия.

В ревизионной (основной) части акта указывают, какие документы были проверены, что нарушено (ссылаются на инструкции, положения), кто нарушил, отражаются выявленные ревизией недостатки.

В заключительной указываются суммы недостач, должны быть четко сформулированы ответы на поставленные перед ревизором вопросы. Ответы должны быть изложены в той последовательности, в которой поставлены вопросы. При невозможности ответить на тот или иной вопросы ревизор должен дать мотивированное заключение относительно причин, в силу которых этот вопрос не поддается разрешению.





Источниками ревизионных доказательств могут быть первичные документы организации; регистры бухгалтерского учета организации; результаты анализа финансово-хозяйственной деятельности организации; письменные объяснения руководителей, материально ответственных и иных лиц организации и третьих лиц; сопоставление документов организации с другими, а также сопоставление документов организации с документами третьих лиц; результаты инвентаризации материальных ценностей (имущества), в том числе и денежных средств организации; бухгалтерская отчетность организации.

§ 2. Формы использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и раскрытии преступлений

Одной из востребованных форм использования специальных бухгалтерских знаний при выявлении и раскрытии преступления является судеб-

ная экспертиза, под которой понимают процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

Судебные экспертизы классифицируют по различным основаниям.

По организационным признакам выделяют экспертизы:

- первичные, которые назначаются по конкретному делу впервые;
- повторные, осуществляемые по тому же делу и по тем же вопросам повторно;
- основные, охватывающие все поставленные вопросы по расследуемому делу;
- дополнительные, проводимые в зависимости от ситуации, которая возникла в ходе расследования и вызвала необходимость решения экспертизой дополнительных вопросов или вследствие неполноты исследования основной экспертизой поставленных вопросов, неконкретности и нечеткости ответов на них.

По процессуальным признакам выделяют экспертизы:

- однопредметные, если в их проведении исследуются вопросы одного вида (предмета) (бухгалтерские, медицинские), поэтому в них принимают участие эксперты одной специальности (бухгалтера, врачи);
- многопредметные (комплексные), когда исследуются вопросы, которые содержатся в одном расследуемом деле и являются предметом разных экспертиз (психиатрической, криминалистической, технической, бухгалтерской), поэтому в них принимают участие специалисты различных отраслей;
- локальные – каждая экспертиза исследует вопросы, которые относятся только к ее предмету. Свои заключения эксперты передают правоохранительным органам для обобщения и комплексной оценки в системе доказательств;
- комиссионные – проводятся несколькими специалистами разных профессий и обобщаются в одном заключении, которое подписывается всеми экспертами, принимавшими участие в проведении экспертизы.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы – это хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учета и отчетности, отдельные факты, которые стали объектом расследования и судебного расследования правоохранительными органами и требуют специальных знаний эксперта-бухгалтера для установления истины.

Предмет экспертизы определяется содержанием тех вопросов, которые она решает в правоохранительной деятельности.

Для судебно-бухгалтерской экспертизы это проверка:

- качества проведенной ревизии хозяйственной деятельности предприятия, материалы которой стали доказательством причиненного ущерба, потерь, краж и недостач материальных ценностей и денежных средств;
- соответствия хозяйственных операций государственным нормативным актам;
- убытков, причиненных должностными лицами предприятия и другими работниками в результате расхищения и недостачи ценностей и других злоупотреблений;
- соблюдения методологии бухгалтерского учета, отчетности и контроля.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы характеризуется объектами, которые детализируют параметры исследования и определяют их характеристику.

Общие объекты

первичные и сводные бухгалтерские документы и материалы инвентаризации. Это документы учетного оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости и другие), записи в регистрах синтетического и аналитического учета, записи оперативного и неофициального учетов

Специальные объекты

акты документальных ревизий и заключения экспертов в других областях знаний, протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу, протоколы допросов обвиняемых, свидетелей и очных ставок, протоколы обысков и выемок

Сходство судебно-бухгалтерской экспертизы и документальной бухгалтерской ревизии

ревизор, работающий по заданию следователя, и эксперт-бухгалтер работают на основе постановления следователя и по разрешению тех вопросов, которые указаны в этом постановлении

как ревизор, так и бухгалтер-эксперт работают с учетной документацией и применяют схожие методы исследования документальных данных бухгалтерского учета (встречная проверка и т. д.)

