

СУДЕБНО- БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Под редакцией
заслуженного деятеля науки РФ, доктора
юридических наук, профессора **Е.Р. Российской**,
кандидата юридических наук, доктора
экономических наук **Н.Д. Эриашвили**

*Рекомендовано Министерством образования
Российской Федерации в качестве учебного пособия
для студентов высших учебных заведений, обучающихся
по специальностям (021100) «Юриспруденция»,
(060500) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*

*Рекомендовано Экспертным советом по бухгалтерскому
учету, анализу и аудиту Международной ассоциации
образования и науки в качестве учебного пособия
для студентов вузов, обучающихся по специальности
(060500) «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»*



ЮНИТИ
UNITY

Москва • 2007

УДК [340.6:657](470+571)(075.8)

ББК 67.5(2Рос)я73-1

С89

*Рекомендовано Учебно-методическим центром
«Профессиональный учебник» в качестве учебного пособия
для студентов высших учебных заведений*

Авторы:

*Е.Р. Российская, Н.Д. Эриашвили, Н.В. Парушина,
В.А. Бородин, В.И. Бобошко, Ю.П. Кузякин*

Рецензенты:

*заслуженный деятель науки РФ, заслуженный юрист РФ,
доктор юридических наук, профессор Н.П. Майлис;
доктор экономических наук, профессор В.И. Подольский*

С89 Судебно-бухгалтерская экспертиза: учеб. пособие для студентов вузов / [Е.Р. Российская и др.]; под ред. Е.Р. Российской, Н.Д. Эриашвили. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2007. - 351 с.

И. Российская, Елена Рафаиловна.

ISBN 978-5-238-01249-0

Агентство СІР РГБ

Приведены ответы на теоретические, организационные и методические вопросы назначения и производства судебно-бухгалтерской экспертизы, примеры составления заключения судебного эксперта-бухгалтера. Учтены особенности экспертного исследования по уголовным и гражданским делам (включая арбитражные споры), делам об административных правонарушениях. Большое внимание уделено порядку проведения экспертного исследования соблюдения налогового законодательства.

Подробно охарактеризованы объекты и методы осуществления судебно-бухгалтерских экспертных исследований по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности организаций, по которым на практике допускаются нарушения законодательства.

Пособие написано на основе современного законодательства с учетом последних изменений в нормативной базе, в том числе по бухгалтерскому учету, аудиту, налогообложению.

Для студентов, преподавателей, практикующих экспертов, юристов и аудиторов.

ББК 67.5(2Рос)я73-1

ISBN 978-5-238-01249-0

© ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА, гооб

Воспроизведение всей книги или любой ее части любыми средствами или в какой-либо форме, в том числе в Интернет-сети, запрещается без письменного разрешения издательства.

Раздел I
Теоретические, процессуальные
и организационные основы
судебно-бухгалтерской экспертизы

Глава 1

Общие положения судебно-бухгалтерской экспертизы

1.1. Судебная экспертиза - основная процессуальная форма использования специальных знаний в судопроизводстве

В процессе уголовного судопроизводства, производства по делам об административных правонарушениях, гражданского судопроизводства как в судах общей юрисдикции, так и в арбитражных судах, часто возникает необходимость в исследованиях с использованием специальных знаний. Закон не дает определения понятия «специальные знания». Традиционно в юридической литературе под этим термином понимают систему теоретических знаний и практических навыков в области конкретной науки, техники, искусства или ремесла, приобретаемых специальной подготовкой или профессиональным опытом и необходимых для решения вопросов, возникающих в процессе уголовного или гражданского судопроизводства.

Основной формой использования специальных знаний в судопроизводстве является судебная экспертиза. Ее сущность состоит в анализе по заданию следователя, дознавателя, суда, лица или органа, осуществляющего производство по делу об административном правонарушении, сведущим лицом — экспертом предоставляемых в его распоряжение материальных объектов экспертизы (вещественных доказательств), а также различных документов с целью установления фактических данных, имеющих значение для правильного разрешения дела. По результатам исследования эксперт составляет заключение, которое служит одним из предусмотренных законом источников доказательств, а фактические данные, содержащиеся в нем, — доказательствами.

Понятие экспертиза (от лат. *expertus* — знающий по опыту, опытный; испытанный, изведенный) применяется в науке и практике для обозначения исследований, требующих использования профессиональных знаний. Результаты экспертизы получаются опытным путем с помощью специального инструментария — экспертных методик.

Экспертизы производятся практически во всех сферах человеческой деятельности. Это могут быть так называемые государственные экспертизы, выполняемые органами исполнительной власти и другими государственными органами (как межведомственные, так и внутриведомственные экспертизы). Так, государственную экологическую

экспертизу осуществляют в отношении проектов, реализация которых может привести к негативным последствиям для окружающей среды.

Термин «государственная экспертиза» употребляется и в ином значении. Так называют учреждения и организации, проводящие специальные исследования в той или иной области по заданиям государственных органов. Так, организация «Государственная экспертиза проектов МЧС России» выполняет государственные экспертизы, чтобы выявить, насколько соответствуют нормам, стандартам и правилам предполагаемые проекты и решения по объектам производственного и социального назначения, могут ли они оказаться источниками чрезвычайных ситуаций или отрицательно повлиять на обеспечение защиты населения и территорий от чрезвычайных ситуаций, а также в какой мере соблюдаются при проектировании этих объектов нормы и правила инженерно-технических мероприятий гражданской обороны.

Экспертизы производятся и в рамках различных министерств и служб, которые разрабатывают соответствующие рекомендации. Для проведения военно-врачебной экспертизы создаются военно-врачебные и врачебно-летные комиссии. Экспертизы качества и безопасности товаров (работ, услуг), а также по фактам нарушения прав потребителей обеспечивают государственную и общественную защиту прав и интересов потребителей на приобретение товаров (работ, услуг) надлежащего качества и безопасных для жизни и здоровья, на получение информации о товарах (работах, услугах) и об их изготовителях (исполнителях, продавцах).

Судебная экспертиза — это отличная от других специфическая разновидность экспертиз, обладающих особым статусом. Сходство ее с экспертизами в других сферах человеческой деятельности заключается в том, что она по сути является исследованием, основанным на использовании специальных знаний. Однако далеко не любое исследование может называться судебной экспертизой, поскольку эти экспертизы выполняются в ходе судебного исследования по уголовным и гражданским делам, делам по административным правонарушениям. Кроме того, судебные экспертизы производятся при рассмотрении дел в Конституционном Суде РФ.

Основания и порядок назначения судебных экспертиз по уголовным и гражданским делам, делам об административных правонарушениях определяются УПК, ГПК, АПК, КоАП, а также Федеральным законом «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г., № 73—ФЗ. Эти нормативные акты устанавливают права и обязанности лиц, при-

¹ Судебное исследование на современном этапе должно трактоваться расширительно как вся юрисдикционная деятельность компетентных органов по раскрытию и расследованию преступлений, судебному разбирательству не только уголовных, но и гражданских дел (в том числе арбитражных споров), дел об административных правонарушениях.

нимавших участие в производстве судебной экспертизы, их правоотношения, содержание составляемых при этом основных процессуальных документов, регламентируют и другие вопросы, связанные с порядком назначения и производства экспертизы.

Таким образом, судебную экспертизу от экспертиз, осуществляемых в иных сферах человеческой деятельности, отличают следующие признаки:

- подготовка материалов на экспертизу, назначение и проведение ее с соблюдением специального правового регламента, определяющего (наряду с соответствующей процедурой) права и обязанности эксперта, субъекта, назначившего экспертизу, участников уголовного, гражданского, арбитражного процесса, производства по делу об административном правонарушении;
- проведение исследования, основанного на использовании специальных знаний в различных областях науки, техники, искусства или ремесла;
- дача заключения, имеющего статус источника доказательств¹.

Судебная экспертиза — не единственная форма применения специальных знаний в судопроизводстве. В ст. 188 ГПК, ст. 58, 168 УПК и ст. 25.5 КоАП предусмотрена возможность привлечения к производству следственных и судебных действий специалиста, где он использует свои специальные знания и навыки для содействия в обнаружении, закреплении и изъятии предметов и документов, применении технических средств, оказывает помощь в постановке вопросов эксперту (ст. 58 УПК), а также дает разъяснения в виде показаний или заключения сторонам и суду по вопросам, входящим в его профессиональную компетенцию (ст. 58 УПК, 188 ГПК).

Сведения о фактах, установленных специалистом, фиксируются в протоколе следственного или судебного действия, протоколе об административном правонарушении, которые наряду с заключением и показаниями специалиста являются доказательствами. Участие специалиста в следственных и судебных действиях является процессуальной формой применения специальных познаний. Случаи обязательного его участия указаны в законе: участие педагога в допросе (опросе в КоАП) свидетеля в возрасте до 14 лет (ст. 179 ГПК, ст. 178 УПК, п. 4 ст. 25.6 КоАП), а по усмотрению следователя и при допросе свидетелей в возрасте от 14 до 16 лет (ст. 191 УПК); участие судебного медика, а при невозможности его участия — иного специалиста в наружном осмотре трупа (ст. 178 УПК); участие врача в освидетельствовании в необходимых случаях (п. 4 ст. 179, п. 2 ст. 290 УПК).

¹ См.: *Российская Е.Р. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе.* — М.: Норма, 2005.

Хотя АПК не содержит норм, описывающих участие специалиста в рассмотрении дел, но косвенные указания на возможность такого участия в них имеются. Речь может идти прежде всего о применении технических средств и специальных знаний при производстве осмотров и исследовании письменных и вещественных доказательств по месту их нахождения (ст. 78, 79), представлении доказательств (ст. 64, 65).

Дача специалистами консультаций адвокатам возможна и в процессуальной форме, поскольку согласно п. 4 ст. 6 Федерального закона «Об адвокатской деятельности и адвокатуре в Российской Федерации» адвокат вправе привлекать на договорной основе специалистов для разъяснения вопросов, связанных с оказанием юридической помощи.

Следователь или судья, обладая специальными знаниями и соответствующими научно-техническими средствами, при производстве следственных действий могут обойтись и без помощи специалиста. В то же время судебная экспертиза назначается независимо от того, обладают ли следователь, судья, лицо, рассматривающее дело об административном правонарушении, специальными знаниями, поскольку фактические данные, полученные путем экспертного исследования, не могут быть отражены ни в каком процессуальном документе, кроме заключения эксперта.

1.2. Задачи и объекты судебной экспертизы

Среди основных задач, разрешаемых судебными экспертизами, можно выделить **идентификационные задачи**, направленные на отождествление объекта по его отображениям (в частном случае — следам). При решении идентификационных задач в объектах идентифицируемом (отождествляемом) и идентифицирующем (с помощью которого производится отождествление) выявляются общие (групповые) и частные признаки, производится их сопоставление и на основе совпадения совокупности частных признаков устанавливается индивидуально-конкретное тождество. Если индивидуализация частных признаков оказывается недостаточной, решение идентификационной задачи завершается отнесением объекта к группе однородных с ним объектов — установлением групповой принадлежности объекта.

Идентификационные задачи формулируются в виде вопросов о тождестве конкретных объектов (например, установление лица, исполнившего документ, по почерку или установление, данным ли орудием взломан замок), о принадлежности объектов к одному роду, виду, группе, об установлении единого источника происхождения объектов (например, установление фабрики-изготовителя и принадлежности

к определенной партии бумаги, на которой напечатаны поддельные денежные билеты); о принадлежности объекта к единому целому, единой массе (например, принадлежность осколка разбитого стекла, обнаруженного на месте дорожно-транспортного происшествия, фарному рассеивателю автотранспортного средства); об изготовлении (выполнении) нескольких объектов одним и тем же лицом.

Диагностические задачи состоят в выявлении механизма события, времени, способа и последовательности действий, событий, явлений, причинной связи между ними, природы, качественных и количественных характеристик объектов, их свойств и признаков, не поддающихся непосредственному восприятию, и т.д., например, каков механизм возникновения пожара или взрыва; каковы состав и технология изготовления данного пищевого продукта, как он отличается от изготовленного в соответствии с утвержденными техническими условиями.

Частным случаем диагностических задач являются **классификационные задачи**, которые некоторыми авторами выделяются в отдельную группу. Эти задачи направлены на установление соответствия объекта определенным заранее заданным характеристикам и отнесение его на этом основании к определенному классу. Примером может служить судебно-баллистическая экспертиза, когда требуется установить, к какой системе или модели относится огнестрельное оружие, или судебная металловедческая экспертиза, когда необходимо установить, к какой марке относится сплав.

Не следует смешивать **диагностические классификационные задачи** и идентификационные задачи, при решении которых устанавливается групповая принадлежность объекта. Безусловно, классификация — это отнесение объекта к какой-то группе (роду, виду), но количественно эта группа не определена, и решение диагностической по сути задачи не предполагает индивидуальной идентификации.

Диагностические экспертные задачи по степени сложности подразделяют на простые и сложные.

Простые диагностические задачи:

- диагностирование свойств и состояния объекта непосредственно:
 - а) исследование свойств объекта, его соответствие определенным (заданным, установленным стандартом) характеристикам; б) определение фактического состояния объекта, наличия или отсутствия каких-либо отклонений от его нормального состояния; в) установление первоначального состояния объекта; г) определение причин и условий изменения свойств (состояния) объекта;
- диагностическое исследование свойств и состояния объекта по его отображению:
 - а) определение степени информативности следа; б) установление свойств и состояния объекта в момент

возникновения отображения; в) определение причины изменения свойств или состояния объекта.

Сложные (составные) диагностические задачи — это исследование механизма, событий, процессов и действий по результатам (объектам, отображениям). К ним относятся:

- определение механизма события, процесса, действия: а) определение возможности судить о механизме и обстоятельствах события по его результатам (последствиям, отображениям), отдельных этапов (стадий, фрагментов) события; б) установление механизма события в его динамике; в) установление возможности (невозможности) совершения определенных действий при определенных условиях; г) установление соответствия (несоответствия) действий специальным правилам;
- определение условий (обстановки); а) времени (периода) или хронологической последовательности действия (события); б) определение места действия (его локализация, границы), позиции участников; в) определение иных условий;
- определение причинно-следственной связи между действиями и наступившими последствиями.

Еще одним основанием является деление диагностических задач на прямые и обратные.

Прямые диагностические задачи — движение от причины к следствию. Это, как правило, простые диагностические задачи типа, каков состав этого объекта или его структура, при какой температуре происходит самовозгорание вещества. Прямые сложные диагностические задачи типа, каков будет механизм данного процесса при заданных условиях, решаются при создании экспертных методик для диагностических исследований.

Одним из основных методов в диагностических исследованиях является аналогия. Повторяемость событий, действий, наличие типичных ситуаций влечет за собой возникновение повторяющихся типичных следов. Реально существующие отклонения зависят от вариационноеTM тех или иных факторов, влияющих на саму ситуацию и механизм отображения. Данные о типичных ситуациях используются впоследствии при решении обратных диагностических задач.

Обратные диагностические задачи. Большинство сложных экспертных задач, разрешаемых криминалистической диагностикой, являются обратными — от следствия к причине. Основным методом, используемым в этом случае, является мысленное, физическое или математическое моделирование. Так, прямая задача — установить состав и марку металла, из которого изготовлен обломок ножа, а обратная — реконструировать по обломку «биографию» изделия, установить технологию его изготовления или причину излома.

Диагностические задачи, связанные с анализом ситуации в целом, когда в качестве объекта исследования выступает система событий, называют *ситуационными* (ситуалогическими) и также иногда рассматривают как отдельную группу¹. Обычно под этим термином понимают сложные обратные диагностические задачи. Примером решения ситуационной диагностической задачи может быть установление механизма дорожно-транспортного происшествия при производстве комплексной судебной дорожно-транспортной и транспортно-трасологической экспертиз.

Наряду с этой классификацией экспертные задачи классифицируются и по другим основаниям. Так, по степени общности задачи делят на:

- *общие* — задачи рода экспертизы, например в трасологической экспертизе исследование различных отображений (следов) объектов в целях их идентификации или диагностирования свойств и механизма образования;
- *типичные* — задачи вида экспертизы, например типичные задачи трасологической экспертизы следов обуви (установление вида обуви, оставившей следы, идентификация обуви по следам);
- *конкретные* — задачи данного экспертного исследования, например не оставлены ли следы на месте происшествия туфлями гр. Сидоровой И.И.²

Общие задачи экспертизы определяют ее цели в наиболее обобщенном виде и дают представление о предмете экспертизы данного рода. Типичные задачи вида экспертизы, которые приводятся в справочной литературе, формулируются применительно к каждому объекту этого вида и служат в качестве ориентирующих для постановки конкретных задач. Конкретные задачи — это задачи, поставленные перед экспертом при производстве конкретной экспертизы.

С гносеологической точки зрения, конкретные задачи характеризуют конечную цель (искомый факт) и условия ее достижения, т.е. данные, с учетом которых эксперт на основе своих специальных знаний должен действовать, чтобы дать ответы на поставленные вопросы. В ходе исследования конкретные задачи преобразуются обычно в систему подзадач, отражающих промежуточные цели исследования и условия их достижения.

Экспертные задачи неразрывно связаны с вопросами, выносимыми на разрешение судебной экспертизы. Общие и типичные задачи представляют собой научное обобщение всевозможных вопросов по данному роду или виду экспертиз. Конкретные задачи су-

¹ См.: *Российская Е.Р.* Указ. соч.

² См.: *Основы судебной экспертизы. Ч. 1: Общая теория.* — М.: РФЦСЭ, 1997.

дебной экспертизы реализуются путем постановки определенных вопросов эксперту в зависимости от имеющихся объектов и материалов гражданского или уголовного дела, дела об административном правонарушении.

Объекты судебной экспертизы. К объектам в судебной экспертизе законодатель относит вещественные доказательства, документы, предметы, животных, трупы и их части, образцы для сравнительного исследования, а также материалы дела, по которому производится судебная экспертиза. Исследования проводятся также в отношении живых лиц (ст. 10 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности).

Объект экспертного исследования — это материальный объект, содержащий информацию, необходимую для решения экспертной задачи¹. Объектами судебной экспертизы являются живые лица и вещественные доказательства, в том числе отображения людей и животных, предметов, механизмов и агрегатов, вещества, материалы и изделия, документы и полиграфическая продукция, выделения человека, части его тела и трупы, разнообразные объекты растительного и животного происхождения.

Объект экспертного исследования в общей теории судебной экспертизы рассматривается как сложная динамическая система, состоящая из трех элементов: 1) материального носителя информации о данном факте, событии; 2) источника информации о факте; 3) механизма передачи информации от источника к носителю, другими словами, отражаемого и отражающего компоненты и механизм их взаимодействия.

По виду носителя информации объекты судебных экспертиз можно подразделить на объекты-отображения и объекты-предметы.

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

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

При осуществлении идентификационных судебно-экспертных исследований выделяют **идентифицируемые объекты**, т.е. объекты, отождествление которых составляет задачу процесса идентификации. К ним относятся люди (обвиняемые, подозреваемые, потерпевшие и пр.); различные материальные предметы (обувь, одежда,

¹ См.: Белкин Р.С. Криминалистическая энциклопедия. — М.: Мегатрон XXI век, 2001.

орудия преступления, транспортные средства и др.); животные, растения; участки местности, помещения и т.п.

Идентифицирующими объектами, т.е. объектами, с помощью которых решается задача идентификации, могут быть следы рук, ног, зубов и других частей тела человека, предметов его одежды, обуви, орудий взлома, частей оружия на пулях и гильзах; копии этих следов в виде слепков, отпечатков, фотоснимков; документы, где производится отождествление печатей и штампов по оттиску, лиц по почерку и пр.; участки местности; части каких-то предметов для установления их принадлежности единому целому.

В диагностических экспертных исследованиях объекты подразделяются на **диагностируемые (искомые)** — состояние, свойство объекта, например исправность или неисправность конкретного автотранспортного средства, и **диагностирующие (проверяемые)** — объект (автотранспортное средство) в том виде, в котором оно было обнаружено на месте происшествия, и описание в исправном состоянии.

Исходя из их процессуального значения, объекты судебной экспертизы делят на **объекты — вещественные доказательства, объекты-образцы** и материалы дела, содержащие сведения, относящиеся к предмету экспертизы.

В зависимости от роли объекта в процессе решения задач судебной экспертизы выделяют конечные и промежуточные объекты, или основные и вспомогательные. Процесс решения экспертной задачи часто бывает многоступенчатым и состоит из решения целого ряда отдельных подзадач. **Конечным, или основным, объектом** судебной экспертизы является тот из объектов, который позволяет разрешить вопрос, поставленный перед экспертом следователем или судом.

Промежуточными (вспомогательными) являются как части, стороны сложных системных объектов, являющихся основными, так и отдельные материальные образования, входящие в их состав и исследуемые при решении подзадач судебной экспертизы. Так, при решении вопроса о механизме возникновения и развития пожара промежуточными будут вопросы о природе оплавлений электрических кабелей (пожар или короткое замыкание), степени термического воздействия на металлоконструкции, присутствии в обугленных остатках следов легковоспламеняющихся или горючих жидкостей.

Любой объект материального мира обладает множеством свойств, образующих системы и комплексы. Свойство вещи — это то, что характеризует какую-либо ее сторону и выявляется в ее

¹ См.: Основы судебной экспертизы. Ч. I: Общая теория. — М.: РФЦСЭ, 1997.

взаимоотношениях с другими вещами или явлениями¹. Познание их в полном объеме невозможно; обычно ограничиваются изучением лишь некоторых свойств, необходимых исследователю. Судебный эксперт, исследуя объекты, предоставленные в его распоряжение, изучает только те их свойства, которые позволяют ответить на поставленные ему вопросы.

Различные свойства одного и того же объекта судебной экспертизы могут изучаться при производстве судебных экспертиз разных видов или даже родов и классов. Так, окурочек сигареты исследуется экспертом-трасологом для выявления так называемых привычек курения (определенным образом смят мундштук сигареты и пр.). Эксперт, специализирующийся в исследовании табака и табачных изделий, обратит внимание совсем на другие свойства окурка; эксперт в области экспертизы веществ и материалов заинтересуется следом вещества, похожего на губную помаду, эксперт-дактилоскопист — следами рук.

Свойства объекта экспертизы выражаются в признаках, каждый из которых можно рассматривать как своеобразный информационный сигнал. Признаки систематизируются по следующим основаниям:

- по происхождению — **собственный** (например, калибр оружия), свойственный исследуемому объекту в данных условиях, и **приобретенный**, оказавшийся присущим объекту вследствие случайного внешнего воздействия какого-либо другого объекта (например, раковины на стенках канала ствола, поверхности патронного упора). Имеет высокое индивидуализирующее значение;
- по природе — **закономерный**, обусловленный закономерностями функционирования (использования) объекта (например, следы от полей нарезки канала ствола на пуле), и **случайный**, обусловленный различными внешними несущественными факторами, не поддающимися строгому учету и не определяющими качественную характеристику изучаемых объектов (например, трассы на пулях, образовавшиеся от случайных загрязнений канала ствола);
- по длительности — времени, в течение которого признак присущ объекту, — **устойчивые**, например связанность почерка, и **неустойчивые**, например размер почерка;
- по характеру — **качественный**, выражающий наличие или отсутствие у объекта экспертизы какого-либо существенного свойства (качества), и **количественный**, отражающий свойство объекта, выраженное в числовой форме;
- по наличию связи с другими признаками — **зависимый**, связанный с другими признаками, и **независимый**, наличие или отсут-

¹ См.: *Белкин Р.С. Учебный словарь-справочник по криминалистике.* — М.: Юрисг, 1999.

ствие которого не связано с обязательным наличием либо отсутствием другого признака;

- по числу множества объектов, обладающих данными признаками, — **родовой** (групповой), типичный для данной совокупности объектов, и **индивидуализирующий**, присущий только данному объекту;
- по значимости — **существенный**, обладающий максимальной значимостью для достижения цели исследования и оказывающий влияние на формирование вывода, и **несущественный**, имеющий определенное значение для решения задачи судебно-экспертного исследования, но не препятствующий оценке иных признаков, положенных в обоснование вывода;
- по отношению к объекту в целом или его части — **общие** и **частные**;
- по значению в процессе познания — **диагностические, идентификационные**¹.

Идентификационные и диагностические признаки характеризуют объект определенным образом и используются в целях идентификации или диагностики. Они могут отражать форму, размеры, материал, объекта; его внешнее и внутреннее строение, состав, структуру, функции; какие-то присущие объекту свойства.

Для успешного осуществления идентификации в качестве идентификационных должны выбираться признаки, отвечающие следующим условиям:

- оригинальности, избирательности — чем оригинальнее признак, тем более неопровержимо он подтверждает тождество объекта, (например, родимое пятно, заплата на рукаве);
- воспроизводимости признака — его способность к неоднократному отображению (например, рисунок папиллярных линий в отпечатке пальца);
- выраженности признака, отсутствии сомнений в его наличии (близко посаженные глаза, редкие зубы);
- простоте обнаружения (сравните шрам, оставшийся при удалении аппендикса на животе, или шрам на щеке);
- относительной устойчивости, поскольку все объекты материального мира подвержены изменениям.

У объекта может быть несколько различных признаков, выражающих одно и то же его качественное свойство (например, одни и те же признаки износа подошвенной части обуви могут отобразиться в следе по-разному — при стоянии, медленной ходьбе, беге). В этом случае говорят о вариационности признака.

¹ См.: Словарь основных терминтов судебных экспертиз. — М.: ВНИИСЭ, 1980; Энциклопедия судебной экспертизы /Под ред. Т.В. Аверьяновой и Е.Р. Росийской. — М.: Юристь, 1999.

Идентификационный комплекс признаков — совокупность индивидуально определенных, устойчивых признаков, неповторимых (или обладающих редкой встречаемостью), по их соотношению, место- и взаиморасположению и другим особенностям в сравниваемых объектах составляет идентификационное поле. Главная задача при исследовании идентификационного поля — достаточно полное выявление признаков и оценка их с позиции необходимости и достаточности для решения вопроса о тождестве.

Временной интервал, позволяющий (с учетом устойчивости и изменяемости признаков отождествляемых объектов) осуществлять процесс идентификации, называется **идентификационным периодом**, который определяется условиями хранения и эксплуатации объекта.

Для производства многих экспертиз необходимы образцы для сравнительного исследования — объекты, отображающие свойства или особенности человека, животного, трупа, предмета, материала или вещества, а также другие образцы, необходимые эксперту для проведения исследований и дачи заключения (ст. 9 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности). Это самостоятельный вид объектов, используемых в ходе экспертизы. Их отбор зависит от рода и вида экспертизы, характера вопросов, выносимых на ее разрешение.

Образцы для сравнительного исследования представляют собой материальные объекты, предоставляемые эксперту для сравнения с идентифицируемыми или диагностируемыми объектами (как правило, вещественными доказательствами). В отличие от вещественных доказательств образцы для сравнительного исследования не связаны с расследуемым событием и сами доказательствами не являются. Все образцы, направляемые на экспертизу, должны быть необходимого качества, в нужном количестве и достоверного происхождения.

Под надлежащим качеством образцов для сравнительного исследования понимается выражение ими необходимых для целей экспертного исследования признаков того объекта, от которого они получены. Количество образцов должно быть таким, чтобы можно было сделать вывод о необходимости или случайности этих признаков и их вариативности. Условия получения образцов для сравнительного исследования должны максимально соответствовать условиям образования исследуемого объекта¹.

По характеру признаков образцы подразделяются на *выражающие признаки другого объекта* (дактилоскопические отпечатки, стре-

¹ См.: Жбанков В.А. Получение образцов для сравнительного исследования. — М., 1992.

ляные пули и гильзы и т.п.), и *выражающие собственные признаки* (образцы крови, слюны, почвы и др.)¹.