Отличия документальной ревизии от судебно-бухгалтерской экспертизы

Предметом документальной ревизии является хозяйственная деятельность предприятия за определенный период времени, а предметом судебно-бухгалтерской экспертизы являются отдельные факты хозяйственной деятельности, ставшие объектом расследования и судебного разбирательства

Ревизия – это одна из форм финансового контроля (внутреннего и внешнего). Судебно-бухгалтерскую экспертизу проводят штатные и нештатные эксперты-бухгалтеры в соответствии с требованиями процессуального законодательства

Эксперты-бухгалтеры не используют методы фактической проверки

Объектом исследования эксперта-бухгалтера могут быть только те документы, которые находятся в материалах дела

Результаты ревизии оформляются актом, который подписывают не только ревизор, но и руководитель, главный бухгалтер предприятия, а результаты экспертизы оформляются письменным заключением, которое подписывает только эксперт или группа экспертов (если комплексная экспертиза)

Если общим основанием для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы являются такие противоречия между материалами дела, для устранения которых необходимо получить доказательство, т. е. заключение эксперта-бухгалтера, то типичными основаниями для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть:

1. Обоснованное ходатайство обвиняемого о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы, когда материалы документальной ревизии в какой-то части обоснованно оспариваются им (например, сумма ущерба).
2. Определение круга материально-ответственных лиц, а также выявление нарушений и недостатков в бухгалтерском учете и отчетности.

3. Выводы ревизора в какой-то части противоречат другим собранным по делу доказательствам (например, ревизией не выявлена недостача, а иными материалами следствия установлены факты хищений).

4. По делу проведено несколько документальных ревизий, и каждая из них дала несопадающие результаты (например, доказательство для суда).

5. Противоречия между другими доказательствами, не связанными с проведением ревизии (например, противоречия между показаниями обвиняемых).

6. Необходимость уточнения правильности определения недостатков, излишков и периоды их образования.

7. При наличии спорных документов, не принятых организацией к учету или при наличии сомнительных документов.

Судебная экспертиза назначается также до возбуждения уголовного дела, в рамках проверки по ст. 144 УПК РФ.

Структурно заключение судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из вводной, исследовательской и заключительной частей:

Вводная часть отражает организационную стадию процесса судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части заключения приводятся следующие данные: фамилия и инициалы эксперта; вид ответственности (уголовная, гражданская) и номер дела, по которому назначена судебно-бухгалтерская экспертиза; постановление следователя, его фамилия и инициалы, название правоохранительного органа, суда, дата и номер постановления экспертного учреждения, выдавшего задание эксперту на проведение экспертизы, номер и дата задания; данные об эксперте-бухгалтере (образование, специальность, ученая степень и т. п.).

В исследовательской части излагаются: процесс экспертного исследования, его результаты, научное обоснование установленных фактов, подробно описываются методы судебно-бухгалтерского исследования, использованные при проведении экспертизы. Процесс исследования излагается по каждому вопросу отдельно. Изложение начинается с исходных фактических данных (материалы ревизии, данные учета). Затем дается характеристика исследованных объектов, методов исследования, установленных в процессе исследования промежуточных фактов. Выявленные факты группируются и анализируются.

В заключительной части заключения излагаются выводы эксперта-бухгалтера, в которых в лаконичной, немотивированной форме (да или нет) повторяются приведенные в предыдущем разделе ответы на поставленные вопросы.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В результате рассмотрения основных теоретических разделов судебной бухгалтерии и вопросов применения знаний ведения бухгалтерского учета в практике органов внутренних дел можно сделать ряд выводов.

Изучение учебной дисциплины «Судебная бухгалтерия» будущими специалистами в сфере обеспечения экономической безопасности необходимо для получения представления: о бухгалтерском учете, его задачах, предмете и методе; о порядке отражения в данных бухгалтерского учета отдельных видов хозяйственных операций; о содержании, порядке составления основных форм финансовой (бухгалтерской) отчетности; о методике аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности; о сложных способах преступного использования средств бухгалтерского учета и принципах их обнаружения с привлечением знаний специалистов в области учета и контроля.

Полученные знания о правовых основах бухгалтерского учета и аудиторской деятельности; особенностях учета важнейших хозяйственных процессов, связанных с ними расчетных и финансовых отношений, влияющих на формирование способов совершения противоправных деяний; типичных механизмах возникновения документальных, учетных и экономических несоответствий как специфических проявлений признаков противоправной деятельности в сфере экономики позволят обучающимся уметь:

определять состав бухгалтерских и иных документов, необходимых для судебной защиты в сфере уголовно-правовых и гражданско-правовых отношений;

использовать аналитические данные бухгалтерского учета в условиях ручной и машинной обработки информации, для обнаружения экономически неэквивалентных операций, для сужения круга поиска признаков преступлений, для обнаружения подложных учетных записей и документов как доказательств по уголовному или гражданскому делу;

квалифицированно (с точки зрения вопросов судебной бухгалтерии) готовить, назначать и организовывать проведение инвентаризаций, ревизий, бухгалтерских экспертиз;

всесторонне оценивать и грамотно использовать полученные в ходе экспертиз результаты.