В зависимости от времени и условий их возникновения образцы для сравнительного исследования принято подразделять на несколько групп. *Свободными образцами* являются такие, которые образовались до начала производства по делу и вне связи с ним. Они получаютс^я при производстве обыска, выемки, осмотра, а также от подозреваемых, обвиняемых, потерпевших, свидетелей в порядке ст. 86 УПК, когда следователь может требовать от учреждений, предприятий, организаций, должностных лиц и граждан предоставления предметов и документов, дающих возможность установить необходимые по делу фактические данные. Свободные образцы в гражданском и арбитражном процессе представляются сторонами в соответствии со ст. 69 ГПК и 66 АПК (представление и истребование доказательств). Так, свободными образцами почерка могут быть письма обвиняемого в совершении подлога или письма умершего, чье завещание оспаривается. Законодатель специально не оговаривает процедуру получения свободных образцов.

Экспериментальные образцы в уголовном процессе отбирают в заданных условиях и получают в связи с подготовкой материалов на судебную экспертизу на основании ст. 202 УПК, например при дактилоскопировании обвиняемого для представления дактилоскопической карты в качестве материала для сравнительного исследования. Об отборе образцов для сравнительного исследования составляется постановление. В необходимых случаях изъятие образцов для сравнительного исследования производится с участием специалиста. Об изъятии образцов для сравнительного исследования составляется протокол. В протоколе следственного действия указываются условия, при которых получены образцы, их количество и характер, отмечаются особенности упаковки и т.д.

Закон не запрещает участия эксперта для содействия собиранию объектов и образцов, необходимых экспертизе. Напротив, если получение образцов для сравнительного исследования является частью судебной экспертизы, оно производится экспертом. В этом случае сведения о производстве этого действия эксперт отражает в своем заключении.

Условно-свободными являются образцы, возникшие после возбуждения дела, но не в связи с подготовкой материалов на экспертизу. В качестве подобных образцов могут использоваться подписи обвиняемого, сделанные им в протоколах допросов.

¹ См.: Энциклопедия судебной экспертизы /Под ред. Т.В. Аверьяновой и Е.Р. Российской. — М.: Юристъ, 1999.

Подозреваемый и обвиняемый должны предоставить субъекту, назначающему экспертизу, необходимые образцы для сравнительного исследования, которыми обычно являются отпечатки пальцев и ступней ног, слепки зубов, образцы, волос, крови, слюны, почерка, фонограммы голоса и др. В исключительных случаях при отказе предоставить образцы те из них, характер которых это допускает, могут быть получены принудительно. Однако согласно ч. 2 ст. 202 УПК при получении образцов для сравнительного исследования не должны применяться методы, опасные для жизни и здоровья человека или унижающие его честь и достоинство.

Аналогичные образцы можно получить и у свидетеля или потерпевшего, но лишь в том случае, когда необходимо проверить, не оставлены ли этими лицами следы на месте происшествия или на вещественных доказательствах. В необходимых случаях в изъятии образцов участвует специалист, который дает рекомендации по их качеству и способу получения, оказывает помощь в отборе и упаковке.

При производстве по делам об административных правонарушениях ст. 26.5 КоАП предусмотрено взятие проб и образцов. Право отбора принадлежит должностному лицу, осуществляющему производство по делу. Оно вправе брать образцы почерка, пробы и образцы товаров и иных предметов, необходимые для проведения экспертизы. В случае необходимости при взятии проб и образцов применяются фото- и киносъемка, видеозапись, иные установленные способы фиксации вещественных доказательств. О взятии проб и образцов составляется протокол, предусмотренный ст. 27.10.

В гражданском и арбитражном процессе материалы для проведения экспертизы, в том числе образцы для сравнительного исследования, должны быть предоставлены в распоряжение эксперта судом. Согласно ст. 57 ГПК, 66 АПК суд истребует объекты, представляемые на экспертизу, у сторон, а также иных организаций и лиц. Каждая сторона должна доказать те обстоятельства, на которые она ссылается как на основания своих требований и возражений. Доказательства представляются сторонами и другими лицами, участвующими в деле. Суд может предложить им представить дополнительные доказательства. В случае когда представление дополнительных доказательств для сторон и других лиц, участвующих в деле, затруднительно, суд по их ходатайству оказывает им содействие в собирании доказательств.

Норма, посвященная получению образцов для сравнительного исследования, в АПК отсутствует.

При производстве судебных экспертиз некоторых родов, например судебных экономических экспертиз, в процессе экспертного диагностирования может возникнуть необходимость проанализировать различную документацию. Результативность судебной экспер-

тизы в подобных случаях во многом определяется качеством и полнотой представляемых эксперту материалов.

1.3. Классификации судебных экспертиз

В настоящее время можно считать сформировавшейся общую теорию судебной экспертизы, в которой все судебные экспертизы принято подразделять на классы, роды и виды. Основанием для такого деления служит характер исследуемых объектов в совокупности с решаемыми задачами. При этом экспертные задачи, объекты экспертизы, методы и методики экспертного исследования не зависят от процессуальной процедуры, а определяются исключительно родом и видом судебных экспертиз. В этой связи должны быть едиными и критерии оценки выводов эксперта следователем, судами общей юрисдикции, арбитражными судами, должностными лицами, рассматривающими дела об административных правонарушениях. Ведь во многих случаях результаты экспертизы, выполненной в процессе уголовного судопроизводства или производства по делу об административном правонарушении, в дальнейшем используются при рассмотрении гражданского дела, и наоборот.

Можно привести следующую классификацию судебных экспертиз, в основание которой положены вышеуказанные критерии (*объекты и решаемые задачи для давно существующих судебных экспертиз и специальные знания для формирующихся классов, родов и видов*)¹:

- судебная трасологическая экспертиза;
- судебная экспертиза уничтоженных маркировочных обозначений;
- судебная экспертиза документов;
- судебная речеведческая экспертиза;
- судебная фототехническая экспертиза;
- судебная портретная экспертиза;
- судебная экспертиза оружия и следов его применения;
- судебная экспертиза веществ и материалов;
- судебно-почвоведческая экспертиза;
- судебно-биологическая экспертиза;
- судебная экспертиза пищевых продуктов и напитков;
- судебно-медицинская экспертиза;
- судебно-психиатрическая экспертиза;
- судебно-психологическая экспертиза;
- судебно-экономическая экспертиза;

¹ Подробнее о целях, задачах и объектах судебных экспертиз различных родов и видов см., например: *Российская Е.Р.* Криминалистика. — М.: ЮНИТИ, 2000; она же. Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе.

- судебные инженерно-техническая, инженерно-технологическая и инженерно-транспортная экспертизы;
- судебная компьютерно-техническая экспертиза;
- судебная экологическая экспертиза;
- судебная сельскохозяйственная экспертиза;
- судебная искусствоведческая экспертиза и др.

По *объему исследования* экспертизы делятся на основные и дополнительные (ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК). Дополнительная экспертиза назначается при неполноте или неясности выводов основной экспертизы. Неясность заключения выражается в том, что по нему нельзя судить о конкретных фактах, установить, является ли вывод положительным или отрицательным, категорическим или вероятным.

Если эксперт исследовал не все представленные в его распоряжение объекты, а только часть их или решил только некоторые из поставленных перед ним вопросов, такая экспертиза считается неполной. Так, из представленных эксперту для установления их подлинности 30 подписей исследовано только 28, а относительно двух других в экспертном заключении не содержится ответов на заданные вопросы. Дополнительная экспертиза назначается и в тех случаях, когда после экспертного исследования возникают новые вопросы, связанные с исследованием того же объекта, которые ранее не ставились перед экспертом. Именно последнее основание назначения дополнительной экспертизы чаще всего встречается на практике.

Так как дополнительная экспертиза назначается не для опровержения результатов основной экспертизы, а для разъяснения, уточнения, конкретизации, она в основном поручается тому же эксперту, уже знакомому с обстоятельствами дела. Однако может быть назначен и другой эксперт.

По *последовательности проведения* экспертизы подразделяются на первичные и повторные. Повторной называется экспертиза, производимая по тем же объектам и решающая те же вопросы, что и первичная экспертиза, заключение которой признано необоснованным, вызывает сомнения или при производстве первичной экспертизы были допущены нарушения процессуальных норм. Это возможно, например, в случаях когда заключение первичной экспертизы противоречит объективно установленным фактам, или не согласуется с достоверными обстоятельствами дела, или сделано без учета относящихся к предмету экспертизы фактов, а также если при назначении или производстве первичной экспертизы были допущены нарушения процессуальных норм, регламентирующих назначение и производство судебных экспертиз, в частности поручение производства экспертизы лицу, заинтересованному в исходе дела или некомпетентному, необоснованное отклонение ходатайств уча-

стников процесса в связи с экспертизой (например, о назначении эксперта из числа указанных лиц, о постановке перед экспертом тех или иных вопросов). Повторная экспертиза поручается другому эксперту или экспертам.

При назначении повторной судебной экспертизы в гражданском и арбитражном процессе в резолютивной части постановления обязательно указывается, что экспертиза является повторной, приводятся вопросы, поставленные на разрешение первичной экспертизы и полученные в результате ее проведения выводы.

В уголовном процессе законодателем предусмотрена специальная законодательная форма — бланк протокола о назначении дополнительной и повторной экспертизы. Как правило, назначение повторной экспертизы является последствием отрицательной оценки экспертного заключения субъектами, назначившими экспертизу. Если в результате производства повторной судебной экспертизы эксперт придет к иным, чем в первичной экспертизе, выводам, желательно было бы иметь в тексте экспертного заключения объяснение этого результата.

Безусловно, судебные эксперты не вправе оценивать заключения друг друга: это прерогатива следователя и суда. Однако эксперт может прокомментировать использованную в первичной экспертизе методику с точки зрения ее научной состоятельности и корректности применения при исследовании данных объектов, а также дать другую полезную для следователя и суда информацию. Противоречия в выводах первичной и повторной судебных экспертиз могут быть разъяснены субъекту, назначившему экспертизы, при допросе экспертов. Следует при этом иметь в виду, что назначение повторной экспертизы — это право, а не обязанность следователя, дознавателя, суда.

В КоАП РФ, как и в КоАП РСФСР, законодатель особо не оговаривает права судьи, органа или должностного лица, в производстве которого находится дело об административном правонарушении, назначать дополнительную или повторную экспертизы. Однако основания их назначения в практике производства по делам об административном правонарушении имеются (см. ст. 20 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности) и соответствуют общему положению ст. 26.4 КоАП РФ, согласно которому определение о назначении экспертизы выносится тогда, когда при производстве по делу возникает необходимость в использовании специальных знаний. Практика рассмотрения дел об административных правонарушениях свидетельствует о том, что в ряде случаев судьи, органы и должностные лица, в производстве которых находится дело, фактически назначают такие экспертизы. Нередко это происхо-

дит по ходатайствам лиц, в отношении которых ведется производство по делу, потерпевших, защитников и представителей.

Поскольку в результате обжалования и опротестования постановления об административном правонарушении возможно новое рассмотрение дела, в КоАП РФ все-таки должен быть предусмотрен порядок назначения и производства повторных и дополнительных экспертиз.

По численности и составу исполнителей судебные экспертизы подразделяются на единоличные, комиссионные (ст. 200 УПК, ст. 83 ГПК, ст. 84 АПК) и комплексные (ст. 201 УПК, ст. 82 ГПК, ст. 85 АПК). Единоличную экспертизу проводит один эксперт, комиссионную — комиссия, состоящая из двух или более экспертов одной специализации. Комплексной является экспертиза, в которой эксперты, специализирующиеся в разных классах или родах судебных экспертиз, заняты совместным решением одних и тех же вопросов и формулированием общего вывода. Выводы, сделанные каждым экспертом самостоятельно, без участия специалистов в иных областях знаний, подписываются им единолично. Выводы по общим вопросам, которых, как правило, в комплексных экспертизах немного, подписываются всеми участвовавшими в производстве экспертизы судебными экспертами. При этом предполагается, что каждый из участников комплексной экспертизы, помимо узкой специализации, обладает знаниями в пограничных областях наук, которые использовались при даче заключения. Примером такой экспертизы может служить комплексная трасологическая и автотехническая экспертиза, назначенная для установления механизма дорожно-транспортного происшествия.

1.4. Понятие, цели и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы

К числу наиболее распространенных судебных экспертиз относятся судебно-экономические экспертизы. Потребность в них возрастает в связи с развитием рыночных отношений, что обуславливает рост числа споров хозяйствующих субъектов. Необходимость производства экспертиз этого класса вызвана и резким ростом числа преступлений в сфере экономики, видоизменением способов их совершения.

Класс *судебно-экономических экспертиз* включает следующие экспертизы:

- судебно-бухгалтерскую, задачами которой являются выявление учетных несоответствий и установление обстоятельств, связанных с отражением в бухгалтерских документах операций поступления, хранения, выбытия, реализации товарно-материальных ценностей, поступления и расходования денежных средств;

- судебную финансово-экономическую, которая назначается для решения задач, касающихся финансовой деятельности организаций, соблюдения законодательных актов, регулирующих их финансовые отношения с бюджетом разных уровней, выполнения договорных обязательств, анализа финансовой кредитной деятельности банков, анализа фиктивных и преднамеренных банкротств, распределения и выплаты дивидендов, операций с ценными бумагами, инвестициями и пр.;
- судебную инженерно-экономическую, задачами которой являются выявление реального экономического эффекта от новаций в производственной сфере, негативных явлений при оплате труда, определение трудового вклада в результате производственной деятельности, и др.

При осуществлении финансового контроля широко применяются специальные бухгалтерские знания. Это обусловлено тем, что документами оформляются все хозяйственные операции непосредственно в момент и на месте их осуществления. Все последующие записи в аналитических ведомостях, журналах-ордерах производятся только на основе первичных документов. При этом ведение бухучета может осуществляться с использованием специализированных компьютерных программ.

Любая хозяйственная операция обязательно сопровождается соответствующим документальным оформлением первичного документа, отражающего факт совершения этой операции. Данные бухучета и отчетности являются достоверными и имеют юридическую силу, так как строго документированы. При совершении хищений, подлогов, налоговых правонарушений в данных бухучета и отчетности обязательно, хотя и в завуалированной форме, присутствует информация о фактах нарушений законодательства, которые можно обнаружить в процессе детального исследования деятельности организации и организации бухучета. Выявить эти факты процессуальным путем можно лишь при назначении и производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Судебно-бухгалтерская экспертиза — это экспертное исследование первичных и сводных документов бухучета и отчетности, содержащих фактические данные, необходимые для составления заключения по уголовному или гражданскому делу (в том числе арбитражному спору), делу об административном правонарушении. Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается следователем, дознавателем, судом, лицом или органом, рассматривающим дело об административном правонарушении.

В процессе производства судебной экспертизы используется информация ревизионных служб, аудиторских фирм, налоговых, таможенных органов, экспертов, специализирующихся в других областях знания, информация, предоставляемая сторонами, показания других участников процесса.

На производство судебно-бухгалтерской экспертизы распространяются общие положения о судебной экспертизе, закрепленные в Законе о государственной судебно-экспертной деятельности. Согласно ст. 9 этого Закона судебная экспертиза — процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и подготовки 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.

Специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется в следующих аспектах:

- для ее проведения требуются специальные знания в области бухучета и смежных дисциплин (контроллинга, экономики организации, экономического анализа, налогообложения, финансового менеджмента, финансов, аудита);
- объектом расследования и судебного разбирательства являются хозяйственные операции, получившие отражение в учетных регистрах, бухгалтерской и налоговой отчетности и других документах.

Правовой основой для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, помимо Закона о государственной судебно-экспертной деятельности, являются процессуальное законодательство, ГК, НК, ТамК, Федеральные законы «О бухгалтерском учете» от 21 ноября 1996 г. № 129-ФЗ, «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утвержденные постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696, положения по бухучету и др.

Судебно-бухгалтерская экспертиза не относится к числу обязательно назначаемых судебных экспертиз, а назначается по необходимости. По каждому конкретному делу дознаватель, следователь, суд, лицо или орган, рассматривающие дело об административном правонарушении, должны разрешать этот вопрос, исходя из конкретных обстоятельств. Трудно предугадать все случаи, когда должна быть произведена судебно-бухгалтерская экспертиза, так как нельзя предусмотреть специфику отдельных злоупотреблений и все особенности уголовных и гражданских дел. Однако в некоторых случаях, оговоренных законом, экспертиза должна назначаться обязательно (например, при несоответствии результатов ревизии материалам следствия, если разногласия не могут быть устранены в ходе проведения повторной ревизии или если обвиняемый оспаривает результаты ревизии, заявляя, что ревизор не принял к зачету документы, предъявляемые ему обвиняемым).

Общая цель судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в установлении правильности организации бухучета и отчетности, достоверности фактов хозяйственной деятельности для дачи обоснованного заключения по поставленным вопросам.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы можно:

- проверить правильность результатов проведения документальных ревизий, аудиторских проверок, документального оформления операций по приему, сохранности и выдаче денежных средств, поступлений, сохранности и выбытия товарно-материальных ценностей;
- выявить наличие фактических данных, связанных с недостатками либо излишками товарно-материальных ценностей и суммой материального ущерба;
- определить соответствие отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям нормативных документов в области бухучета и отчетности;
- установить документальную обоснованность поступления и выбытия материалов, готовой продукции, товаров и других активов, размеров и стоимости неучтенной продукции, определенных с учетом заключений технологов, товароведов и других специалистов;
- констатировать документальную обоснованность размеров сумм по искам, разрешаемым в порядке гражданского судопроизводства;
- способствовать конкретизации круга лиц, за которыми, по документальным данным, в период образования недостачи либо излишков числились товарно-материальные ценности или денежные средства, а также лиц, обязанных обеспечивать выполнение требований бухучета и отчетности, несоблюдение которых установлено в ходе производства экспертизы;
- выявить нарушения в организации ведения бухучета, отчетности и контроля, которые способствовали образованию материального ущерба или препятствовали его своевременному выявлению;
- выявить условия, способствовавшие совершению злоупотреблений, и разработать предложения, направленные на борьбу с ними.

Основная задача судебно-бухгалтерской экспертизы вытекает из общей задачи судебно-экспертной деятельности — способствовать получению доказательственной информации по уголовному, гражданскому и административному делу, используя при этом все современные возможности, предоставляемые специальными знаниями в области бухучета и отчетности.

При проведении экспертного исследования решаются следующие *частные задачи*:

- анализируются фактические данные недостач или излишков материально-производственных запасов, денежных средств, прочих активов и материального ущерба;

- устанавливается правильность документального оформления движения материально-производственных запасов и денежных средств, прочих активов, условия их хранения и сохранности, организация материальной ответственности;
- определяется соответствие хозяйственных операций, отраженных в бухгалтерских документах, законодательству и положениям по бухучету и тождественность информации документально-го подтверждения показаниям обвиняемого и свидетелей;
- исследуется документальная обоснованность поступления и выбытия материально-производственных запасов, денежных средств и других активов, размер и стоимость неучтенной готовой продукции по результатам заключений экспертов-технологов, товароведов, инженеров;
- устанавливаются причины недостатков в организации бухучета и отчетности, которые явились основанием для нанесения материального ущерба экономическому субъекту.

Большинство задач судебно-бухгалтерской экспертизы являются диагностическими. При решении диагностических задач эксперт должен ответить на ряд вопросов, среди которых могут быть следующие:

- имеются ли в представленных учетных регистрах изменения в составе счетов или содержании счетных записей, создавших возможность устранения в учете дебиторской и кредиторской задолженности;
- содержатся ли в главной книге противоречивые счетные записи;
- за счет каких хозяйственных операций была занижена сумма налогооблагаемой прибыли, полученная организацией в отчетном (налоговом) периоде;
- повлекло ли занижение (завышение) себестоимости продукции неправильное отражение на счетах затрат; если да, то какое;
- усматриваются ли в записях по счету 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы» признаки неотражения или частичного отражения операций по реализации продукции (работ, услуг), продаже товаров, основных средств и других активов; если да, то как это повлияло на баланс организации, на налогообложение;
- допущены ли в системе счетных записей, отражающих расчетные операции по заработной плате, отступления от правил учета, в чем они выразились и как повлияли на величину учетного остатка;
- каким образом были завышены конкретные статьи затрат; каков механизм искажения счетных записей;
- искажены ли в учете данные, отраженные на счете 99 «Прибыли и убытки», если да, то каков механизм искажения?

При наличии в деле бухгалтерских документов, записей, сумм необходимо сопоставить их с записями официального бухучета. При этом эксперт должен ответить на следующие вопросы:

- соответствуют ли представленные на экспертизу счетные записи записям официального бухгалтера;
- к какому виду счетных записей относятся данные, содержащиеся в деле;
- по какой группе счетных записей обнаруживаются расхождения с документами, присутствующими в деле, и на какую сумму;
- имеют ли представленные на исследование материалы записи, тождественные данным бухгалтера;
- каковы тип и вид учетных данных, тождественных данным по делу; отражением каких учетных операций являются представленные на исследование записи;
- составлены ли представленные записи лицом, имеющим навыки ведения бухгалтерии и отчетности.

Ответы на экспертные задачи посредством реконструкции могут воссоздавать отдельные отсутствующие в учетных документах показатели (записи) или корректировать значения показателей, искаженные в процессе ведения учета. При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы могут решаться также вопросы профилактического характера, например, какие недостатки в ведении учета могли способствовать сокрытию или совершению преступления?

Судебно-бухгалтерская экспертиза считается назначенной со дня вынесения соответствующего определения суда или постановления судьи, лица, производящего дознание, следователя или прокурора. После этого к делу подключается эксперт-бухгалтер.

1.5. История развития судебно-бухгалтерской экспертизы

Судебно-бухгалтерская экспертиза в своем развитии прошла определенную эволюцию, которая обусловлена совершенствованием системы бухгалтерии и контроля, появлением новой формы контроля — аудита.

До октябрьского переворота 1917 г. в России было предпринято несколько попыток создания института судебно-бухгалтерской экспертизы, но все они не были доведены до конца. В годы военного коммунизма об этой задаче забыли.

Новая экономическая политика, охватив товарно-денежные отношения и хозяйственные связи, вновь выдвинула старый вопрос на повестку дня. Началось формирование профессиональных организаций, основной целью которых было проведение судебно-бухгалтерских экспертиз. И как первый этап — в 1924 г. по решению Народного комиссариата рабоче-крестьянской инспекции СССР был создан орган независимого финансового контроля — Институт государственных бухгалтеров-экспертов (ИГБЭ) при На-

родном комиссариате рабоче-крестьянской инспекции СССР. ИГБЭ имел широкую сеть местных органов (республиканских, губернских, окружных и уездных).

Первоначально, специалисты ИГБЭ осуществляли экспертизы отчетности, документов по отдельным разделам бухучета и по результатам проверки оформляли соответствующие заключения. Экспертизы проводились по требованию государственных, судебных, следственных органов и по инициативе частных лиц и учреждений.

Организационная структура ИГБЭ состояла из центрального бюро и нескольких подотчетных секций. Функциональные обязанности работников секций сводились к выполнению следующих задач:

- составление отчетности, разработка номенклатуры счетов, стандартизация первичной документации и документооборота в организациях с различными методами учета;
- разработка инструкций, предусматривающих типовую корреспонденцию счетов;
- инструктирование ревизионных комиссий (методы и объекты ревизий, анализ балансов и т.д.);
- оказание консультационных услуг по счетным вопросам;
- разработка рекомендаций по устранению замеченных дефектов в постановке учета;
- изучение условий совершения хозяйственных преступлений, возникающих из-за неправильной постановки учета и отчетности, и передача результатов проверки правоохранительным органам.

Сотрудники ИГБЭ проходили определенный квалификационный отбор, который включал обязательный практический опыт работы по одному или нескольким направлениям бухгалтерского счетоводства: бюджетному, промышленному, кооперативному, торговому, банковскому, сельскохозяйственному.

Уже тогда работа этой профессиональной организации разграничивала направления проводимых экспертиз: техническая, экономическая и бухгалтерская деятельность субъекта.

Техническая экспертиза анализировала производственный процесс, качество и эффективность использования технического оборудования, состав и качественные характеристики сырья, материалов, полуфабрикатов, готовой продукции. В качестве экспертных приемов использовались механические и технологические расчеты, проводились испытания с привлечением специалистов: инженеров, технологов, механиков и др.

Экономическая экспертиза исследовала экономические показатели деятельности учреждения с точки зрения эффективности, рациональности, стабильности организационной структуры и производственного процесса.

Основная цель бухгалтерской экспертизы заключалась в установлении законности и правильности организации бухучета, документооборота и формирования отчетности о результатах хозяйственной деятельности.

В 1928—1929 гг. ИГБЭ выпускал лучший по тем временам в России профессиональный журнал «Вестник Института государственных бухгалтеров-экспертов», он также получил международное признание. Один из самых известных бухгалтеров XX в. Р. Монтгомери, будучи избран Президентом Третьего международного конгресса, пригласил представителей ИГБЭ для участия в разработке программы конгресса и в его работе.

Просуществовав шесть лет, в 1930 г. ИГБЭ был ликвидирован. Его функции стало выполнять вновь созданное Всесоюзное товарищество социалистического учета при ВЦСПС, которое сохранило секторную структуру ИГБЭ, однако позволило сформировать постоянно действующий штат экспертов-бухгалтеров. На них была возложена основная целевая установка — разработка инструктивной и методологической базы ведения бухгалтерских экспертиз, которая явно в то время отсутствовала в России.

Родоначальником создания профессиональных органов, занимающихся проведением именно судебно-бухгалтерских экспертиз, стало Центральное бюро судебно-бухгалтерской экспертизы при Прокуратуре СССР (1936), которое функционировало до 1938 г. Бюро обобщило всю деятельность экспертных организаций и занималось подготовкой и повышением квалификации экспертов-бухгалтеров.

В годы Великой Отечественной войны и послевоенного восстановления экономики развитие структуры экспертных организаций временно было приостановлено. Только в 1952 г., закрепляя государственное подчинение, при Минфине СССР было создано Бюро государственной бухгалтерской экспертизы. Бюро имело филиалы при Минфине СССР союзных и автономных республик, краевых и областных финансовых отделах. Эти организации должны были решать следующие задачи:

- проведение бухгалтерских экспертиз уголовных и гражданских дел по решению следственных органов, прокуратуры, суда, арбитража;
- осуществление методической работы по экспертному исследованию.

В 1957 г. Бюро было ликвидировано, а его структурные подразделения и филиалы были переданы в подчинение Минюста СССР, где впоследствии были реорганизованы в специализированные лаборатории экономических экспертиз. Лаборатории судебно-экономических экспертиз в настоящее время существуют в целом ряде судебно-экспертных учреждений Минюста России, в том чис-

ле в Российском федеральном центре судебных экспертиз при Минюсте России.

Становление в России института аудита с 1987 г. и появление профессиональных дипломированных бухгалтеров-аудиторов позволило продолжить процесс совершенствования экспертной деятельности и привлекать аудиторов к проверкам в качестве судебных экспертов.

В практике аудиторской деятельности 90-х гг. XX в. были распространены случаи привлечения аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению следствия, прокуратуры и суда. Несмотря на то, что экспертное обслуживание по вопросам законности бухучета и налогообложения являлось одним из направлений аудиторской деятельности и использовало методическую базу аудита, правовая основа привлечения аудиторов к оказанию такого рода услуг, а соответственно порядок их оказания имел в те годы свои юридические особенности.

Правовой основой экспертной деятельности являются процессуальные кодексы, регулирующие правовые аспекты производства экспертизы по гражданским, арбитражным и уголовным делам, а также ведомственная инструкция Минюста России о производстве судебно-бухгалтерских экспертиз 1987 г., которые использовались в качестве нормативного руководства при проведении экспертного исследования со стороны аудиторов.