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

I. Нормативные правовые акты

1. О бухгалтерском учете : Федеральный закон от 6 декабря 2011 года № 402-ФЗ : принят Государственной Думой 22 ноября 2011 года : одобрен Советом Федерации 29 ноября 2011 года // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

2. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации : приказ МВД России от 29 июня 2005 года № 511 // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

3. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств : приказ Минфина РФ от 13 июня 1995 года № 49 // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

4. Об утверждении Положения по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации : приказ Минфина РФ от 29 июля 1998 года № 34н // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

5. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 31 октября 2000 года № 94н. – Текст : электронный // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021).

6. О формах бухгалтерской отчетности организаций : приказ Минфина РФ от 2 июля 2010 года № 66н // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

7. Об утверждении Плана счетов бухгалтерского учета бюджетных учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 16 декабря 2010 года № 174н // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

8. Об утверждении Единого плана счетов бухгалтерского учета для органов государственной власти (государственных органов), органов местного самоуправления, органов управления государственными внебюджетными фондами, государственных академий наук, государственных (муни-

ципальных) учреждений и Инструкции по его применению : приказ Минфина РФ от 1 декабря 2010 года № 157н // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

9. Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации : постановление Госкомстата РФ от 18 августа 1998 года № 88 // Официальный интернет-портал правовой информации : [сайт]. – URL: <http://www.pravo.gov.ru> (дата обращения: 11.04.2021). – Текст : электронный.

II. Учебная литература

1. **Бухарин, С. В.** Методы судебной бухгалтерии в обеспечении экономической безопасности предприятий: учебное пособие / С. В. Бухарин, Г. В. Беляева, О. С. Молочаева. – Воронеж : Издательство «Научная книга», 2016. – 156 с. – Текст : непосредственный.

2. Бухгалтерский учет : учеб. пособие / сост. Н. Н. Калинина. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2018. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Текст : электронный.

3. **Дубоносов, Е. С.** Судебная бухгалтерия : учебное пособие для вузов / Е. С. Дубоносов. – 4-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 157 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-04347-1 // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/449774> (дата обращения: 05.04.2021). – Текст : электронный.

4. Использование специальных бухгалтерских познаний в юридической практике : курс лекций / сост. Н. Н. Калинина. – Электрон.дан. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2019. – 1 электрон. опт. диск (CD-ROM). – Текст : электронный

5. **Попаденко, Е. В.** Судебная бухгалтерия : учебник и практикум для вузов / Е. В. Попаденко. – 2-е изд., испр. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 180 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-05704-1 // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/452710> (дата обращения: 05.04.2021). – Текст : электронный.

6. **Сорокотягин, И. Н.** Судебная бухгалтерия : учебник для вузов / И. Н. Сорокотягин, Л. К. Безукладникова, Д. А. Сорокотягина; под ред. И. Н. Сорокотягина. – 2-е изд., перераб. и доп. – Москва : Издательство Юрайт, 2020. – 284 с. – (Высшее образование). – ISBN 978-5-534-05400-2 // ЭБС Юрайт [сайт]. – URL: <https://urait.ru/bcode/449827> (дата обращения: 05.04.2021). – Текст : электронный.

7. Судебная бухгалтерия : учебное пособие / Е. В. Чиненов, С. С. Воронов, А. М. Журбенко [и др.]. – Белгород : БелЮИ МВД России имени И. Д. Путилина, 2019. – 134 с. – Текст : непосредственный.

Учебное издание

Субхангулов Рустем Раисович
(кандидат экономических наук)
Нугуманов Азат Римович
(кандидат юридических наук)

СУДЕБНАЯ БУХГАЛТЕРИЯ

Учебное пособие

Редактор Е.А. Ермолаева

Подписано в печать: 28.09.2021

Гарнитура Times

Уч.-изд. л. 2,8

Тираж 150 экз.

Выход в свет: 30.09.2021

Формат 60 x 84¹/₁₆

Усл. печ. л. 3

Заказ № 62

*Редакционно-издательский отдел
Уфимского юридического института МВД России
450103, г. Уфа, ул. Муксинова, 2*

*Отпечатано в группе полиграфической и оперативной печати
Уфимского юридического института МВД России
450103, г. Уфа, ул. Муксинова, 2*