Следует также учесть, что этот вопрос был недостаточно проработан в правилах (стандартах) аудиторской деятельности. Не было системного аудиторского стандарта, регулирующего действия аудитора, выступающего в роли эксперта в экспертизах и проверках по поручению правоохранительных органов, хотя данный вид аудиторских услуг получил все большую востребованность в юридической практике. Привлечение аудиторов в качестве экспертов было затронуто во Временных правилах аудиторской деятельности в РФ, которые использовались в аудиторской практике до принятия в 2001 г. Закона об аудиторской деятельности, и в отдельных аудиторских стандартах.

В соответствии с п. 10 Временных правил аудиторской деятельности в РФ, утвержденных Указом Президента РФ от 22 декабря 1993 г. № 2263, орган дознания и следователь при наличии санкции прокурора, прокурор, суд и арбитражный суд были вправе в соответствии с процессуальным законодательством дать аудитору или аудиторской фирме поручение о проведении аудиторской проверки экономического субъекта при наличии в производстве этих органов возбужденного (возобновленного производством) уголовного дела, принятого к производству (возобновленного производством) уголовного дела или дела, подведомственного арбитражному суду. Срок проведения аудиторской проверки по поручению определялся

по договоренности с аудитором (аудиторской фирмой) и, как правило, не должен был превышать двух месяцев.

Согласно п. 2.3 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 18 марта 1999 г., протокол № 2, в числе услуг, совместимых с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки (т.е. сопутствующих аудиту услуг), рассматривались услуги по экспертному обслуживанию, услуги по арбитражу и примирению. Перечень сопутствующих аудиту услуг был определен Общероссийским классификатором видов экономической деятельности, продукции и услуг ОК 004-93, введенным в действие постановлением Госкомстата России от 6 августа 1993 г. № 17. При проведении такого рода проверок аудиторы выполняли роль судебных экспертов, а заключение аудиторской организации по специальному аудиторскому заданию, выполненному по поручению правоохранительных органов, приравнивалось к заключению экспертизы, назначенной в соответствии с процессуальным законодательством, согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», одобренному Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6.

Понятие экспертизы, в свою очередь, включало исследование экспертами на научной основе представленных судом или следствием объектов с целью извлечения сведений о фактах, имеющих значение для правильного разрешения дела, совершаемое в определенном процессуальном порядке и с соблюдением установленных в процессуальном законе правил. В этом случае судебно-бухгалтерская экспертиза (как разновидность судебных экспертиз) анализировала правонарушения в деятельности организаций, отраженные в бухучете и отчетности, ставшие предметом рассмотрения со стороны правоохранительных органов по уголовным, гражданским и арбитражным делам.

Как свидетельствовала судебная практика тех лет, аудиторами разрешались вопросы по установлению:

- имущественного вреда, причиненного сознательно организации или государству (с виной в форме прямого умысла);
- осознанного материального вреда, причиненного государству, выраженного в сокрытии налогов (использовании доходов на личные нужды);
- материального ущерба, причиненного собственникам имущества (акционерам или учредителям) и государству, обусловленного правонарушениями лиц, распоряжающихся доходами и другим имуществом организации;

- осознанного материального вреда, причиненного банку-кредитору или поставщикам-партнерам в форме присвоения части доходов организации распорядителем имущества и средств, предназначенных для расчетов;
- правомерности действий государственных налоговых органов и защите законных имущественных интересов налогоплательщиков;
- законности действий должностных лиц в отношении соблюдения трудового законодательства.

Многие из этих вопросов далеко выходят за рамки компетенции судебного эксперта. Да и само приравнивание деятельности аудитора к деятельности судебного эксперта было недостаточно обосновано и слишком категорично.

С учетом процессуального законодательства сотрудники аудиторских организаций, которые участвовали в проведении экспертного исследования в качестве экспертов-аудиторов согласно п. 3.2 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», должны были обладать следующими моральными профессиональными качествами: честностью, объективностью, профессиональной компетентностью и прилежанием, следовать правилам профессионального поведения, выполнением правил (стандартов) аудиторской деятельности, следовать принципу конфиденциальности информации, ставшей известной аудиторам в ходе выполнения ими своих профессиональных обязанностей. Кроме того, эксперты-аудиторы должны были обладать необходимым опытом работы и квалификацией.

Не соответствовало процессуальному законодательству приравнивание аудиторских организаций к экспертным учреждениям, когда при согласовании с органом дознания, суда, прокуратуры аудиторская фирма могла использовать работу эксперта или другого специалиста (оценщика, инженера, юриста и др.) в исследовании судебно-бухгалтерской экспертизы в соответствии с п. 2.2 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Использование работы эксперта», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 25 декабря 1996 г., протокол № 6. При этом судебная экспертиза из разряда комиссионной (проводится экспертами одной специальности) переходила в разряд комплексной экспертизы (проводится несколькими экспертами разных специальностей). При проведении такого вида судебно-бухгалтерских экспертиз участвующие в исследовании эксперты могли советоваться между собой, проводить совещания, дискуссии.

Положения процессуального законодательства свидетельствовали о том, что в случае если мнения экспертов совпадали и они приходили к общему заключению, последнее подписывалось всеми экспертами. Эксперт-аудитор, который был не согласен с результа-

тами других экспертов, составлял отдельное заключение согласно требованиям п. 7 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ 20 октября 1999 г., протокол № 6.

Во Временных правилах аудиторской деятельности подробно рассматривались вопросы оплаты судебно-бухгалтерской экспертизы. Условия оплаты работы аудитора (аудиторской фирмы) при проведении проверки по поручению органа дознания, прокурора, следователя, суда и арбитражного суда регулировались п. 10 Временных правил. Оплата производилась предварительно за счет проверяемого экономического субъекта по ставкам, ежегодно утверждаемым Правительством РФ, с учетом средней ставки оплаты, сложившейся на рынке аудиторских услуг. При отсутствии у экономического субъекта достаточных средств вследствие несостоятельности (банкротства) предварительная оплата работы аудитора производилась в месячный срок по тем же ставкам за счет средств республиканского бюджета с последующим возмещением на основании решения арбитражного суда по иску соответствующего прокурора или органа Федерального казначейства за счет имущества экономического субъекта, признанного несостоятельным (банкротом).

При отказе или уклонении экономического субъекта (при наличии у него достаточных средств) от предварительной оплаты работы аудитора, проведенной по поручению государственных органов, а также в случае неоплаты этой работы за счет средств республиканского бюджета аудитор либо по его ходатайству соответствующий прокурор мог обратиться в суд или арбитражный суд за защитой нарушенных имущественных интересов.

Принятие Закона о государственной судебно-экспертной деятельности привело к упорядочению этого вида деятельности органов исполнительной власти. Соответственно из Закона об аудиторской деятельности были исключены статьи, отражающие привлечение аудиторов к экспертной деятельности. В Законе нет ни одной статьи, регулирующей экспертную деятельность аудиторов. В этой связи следует констатировать тот факт, что в своей работе современным аудиторами, как всем другим специалистам, осуществляющим судебные экспертизы вне экспертных учреждений, следует руководствоваться нормами и правилами процессуального законодательства.

1.6. Эксперт судебно-бухгалтерской экспертизы, его процессуальный статус и компетенция

Судебный эксперт-бухгалтер — это лицо, обладающее специальными знаниями и назначенное в порядке, установленном про-

цессуальным законодательством (ст. 79 ГПК, 55 АПК, 57 УПК, 25.9 КоАП) для производства судебно-бухгалтерской экспертизы и дачи заключения. Таким образом, закон не требует, чтобы судебно-бухгалтерская экспертиза в обязательном порядке выполнялась сотрудниками государственных экспертных учреждений. В качестве эксперта может быть вызвано любое лицо, обладающее необходимыми для дачи заключения знаниями. Судебно-бухгалтерские экспертизы производятся экспертами государственных и негосударственных экспертных учреждений, сотрудниками неэкспертных организаций, частными экспертами либо иными специалистами.

Государственным судебным экспертом, производящим судебно-бухгалтерскую экспертизу в порядке исполнения своих должностных обязанностей, может быть только аттестованный сотрудник государственного судебно-экспертного учреждения, а именно судебно-экспертных учреждений Минюста России; экспертно-криминалистических подразделений МВД России; экспертных подразделений ФСБ России и других государственных судебно-экспертных учреждений, создаваемых в порядке, определенном Законом о государственной судебно-экспертной деятельности, федеральными органами исполнительной власти или органами исполнительной власти субъектов Федерации (ст. 12 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности).

Помимо государственных судебных экспертов, судебно-бухгалтерские экспертизы согласно ст. 41 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности, процессуальным кодексам и КоАП могут производить и иные лица, обладающие специальными знаниями и вызванные для дачи заключения. Такими судебными экспертами могут быть:

- пенсионеры, в прошлом сотрудники государственных экспертных учреждений;
- частные эксперты-профессионалы, у которых эта деятельность является основной;
- эксперты — сотрудники негосударственных судебно-экспертных организаций;
- сотрудники неэкспертных организаций, являющиеся специалистами в необходимой области знания, например аудиторы¹.

К эксперту-бухгалтеру предъявляются серьезные требования, которые практически аналогичны во всех кодифицированных законах и в Законе о государственной судебно-экспертной деятельности.

¹ Согласно ст. 17 Федерального закона «О лицензировании отдельных видов деятельности» от 8 августа 2001 г. № 128-ФЗ на осуществление юридическим лицом или индивидуальным предпринимателем судебно-экспертной деятельности лицензия не требуется.

Обязанности и ответственность судебного эксперта. Согласно ст. 85 ГПК судебный эксперт-бухгалтер обязан:

- принять к производству порученную ему судом экспертизу и провести полное исследование представленных материалов и документов;
- дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам и направить его в суд, назначивший экспертизу;
- явиться по вызову суда для личного участия в судебном заседании и ответить на вопросы, связанные с проведенным исследованием и данным им заключением.

В случае если поставленные вопросы выходят за пределы специальных знаний эксперта либо материалы и документы непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения, эксперт обязан направить в суд, назначивший экспертизу, мотивированное сообщение в письменной форме о невозможности дать заключение. Та же позиция законодателя отражена в ст. 16 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности.

Кроме этих условий невозможности для эксперта дать заключение, существует еще одно: эксперту отказано в получении дополнительных материалов, а современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы (ст. 16 о государственной судебно-экспертной деятельности).

В соответствии со ст. 55 АПК и ст. 25.9 КоАП эксперт обязан явиться по вызову суда судьи, органа, должностного лица, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, и дать объективное заключение по поставленным вопросам. Однако отказ от производства экспертизы относится к правам, но не к обязанностям эксперта. Правда, такое право предоставляется эксперту опять-таки в случае, если ответы на заданные вопросы выходят за пределы его специальных знаний, а также если представленные материалы недостаточны для дачи заключения.

В УПК отсутствует упоминание об обязанностях судебного эксперта. В ст. 57 отмечается, что эксперт делать вправе (ч. 3), а что не вправе (ч. 4). Согласно ч. 6 ст. 25.9 КоАП за отказ или уклонение от исполнения этих обязанностей эксперт несет административную ответственность. Норма, предусматривающая административную ответственность, в КоАП отсутствует.

Согласно процессуальному законодательству судебный эксперт не несет ответственности за отказ от дачи заключения, но в ч. 1 ст. 85 ГПК, ч. 4 ст. 55 АПК, п. 6 ч. 3 ст. 57 и ч. 5 ст. 199 УПК, ч. 4 ст. 25.9 КоАП и ч. 3 ст. 16 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности дан исчерпывающий перечень случаев, когда эксперт вправе отказаться от производства экспертизы, а

именно, если поставленные вопросы выходят за пределы его специальных знаний, а также в случаях, если представленных ему материалов недостаточно для дачи заключения.

Об обязанности эксперта направить в суд мотивированное сообщение в письменной форме о невозможности дать заключение упоминается только в ч. 1 ст. 85 ГПК и ч. 3 ст. 16 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности. Безусловно, если экспертиза производится вне экспертного учреждения, эксперт должен сам сообщить о невозможности ее проведения. Вероятно, учитывая это обстоятельство, законодатель в УПК не упоминает об обязанности эксперта письменно сообщать органу или лицу, назначившему экспертизу, о невозможности ее производства.

В экспертном учреждении письменное сообщение о невозможности дать заключение должно быть направлено экспертом руководителю этого учреждения. Он, в свою очередь, поручает производство экспертизы другому эксперту, привлекает сторонних специалистов или уведомляет орган или лицо, назначившее судебную экспертизу, о невозможности ее производства.

Обязанностью судебного эксперта-бухгалтера согласно ч. 4 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности является не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну. Аналогичный запрет содержится в нормах в ч. 2 ст. 85 ГПК.

Наиболее четко этот вопрос урегулирован в УПК, где указывается, что эксперт не вправе разглашать данные предварительного расследования, ставшие известными ему в связи с участием в уголовном деле в качестве эксперта, если он был об этом заранее предупрежден (п. 5 ч. 4 ст. 57, ст. 161). За разглашение этих сведений он может быть привлечен к уголовной ответственности по ст. 310 УК.

За незаконное получение и разглашение сведений, составляющих коммерческую или банковскую тайну, судебный эксперт может быть привлечен к уголовной ответственности согласно ч. 2 ст. 183 УК.

Нормами ст. 79 ГПК, 55 АПК, 57 УПК предусмотрена уголовная ответственность по ст. 307 УК или административная ответственность (ст. 25.9, 17.9 КоАП) эксперта за дачу заведомо ложного экспертного заключения.

В советском уголовно-процессуальном законодательстве традиционно присутствовала норма, предписывающая при назначении каждой экспертизы предупреждать эксперта об ответственности за дачу заведомо ложного заключения и отбирать об этом подписку. В новом процессуальном законодательстве эта норма несколько видо-

изменена, хотя, по сути, сохранилась. Если судебная экспертиза производится в экспертном учреждении, законодатель обязывает руководителя этого учреждения предупредить эксперта об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения и отобрать у него об этом подписку.

Если же экспертиза назначается конкретному эксперту, то его об ответственности предупреждает субъект, назначивший экспертизу (ч. 2 ст. 80 ГПК, ч. 4 ст. 82 АПК, ч. 3 ст. 25.9 КоАП, ст. 14 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности). Исключение составляет ч. 2 ст. 199 УПК, где указывается, что после получения от следователя постановления о назначении судебной экспертизы и материалов, необходимых для ее производства, руководитель экспертного учреждения, за исключением руководителя государственного судебно-экспертного учреждения, разъясняет эксперту его права и ответственность, предусмотренные ст. 57 УПК. Но это не означает, что государственный судебный эксперт не дает в каждом заключении подписки, что он предупрежден об ответственности за дачу заведомо ложного заключения. Напротив, в п. 5 ч. 1 ст. 204 отмечается, что эта подписка является обязательным атрибутом экспертного заключения.

Лицо, выступающее в роли эксперта-бухгалтера, обязано сообщить субъекту, назначившему экспертизу, об обстоятельствах, исключающих возможность его участия в данном деле, при наличии таких обстоятельств.

Судебный эксперт подлежит отводу:

- если он хотя бы косвенно заинтересован в исходе дела;
- является родственником сторон, других лиц, участвующих в деле, или представителей;
- находится или находился в служебной или иной зависимости от сторон, других лиц, участвующих в деле, или представителей;
- имеются иные обстоятельства, вызывающие сомнение в его беспристрастности (ст. 18 ГПК, ст. 23 АПК, ст. 70 УПК, ст. 25.12 КоАП).

Согласно ГПК и УПК предыдущее участие эксперта в деле в качестве специалиста не является основанием его отвода.

Основанием для отвода эксперта в арбитражном процессе является проведение им ревизии или проверки, материалы которых стали поводом для обращения в арбитражный суд или используются при рассмотрении дела (ч. 1 ст. 23 АПК). Фактически ревизия или проверка — это предварительное исследование, произведенное специалистом, хотя процессуальная фигура специалиста в арбитражном процессе отсутствует.

В производстве по делам об административных правонарушениях, если лицо участвовало в деле в качестве специалиста, оно не может в дальнейшем быть экспертом по данному делу.

Участие эксперта при предыдущем рассмотрении данного дела в качестве эксперта не является основанием для его отвода. Однако УПК предусматривает возможность отвода эксперта и если обнаружится его некомпетентность (п. 3 ч. 2 ст. 70).

Компетенция эксперта (от лат. *compe* — добиваюсь; соответствующую, подхожу) может рассматриваться в двух аспектах¹. Это, во-первых, круг полномочий, права и обязанности эксперта, которые определены процессуальными кодексами и КоАП, во-вторых, комплекс знаний в области теории, методики и практики судебной экспертизы определенного рода, вида.

Различают объективную компетенцию, т.е. объем знаний, которыми должен владеть эксперт, и субъективную — степень, в которой конкретный эксперт владеет этими знаниями. Субъективную компетенцию часто называют компетентностью эксперта. Она определяется его образовательным уровнем, специальной экспертной подготовкой, стажем экспертной работы, опытом в решении аналогичных экспертных задач, индивидуальными способностями. Согласно ст. 16 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности компетентность государственного судебного эксперта проверяется и удостоверяется экспертно-квалификационными комиссиями.

В других кодифицированных законах пункт об отводе эксперта в случае, когда обнаружится его некомпетентность, отсутствует.

Судебный эксперт-бухгалтер не вправе без ведома следователя и суда вступать в личные контакты с участниками процесса по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы, самостоятельно собирать материалы для экспертного исследования.

Чтобы не возникло сомнений в беспристрастности и объективности судебного эксперта, его личные контакты эксперта с потерпевшим, подозреваемым, обвиняемым, сторонами и другими участниками процесса должны ограничиваться строгими процессуальными рамками. Так, согласно п. 3 ч. 3 ст. 57 УПК эксперт может принимать участие в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы. Более того, без ведома следователя и суда эксперт не вправе вести переговоры с участниками уголовного судопроизводства по вопросам, связанным с производством судебной экспертизы (п. 1 ч. 4 ст. 57). В гражданском и арбитражном процессе эксперт контактирует со сторонами и их представителями, только участвуя в заседаниях суда, задавая вопросы, относящиеся к предмету экспертизы (ч. 3 ст. 85 ГПК, ч. 3 ст. 55 АПК).

Аналогичная норма имеется и в КоАП: с разрешения судьи, должностного лица, лица, председательствующего в заседании кол-

¹ См.: Энциклопедия судебной экспертизы /Под ред. Т.В. Аверьяновой и Е.Р. Российской. — М.: Юрисъ, 1999.

легиального органа, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, эксперт может задавать вопросы, относящиеся к предмету экспертизы, лицу, в отношении которого ведется производство по делу, потерпевшему и свидетелям (п. 2 ч. 5 ст. 25.9). Если эксперт путем контактов с лицами, проходящими по делу, собирает материалы для производства судебной экспертизы, заключение такой экспертизы впоследствии должно быть исключено из числа доказательств.

Самостоятельным сбором материалов для экспертизы является и анализ экспертом-бухгалтером всех материалов дела. Эксперт вправе знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету экспертизы. Но эти материалы должны быть отобраны следователем, судом, органом, рассматривающим дело об административном правонарушении. В случае когда представленных материалов недостаточно, эксперт имеет право запросить недостающие.

Право эксперта знакомиться с материалами дела ограничено предметом экспертизы. Эксперт не имеет права подменять субъектов, назначивших экспертизу, и заниматься анализом материалов дела, собирая доказательства, выбирая, что ему исследовать, например анализировать свидетельские показания, иначе могут возникнуть сомнения в объективности и обоснованности заключения. К сожалению, на практике это происходит достаточно часто.

Независимость судебного эксперта. При производстве судебной экспертизы эксперт независим от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела, т.е. фактически важнейшей стороной независимости эксперта является его процессуальная самостоятельность, которая гарантируется порядком назначения и производства судебной экспертизы (ст. 7 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности). Независимость судебного эксперта обеспечивается также возможностью его отвода. Независимо от того, является ли судебный эксперт государственным экспертом, сотрудником негосударственной экспертной организации или частным экспертом, он дает заключение от своего имени и несет за данное им заключение личную ответственность.

Судебный эксперт независим в выборе методов, средств и методик экспертного исследования, необходимых, с его точки зрения, для изучения данных конкретных объектов экспертизы. Руководитель экспертного учреждения может рекомендовать эксперту воспользоваться тем или иным методом, средством, применить ту или иную методику, однако право выбора остается за экспертом.

Воздействие на эксперта со стороны лиц, участвующих в деле, и иных лиц не допускается. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат уголовной ответственности (ст. 302 УК).

На самостоятельность суждений эксперта, на независимость судебной экспертизы влияют многие факторы, и одних процессуальных требований явно недостаточно. Государственные судебно-экспертные учреждения зачастую подчиняются тем же органам исполнительной власти, что и следственные аппараты, органы дознания, например в МВД России, ФСБ России. Такая ситуация, безусловно, отрицательно влияет на независимость как судебного эксперта, так и экспертного учреждения. В жизни существует множество способов оказания давления на эксперта или руководителя судебно-экспертного учреждения. Руководитель экспертного учреждения может, например, по указанию кого-то из вышестоящих начальников передать производство экспертизы другому эксперту, если вывод, сделанный первоначально назначенным экспертом, кого-то не устраивает. Первый эксперт может теоретически выступить со своим особым мнением.

Государственные экспертные учреждения должны быть выведены из ведомственного подчинения, а также создана государственная судебно-экспертная служба, не связанная с органами дознания и предварительного расследования. Строго говоря, такая служба давно существует — это судебно-экспертные учреждения Минюста России. Казалось бы, для обеспечения независимости судебной экспертизы все государственные экспертные учреждения следовало бы сосредоточить именно под эгидой Минюста России. Но практика показывает, что во многих случаях оторванность судебно-экспертной службы от органов дознания и следственных аппаратов приносит больше вреда, чем пользы. Теряется оперативность применения специальных знаний, определяющая порой успех раскрытия и расследования преступления. Да и возможна ли полная независимость? Даже судьи, на независимость которых указано в Конституции РФ (ст. 119—122), и эта независимость подкреплена специальным актом (см. Закон РФ «О статусе судей в Российской Федерации» от 26 июня 1992 г. № 3132-1), где даются гарантии независимости судьи, не всегда могут избежать постороннего влияния.

Реальная независимость негосударственных судебно-экспертных учреждений, частных экспертов, несмотря на то, что многие из них именуют себя независимыми, далеко не всегда имеет место. В некоторых случаях экспертный вывод может зависеть от суммы гонорара за проведенное исследование. Представляется, что некорректно называть судебные экспертизы, производимые в негосударственных экспертных организациях, независимыми, а частных экспертов — независимыми экспертами, поскольку отсюда следует, что в государственных экспертных учреждениях выполняют «зависимые» экспертизы.

Главное — не обеспечение полной независимости эксперта, которая, как и любая абстракция, в условиях реального социума не-

достижима, хотя к ней, конечно, надо стремиться, а возможность проведения альтернативных судебных экспертиз, конкуренция государственных и негосударственных экспертных учреждений.

Независимость судебного эксперта обуславливается, кроме того, одинаковым уровнем требований к профессиональной подготовке государственных и негосударственных экспертов. В ст. 13 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности устанавливается порядок определения уровня профессиональной подготовки экспертов и аттестация их на право самостоятельного производства судебной экспертизы. С этой целью в некоторых федеральных органах исполнительной власти созданы и функционируют экспертно-квалификационные комиссии. Причем через каждые пять лет эксперт должен подтверждать уровень своего профессионализма в этих комиссиях. К сожалению, пока комиссии производят аттестацию и выдают квалификационные свидетельства только государственным судебным экспертам.

Реальная независимость эксперта возможна только при условии единых квалификационных требований к государственным судебным экспертам всех служб, судебным экспертам негосударственных экспертных организаций и частным экспертам. Это возможно при законодательном закреплении условий осуществления негосударственной судебно-экспертной деятельности, предусматривающем создание независимых экспертно-квалификационных комиссий, единых для государственных и негосударственных судебных экспертов.

Права судебного эксперта. Согласно ст. 17 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности эксперт-бухгалтер вправе:

- ходатайствовать перед руководителем соответствующего государственного судебно-экспертного учреждения о привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов, если это необходимо для проведения исследований и дачи заключения;
- делать подлежащие занесению в протокол следственного действия или судебного заседания заявления по поводу неправильного толкования участниками процесса его заключения или показаний;
- обжаловать в установленном законом порядке действия органа или лица, назначивших судебную экспертизу, если они нарушают права эксперта.

Необходимость в предоставлении эксперту права ходатайствовать перед руководителем экспертного учреждения о привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов обусловлена следующими факторами:

- при производстве многообъектной экспертизы число однородных объектов исследования может быть столь велико, что экспертное исследование невозможно выполнить в установленный срок;
- до начала экспертизы или в ходе ее производства выясняется, что необходимо применить методы, которыми эксперт не владеет, или

использовать приборы и оборудование, отсутствующее в экспертном учреждении, т.е. речь идет о комплексном исследовании;

- в ходе исследования или до его начала эксперт понимает, что часть вопросов может быть решена только при производстве комплексной экспертизы;
- эксперт решает воспользоваться правом расширить перечень вопросов, имеющих значение для доказывания (такое право предоставлено соответствующими процессуальными кодексами), на которые могут быть даны ответы, но при этом ему может понадобиться помощь других экспертов.

Важность экспертной инициативы в вопросе о привлечении к выполнению судебной экспертизы других экспертов подтверждается ч. 3 ст. 85 ГПК и п. 2 ч. 3 ст. 57 УПК, указывающих, что эксперт имеет право ходатайствовать о привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов. Но в АПК и КоАП такая норма отсутствует.

В случаях когда эксперт не считает себя компетентным разрешать вопросы экспертизы, он должен не ходатайствовать о привлечении дополнительно других экспертов, а отказаться от ее производства.

Свои возражения эксперт может изложить в процессе его допроса следователем и судом (ст. 205, 282 УПК). Согласно п. 6 ст. 166 эксперт имеет право делать подлежащие внесению в протокол следственного действия замечания о его дополнении и уточнении. Все внесенные замечания о дополнении и уточнении протокола должны быть оговорены и удостоверены его подписью.

Статья 16 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности ограничивает права государственного судебного эксперта, запрещая ему принимать поручения о производстве судебной экспертизы непосредственно от каких-либо органов или лиц, за исключением руководителя государственного судебно-экспертного учреждения. Отсюда следует, что суд, следователь, дознаватель, должностное лицо или орган, рассматривающие дело об административном правонарушении, могут при назначении экспертизы выбрать по своему усмотрению не эксперта, а только государственное экспертное учреждение.

Однако такое ограничение неправомерно и противоречит нормам процессуальных кодексов и КоАП. Это может привести к нарушению прав подозреваемого и обвиняемого, поскольку согласно п. 3 ч. 1 ст. 198 УПК при назначении и производстве судебной экспертизы подозреваемый, обвиняемый, его защитник вправе ходатайствовать о привлечении в качестве экспертов указанных ими лиц. Если постановление не может быть вынесено в адрес конкретного лица, решение об удовлетворении ходатайства подозреваемого или обвиняемого фактически принимает руководитель экспертного учреждения, не наделенный законодателем такими полномочиями.

Аналогичные нарушения закона могут возникнуть и при назначении судебных экспертиз по делам об административных правонарушениях. Как следует из нормы ст. 25.9 КоАП, в качестве эксперта может быть привлечено любое не заинтересованное в исходе дела совершеннолетнее лицо, обладающее специальными познаниями в науке, технике, искусстве или ремесле, достаточными для проведения экспертизы и дачи экспертного заключения. Причем согласно ч. 4 ст. 26.4 лицо, в отношении которого ведется производство по делу об административном правонарушении, и потерпевший имеют право просить о привлечении в качестве эксперта указанных ими лиц. Аналогичные права предоставлены лицам, участвующим в деле, как в гражданском (ч. 2 ст. 79 ГПК), так и в арбитражном (ч. 3 ст. 82 АПК) процессе.

В соответствии со ст. 55 Конституции РФ в России не должны издаваться законы, отменяющие или умаляющие права и свободы человека и гражданина. Эти права и свободы могут быть ограничены федеральным законом только в той мере, в какой это необходимо в целях защиты основ конституционного строя, нравственности, здоровья, прав и законных интересов других лиц, обеспечения обороны страны и безопасности государства. В данном случае норма закона ограничивает права граждан без соответствующих оснований, поскольку не понятно, с чем связан фактический запрет для суда, следователя, дознавателя, органа, рассматривающего дело об административном правонарушении, обратиться с постановлением или определением о назначении судебной экспертизы непосредственно к государственному судебному эксперту.

Еще одно ограничение прав государственного эксперта связано с лишением его возможности осуществлять судебно-экспертную деятельность в качестве негосударственного эксперта, хотя процессуальные кодексы и КоАП не содержат подобных оснований для отвода эксперта. Это ограничение фактически означает для государственного эксперта невозможность работы по совместительству, хотя согласно ст. 98 ТК работник имеет право заключить трудовой договор с другим работодателем для работы на условиях внешнего совместительства. Ограничением опять-таки является только федеральный закон.

Как известно, любые запреты затрудняют развитие соответствующей отрасли знаний. Обеспеченность сферы судопроизводства квалифицированными экспертными кадрами в России явно недостаточна. Наиболее благополучно дело обстоит с экспертами так называемых традиционных криминалистических экспертиз, которые ранее и составляли основной контингент сотрудников государственных экспертных учреждений. В последние годы ситуация резко изменилась, все чаще назначаются судебные экспертизы других ро-

дов и видов, особенно при производстве по гражданским делам. Однако большинство государственных экспертных учреждений, имея ведомственную принадлежность, в своей деятельности сохраняют ведомственную направленность.

В то же время число экспертов, например судебно-бухгалтерских и финансово-экономических экспертиз, невелико, что негативно влияет на возможность их состязательности в суде, создает проблемы при назначении комиссионных, комплексных и повторных экспертиз. Причем, как показывает практика, этот запрет направлен именно против наиболее уважаемых и опытных экспертов, которых обычно приглашают лично, а не как сотрудников экспертного учреждения. Не имея возможности заниматься судебно-экспертной деятельностью в свободное от основной работы время, наиболее опытные кадры уходят из государственных экспертных учреждений, где к тому же заработная плата весьма невелика.

Анализ показывает, что данная норма, введение которой осуществлялось, видимо, с благой целью — закрепить экспертные кадры, способствовать сосредоточению их усилий исключительно на выполнении экспертиз, назначаемых в государственное экспертное учреждение, — привела к обратному результату, а именно к оттоку наиболее квалифицированных экспертов из государственных экспертных учреждений, снижению качества судебных экспертиз.

В нормах ч. 3 ст. 85 ГПК, ч. 3 ст. 55 АПК, ч. 3 ст. 57 УПК, ч. 5 ст. 25.9 КоАП содержится указание на право эксперта знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету судебной экспертизы, и при определенных условиях отказаться от производства экспертизы. Помимо этого, судебный эксперт имеет право:

- ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения;
- участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора, должностного лица, лица, председательствующего в заседании коллегиального органа, в производстве которых находится дело об административном правонарушении, и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы;
- давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не поставленным в постановлении (определении) о назначении судебной экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;
- приносить жалобы на действия (бездействие) и решения дознавателя, следователя, прокурора и суда, ограничивающие его права.

Подготовка судебных экспертов-бухгалтеров и повышение их квалификации. Профессиональные и квалификационные требования, предъявляемые к судебному эксперту, сформулированы в ст. 13 Закона

о государственной судебно-экспертной деятельности. Должность эксперта в государственных судебно-экспертных учреждениях может занимать гражданин России, имеющий высшее профессиональное образование и прошедший последующую подготовку по конкретной экспертной специальности в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Должность эксперта в экспертных подразделениях федерального органа исполнительной власти в области внутренних дел может также занимать гражданин России, имеющий среднее специальное экспертное образование. Представляется, что квалификационные требования к негосударственным экспертам относительно их образования и подготовки, должны быть такими же.

В течение многих лет судебных экспертов-бухгалтеров готовили путем переподготовки лиц, имеющих экономическое или бухгалтерское образование. В результате переподготовки они получали так называемый допуск — квалификационное свидетельство на право производства судебно-бухгалтерских экспертиз.

Для самостоятельной подготовки вновь принятых сотрудников, не имеющих права производства экспертиз, составлялся индивидуальный план, который утверждался руководителем судебно-экспертного учреждения в соответствии с программой подготовки экспертов этого ведомства. За стажером, не имеющим экспертной подготовки, закреплялся эксперт-наставник из числа наиболее опытных работников. Наставник должен был оказывать вновь поступившему сотруднику методическую помощь в освоении теоретического курса и приобретении практических навыков работы с приборами и оборудованием, контролировать выполнение индивидуального плана подготовки, привлекать обучающегося к производству экспертиз и исследований, участию в следственных действиях в качестве специалиста. Заключение эксперта подписывалось наставником и обучающимся экспертом-стажером.

Безусловно, качество подготовки судебных экспертов путем индивидуальных и групповых стажировок и краткосрочных курсов не может сравниться с систематическим образованием, получаемым в высшем образовательном учреждении. Сомнения вызывает качество подготовки экспертов со средним специальным образованием. Практика показывает, что уровень экспертных заключений таких экспертов весьма невысок, они содержат много ошибок.

В настоящее время ситуация резко изменилась. Завершилась давняя дискуссия о необходимости профильной подготовки судебных экспертов только с высшим образованием. В государственном реестре появилась новая специальность для специалистов с высшим образованием — судебная экспертиза. С 2000 г. действует Государственный образовательный стандарт высшего профессионального

образования по специальности 350600 «Судебная экспертиза». Выпускникам высших образовательных учреждений по этой специальности с 2003 г. присваивается квалификация «судебный эксперт».

Единство интегрированной природы всех видов судебных экспертиз и представления об общеэкспертных методах исследования вещественных доказательств позволило создать предпосылки для выработки единого подхода к подготовке судебных экспертов разных специализаций в рамках вузовского образования. С этой целью разработан новый Государственный образовательный стандарт, предусматривающий унифицированный подход к изучаемым общепрофессиональным дисциплинам, дифференцированное определение дисциплин специализации в зависимости от родов судебных экспертиз.

Практическая реализация этой концепции подготовки судебных экспертов-экономистов реализована в Институте судебных экспертиз Московской государственной юридической академии, где дается как первоначальное, так и второе экспертное образование. Однако потребность в судебных экспертах-экономистах столь высока, что еще долгое время будет осуществляться обучение экспертов путем переподготовки иных специалистов.

Высшее судебно-экспертное образование — условие необходимое, но не достаточное для подтверждения экспертной квалификации. Согласно ч. 2 ст. 13 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности для государственных судебных экспертов определение уровня профессиональной подготовки и аттестация на право самостоятельного производства судебной экспертизы осуществляются экспертно-квалификационными комиссиями в порядке, установленном нормативными правовыми актами соответствующих федеральных органов исполнительной власти. Причем уровень профессиональной подготовки экспертов подлежит пересмотру этими комиссиями каждые пять лет.

1.7. Отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии финансово-хозяйственной деятельности организаций

Для производства судебно-бухгалтерской экспертизы могут привлекаться не только государственные судебные эксперты (штатные сотрудники государственных судебно-экспертных учреждений), но и иные высококвалифицированные специалисты по бухучету (аудиторы, ревизоры), которые способны своевременно и правильно разрешать вопросы, поставленные перед ними судом и органами следствия. Но, к сожалению, на практике нередки случаи, когда судебно-бухгалтерскую экспертизу смешивают с документальной ревизией или аудиторской проверкой, а акты ревизии или аудиторские за-

ключения принимают за заключение эксперта. Происходит это потому, что не уясняются цель и предмет экспертизы.

Вопрос о разграничении понятий судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии приобретает большое практическое значение. Встречающиеся попытки подменить судебно-бухгалтерскую экспертизу аудитом или ревизией не способствуют пониманию и назначению экспертизы, а главное — такие заключения не имеют статуса судебных экспертиз, что не может не отразиться на их доказательственном значении.

Несмотря на то, что судебно-бухгалтерская экспертиза, аудит и ревизия являются формами контроля, способствуют выявлению фактов незаконной деятельности организаций, предупреждают случаи повторного нарушения законодательства, они имеют существенные различия. Можно выделить следующие отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии.

Целевой признак. Судебно-бухгалтерская экспертиза не существует вне уголовного или гражданского дела, ее назначение — получить новое доказательство по конкретному делу, основанное на специальных знаниях. Доказательства, собранные экспертом, формируют мнение правоохранительных органов относительно существа дела, виновности конкретных лиц и отображают стоимостную оценку исследуемых вопросов.

Аудит — это предпринимательская деятельность по независимой проверке бухучета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей. Аудит — это независимая форма контроля. Цель аудита заключается в выражении мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухучета законодательству. Аудитор может лишь дать рекомендации руководству организации относительно исправления допущенных ошибок и предупреждения фактов нарушения законодательства в будущем. Основной принцип аудита — это конфиденциальность информации, полученной в процессе аудиторской проверки.

Ревизия проводится собственником, вышестоящей организацией, контрольно-ревизионными органами с целью контроля над финансово-хозяйственной деятельностью и оценки состояния организации, обеспечения сохранности активов. В исключительных случаях ревизия может проводиться по инициативе правоохранительных органов. Цель ревизии заключается в выявлении фактов нарушения законодательства, установлении ответственных лиц и привлечении виновных лиц к ответственности.

Информационный признак. При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт отвечает на поставленные следственными или судебными органами вопросы. Ему могут быть заданы

именно вопросы, но не даны поручения что-то определить, рассчитать и пр. Эксперт вправе выйти за рамки того перечня вопросов, которые поставлены перед ним правоохранительными органами, если он установит данные, имеющие значение для дела. Основные принципы экспертного исследования — это конкретность и доказательность информации, полученной экспертом.

Объем материалов, представляемых экспертизу-бухгалтеру, определяет следователь или судья. Если эксперт-бухгалтер считает, что предоставленные следователем или судьей материалы недостаточны для подготовки заключения, он может получить интересующий его материал для исследования только через следователя (судью). Следователь (судья) может отказать экспертизу-бухгалтеру в предоставлении требуемых материалов, но при этом должен указать причину отказа.

Аудит может носить комплексный, выборочный и тематический характер. При комплексном аудите исследуется вся сфера деятельности организации в сплошном порядке (все статьи баланса и все бухгалтерские документы в хронологическом порядке). При выборочном аудите исследуется организация бухучета во всех существенных аспектах. При определении уровня существенности аудитор исходит из своего профессионального суждения. При тематическом аудите определяется тема для проверки, например аудит системы налогообложения организации. При этом тематическая проверка также может быть сплошной и выборочной. Характер аудита влияет на объем информации, который подвергается проверке.

Объем необходимой информации (документов) аудитор определяет самостоятельно, исходя из предоставления достоверного и полного аудиторского заключения по результатам проверки. Руководство организации обязано предоставлять аудиторам информацию и документацию, необходимую для осуществления аудита. Однако при проведении аудита клиент может ограничить объем предоставляемой информации. В этом случае данный факт находит отражение в аудиторском заключении.

Во время проведения ревизии комплексно исследуется финансово-хозяйственная деятельность организации с целью устранения имеющихся недостатков и улучшения состояния учета. Ревизия, как правило, сопровождается инвентаризацией имущества и обязательств организации. Ревизор вправе потребовать все документы для проверки, а руководство организации обязано предоставить эти документы.

Организационный признак. Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается прокурором, следователем, органами дознания или арбитражным судом, как правило, после проведения ревизии, в результате которой выявились конфликтные ситуации.

Инициатором проведения судебно-бухгалтерской экспертизы может быть одна из сторон в гражданском или арбитражном про-

цессе. В этом случае эта сторона ходатайствует перед судом о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы. Судебно-бухгалтерскую экспертизу суд или следователь может назначить по собственной инициативе, если необходимо произвести исследование с использованием специальных судебно-бухгалтерских знаний.

Назначение судебно-бухгалтерской экспертизы оформляется постановлением (определением). В нем указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта-бухгалтера, которому поручается ее производство, перечень вопросов, которые призвана разрешить судебно-бухгалтерская экспертиза, и перечень материалов, предоставленных в распоряжение эксперта-бухгалтера для экспертного исследования (акты ревизий, первичные учетные документы, инвентаризационные ведомости, учетные регистры и др.).

Аудит носит инициативный или обязательный характер. Проверка проводится по инициативе руководства организации и оформляется договором на проведение аудита. Обязательный аудит осуществляется ежегодно.

Ревизия проводится на основании приказа руководителя ревизионного органа. Ревизия носит плановый и внеплановый характер. Плановые ревизии приводятся в текущих планах ревизионных органов, которые составляются на предшествующий календарный год. В плане приводятся следующие показатели:

- наименование и место нахождения ревизуемой организации;
- период проведения предыдущей ревизии;
- ревизуемый период;
- вид ревизии;
- срок проведения ревизии;
- продолжительность ревизии в днях;
- исполнители.

Утвержденные планы проведения ревизий могут дополняться и уточняться с учетом конкретных обстоятельств, например смена руководства организации, факты хищений и злоупотреблений. Планы ревизионных проверок не должны разглашаться, чтобы обеспечить внезапность ревизий. Также планируются тематические проверки. На основании общего плана ревизионного органа каждый ревизор составляет свой рабочий план.

Срок проведения ревизии не может превышать 45 календарных дней. Продление возможно только по представлению руководителя ревизионной бригады.

Внеплановые ревизии планом не предусмотрены и проводятся при необходимости.

Правовой признак. Судебно-бухгалтерская экспертиза регулируется Конституцией РФ, процессуальным законодательством, федеральными законами, подзаконными актами, издаваемыми феде-

ральными органами исполнительной власти и органами исполнительной власти субъектов Федерации, государственными судебно-экспертными учреждениями.

Аудиторская деятельность осуществляется в соответствие с Законом об аудиторской деятельности федеральными и внутренними правилами (стандартами) аудиторской деятельности. Внутренние стандарты разрабатываются самой аудиторской организацией и служат для регламентации деятельности аудиторов в рамках этой организации. Они обеспечивают дополнительные основы для урегулирования реальных и потенциальных конфликтов между сотрудниками и администрацией аудиторской организации, между аудиторской организацией и контролирующими органами, между аудиторской организацией и экономическим субъектом, а также между аудиторами.

Ревизия проводится на основании положений приказа Минфина России от 14 апреля 2000 г. № 42н «Об утверждении Инструкции о порядке проведения ревизии и проверки контрольно-ревизионными органами Министерства финансов Российской Федерации» и ведомственных законодательных документов.

Документально-результативный признак. Результаты судебно-бухгалтерской экспертизы представляются экспертом в заключении. На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дает письменное заключение и подписывает его. Подписи эксперта или комиссии экспертов удостоверяются печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Материалы, иллюстрирующие заключение эксперта или комиссии экспертов, прилагаются к заключению и служат его составной частью. Документы, фиксирующие ход, условия и результаты исследований, хранятся в судебно-экспертном учреждении. По требованию органа или лица, назначивших судебную экспертизу, эти документы предоставляются для приобщения к делу.

По результатам аудита оформляется аудиторское заключение. Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности организации. Оно составлено в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности и содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности отчетности организации и соответствии порядка ведения ее бухучета законодательству.

Выводы и рекомендации аудитора представляются в аудиторском отчете, который составляется в форме письменной информации руководству экономического субъекта на основании федерального правила (стандарта) «Письменная информация аудитора руководству экономического субъекта по результатам проведения аудита» (протокол № 6 от 25 декабря 1996 г.).

По результатам ревизионной проверки ревизор или ревизионная группа составляет акт ревизионной проверки. Акт составляется в двух экземплярах. При формировании акта его подписывают руководитель ревизионной бригады и при необходимости — все члены ревизионной группы, а также руководитель и главный бухгалтер организации. Первый экземпляр акта подписывается руководителем ревизионного органа и вручается руководителю организации под роспись с указанием даты получения.

В процессе ревизии ревизор может составлять промежуточный акт. Он составляется при необходимости, если в результате ревизии были вскрыты факты нарушений или когда необходимо принять срочные меры по привлечению должностных лиц к материальной ответственности.

Методы и процедура судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии в основном сходны и зависят от полноты проверки рассматриваемых вопросов и направлений деятельности организации. Общим является и то, что все эти формы контроля используют при исследовании объектов одинаковые источники информации (бухгалтерские документы), обосновывают свои выводы на документально достоверных данных.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите формы применения специальных знаний в судопроизводстве.
2. В чем состоит предмет судебной экспертизы?
3. Каковы различия функций судебного эксперта и специалиста?
4. Приведите классификацию экспертных задач.
5. Что представляют собой объекты экспертного исследования?
6. По каким основаниям классифицируются судебные экспертизы?
7. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы, ее цели и задачи.
8. Назовите основные исторические этапы развития судебно-бухгалтерской экспертизы в России.
9. Каковы права, обязанности, пределы компетенции эксперта судебно-бухгалтерской экспертизы?
10. Чем судебно-бухгалтерская экспертиза отличается от аудита и ревизии?

Глава 2

Правовые и организационные основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы

2.1. Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности

Бухучет является основой судебно-бухгалтерской экспертизы. Данные бухучета позволяют эксперту-бухгалтеру сформировать профессиональное суждение относительно правонарушений, допускаемых в экономической и налоговой сферах. Бухучет представлен системой хозяйственных операций, которые отражены в бухгалтерских документах, на счетах бухучета, в бухгалтерской отчетности.

Бухгалтерские документы являются источником доказательств при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, на которых базируется мнение эксперта-бухгалтера по вопросам, поставленным на его разрешение следствием и судом. Всестороннее знание концептуальных, правовых и организационных основ бухучета и отчетности позволяет экспертам провести экспертизу на должном профессиональном уровне, ответив на поставленные вопросы, что способствует разрешению споров хозяйствующих субъектов и определению ответственности виновных лиц за допущенные правонарушения. Кроме того, профессиональные навыки позволяют своевременно определить незаконный характер совершаемых операций и мероприятия по профилактике правонарушений в хозяйственно-финансовой деятельности организации.

Приказом Минфина России от 1 июля 2004 г. № 180 одобрена Концепция развития бухучета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу (2004—2010). Концепция направлена на повышение качества информации, формируемой в бухучете и отчетности, и обеспечение гарантированного доступа к ней заинтересованным пользователям. Она ориентирована на продолжение реализации программных направлений, обозначенных в Программе реформирования бухучета, утвержденной постановлением Правительства РФ от 6 марта 1998 г. № 283, в соответствии с международными стандартами финансовой отчетности (МСФО).

МСФО — это документы, определяющие общий подход к составлению финансовой отчетности и предлагающие варианты оценки и учета активов, обязательств и операций по их изменению.

Целью развития бухучета и отчетности на среднесрочную перспективу является создание приемлемых условий и предпосылок

последовательного и успешного выполнения системой бухучета и отчетности, присущих ей функций в экономике России, к которым относятся:

- формирование информации о деятельности хозяйствующих субъектов, полезной для принятия экономических решений заинтересованными внешними и внутренними пользователями (собственниками, инвесторами, кредиторами, органами государственной власти, управленческим персоналом хозяйствующих субъектов и др.);
 - активизация использования МСФО путем создания необходимой инфраструктуры и построения эффективного учетного процесса;
- Развитие бухучета и отчетности осуществляется по следующим основным направлениям:
- повышение качества информации, формируемой в бухучете и отчетности;
 - создание инфраструктуры применения МСФО;
 - изменение системы регулирования бухучета и отчетности;
 - усиление контроля качества бухгалтерской отчетности;
 - существенное повышение квалификации специалистов, занятых организацией и ведением бухучета и отчетности, аудитом бухгалтерской отчетности, а также пользователей бухгалтерской отчетности.

Главенствующая роль принадлежит повышению качества информации, формируемой в бухучете и отчетности. Мировой опыт показывает, что характеристики, определяющие полезность информации, достигаются непосредственным использованием МСФО или применением их в качестве основы построения национальной системы бухучета и отчетности.

Современный бухучет представляет собой информационную базу, на основе которой хозяйствующие субъекты подготавливают бухгалтерскую отчетность. Главная задача в области бухучета заключается в обеспечении относительной независимости организации учетного процесса от отчетности. Хозяйствующие субъекты имеют возможность формировать информацию для разных видов отчетности, в том числе по МСФО. Некоторые категории хозяйствующих субъектов применяют упрощенные формы бухучета.

С учетом концептуальных основ бухучета различают следующие три вида бухгалтерской отчетности: 1) индивидуальную бухгалтерскую финансовую отчетность; 2) консолидированную бухгалтерскую финансовую отчетность; 3) бухгалтерскую управленческую отчетность.

Индивидуальная бухгалтерская финансовая отчетность рассматривается как элемент метода бухучета. Она выполняет две функции: информационную и контрольную. Она, с одной стороны, характери-

зует финансовое положение и финансовый результат деятельности организации, с другой — обеспечивает системный контроль правильности и точности данных бухучета при завершении каждого учетного цикла. Все хозяйствующие субъекты составляют по результатам хозяйственной деятельности месячную, квартальную и годовую индивидуальную бухгалтерскую финансовую отчетность. При этом месячная и квартальная отчетность является промежуточной.

Индивидуальная бухгалтерская финансовая отчетность предназначена для:

- выявления конечного финансового результата деятельности хозяйствующего субъекта — чистой прибыли (убытка) и распределения ее между собственниками;
- представления в надзорные органы;
- выявления признаков банкротства хозяйствующих субъектов;
- формирования единой государственной базы статистического наблюдения и макроэкономических показателей;
- использования в управлении хозяйствующим субъектом, судопроизводстве и при налогообложении.

Главная задача в области индивидуальной бухгалтерской финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой персонифицированной информации о хозяйствующих субъектах. Для решения этой задачи индивидуальная бухгалтерская финансовая отчетность составляется по российским стандартам, разрабатываемым на основе МСФО.

Российские стандарты предусматривают разный объем информации, раскрываемой в индивидуальной бухгалтерской финансовой отчетности отдельными категориями хозяйствующих субъектов, в частности можно составлять упрощенную бухгалтерскую финансовую отчетность.

Консолидированная бухгалтерская финансовая отчетность как разновидность бухгалтерской финансовой отчетности предназначена для характеристики финансового положения и финансового результата деятельности группы хозяйствующих субъектов, основанной на отношениях контроля. Под группой взаимосвязанных организаций понимается объединение дочерних и зависимых обществ.

В соответствии с п. 1 ст. 105 ГК хозяйственное общество признается дочерним, если другое хозяйственное общество или товарищество в силу преобладающего участия в его уставном капитале, либо в соответствии с заключенным между ними договором, либо иным образом имеет возможность определять решения, принимаемые таким обществом. По отношению к дочерним обществам головная организация выступает как основное общество (товарищество).

Головная организация имеет определяющим образом влиять на решения, принимаемые дочерней организацией, в слу-

чае, если она обладает более 50% голосующих акций акционерного общества или более 50% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. Однако для создания дочерней организации соблюдение этого условия не обязательно. Организация может быть признана дочерним обществом, если обстоятельство определения решений, принимаемых таким обществом, оговорено в его учредительных документах (учредительном договоре и /или уставе).

В отношении зависимых обществ определена процентная величина преобладающего участия головной организации в его уставном капитале. На основании п. 1 ст. 106 ГК общество признается зависимым, если другое общество владеет более чем 20% голосующих акций акционерного общества или 20% уставного капитала общества с ограниченной ответственностью. По отношению к зависимым обществам головная организация выступает как преобладающее (участвующее) общество.

Консолидированная бухгалтерская финансовая отчетность выполняет исключительно информационную функцию и представляется заинтересованным внешним пользователям. Эта отчетность является одним из основных источников финансовой информации для принятия управленческих решений пользователями.

Главная задача в области консолидированной бухгалтерской финансовой отчетности заключается в обеспечении гарантированного доступа заинтересованным пользователям к качественной, надежной и сопоставимой информации о группе хозяйствующих субъектов.

Бухгалтерская управленческая отчетность предназначена для использования в управлении хозяйствующим субъектом (руководством, другим управленческим персоналом). Содержание, периодичность, сроки, формы и порядок ее составления определяются самостоятельно хозяйствующим субъектом.

Передовая практика управления показывает, что наиболее полезным и эффективным является такое построение управленческой отчетности, при котором содержание и порядок составления ее основываются на тех же принципах, на каких составляется индивидуальная бухгалтерская и консолидированная бухгалтерская финансовая отчетность. Главная задача в области бухгалтерской управленческой отчетности заключается в широком распространении передового опыта ее организации, а также опыта использования ее в управлении хозяйствующим субъектом.

Кроме этого, организации представляют *налоговую отчетность* в виде налоговых деклараций. Этот вид отчетности предназначен для фискальных целей и обязателен для составления хозяйствующими субъектами, круг которых установлен налоговым законодательством.

Налоговая отчетность составляется на основе информации, формируемой в бухучете, путем корректировки ее по правилам налогового

законодательства. Одной из главных задач налоговой отчетности является снижение затрат на ее формирование путем существенного приближения правил налогового учета к правилам бухучета.

Как показывает отечественная и мировая практика, важнейшим элементом обеспечения качества бухучета и отчетности является действенный контроль качества. В Концепции развития бухучета и отчетности в РФ на среднесрочную перспективу определено, что основой системы контроля является *аудит* как форма независимой проверки бухгалтерской отчетности хозяйствующих субъектов лицами, обладающими необходимой квалификацией и наделенными соответствующими полномочиями. В этом отношении институт аудита выступает одним из основных инструментов развития бухучета и отчетности.

Наряду с аудитом, система контроля качества бухгалтерской отчетности предполагает соответствующую надзорную деятельность уполномоченных государственных органов (Федеральные службы по финансовым рынкам и страхового надзора, Банк России и др.). Их основной задачей является обеспечение гарантированного доступа к качественной бухгалтерской отчетности заинтересованным пользователям. С этой целью государственные органы должны контролировать, насколько хозяйствующие субъекты своевременно и полно раскрывают бухгалтерскую отчетность, а также в какой степени информация в публичной бухгалтерской отчетности соответствует принятым стандартам.

Система контроля качества бухучета и отчетности также включает комплекс мер финансовой, административной и уголовной ответственности хозяйствующих субъектов и их руководителей.

2.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности

Ведение бухучета и составление отчетности осуществляется в соответствии с нормативными документами. В зависимости от назначения и статуса их можно представить в виде следующей системы:

- первый уровень — законодательные акты, указы Президента РФ и постановления Правительства РФ, прямо или косвенно регламентирующие организацию и ведение бухучета в организации;
- второй уровень — стандарты (положения) по бухучету и отчетности;
- третий уровень — методические рекомендации (указания), инструкции, комментарии, приказы, письма Минфина России и других служб;
- четвертый уровень — локальные нормативные документы организации по бухучету и отчетности.

Основным актом первого уровня является Закон о бухучете. В нем определены правовые основы бухучета, его содержание, прин-

ципы, организация, основные направления бухгалтерской деятельности и составления отчетности, состав хозяйствующих субъектов, обязанных вести бухгалтер и предоставлять финансовую отчетность.

К первому уровню системы также относятся ГК, ТК, НК, ТамК, Федеральные законы «Об акционерных обществах» от 26 декабря 1995 г. № 208-ФЗ, «Об обществах с ограниченной ответственностью» от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ, «О валютном регулировании и валютном контроле» от 10 декабря 2003 г. № 173-ФЗ, «О рынке ценных бумаг» от 22 апреля 1996 г. № 39-ФЗ и др.

Учетные стандарты (в отечественном бухучете — положения) можно определить как свод основных правил, устанавливающий порядок учета и оценки определенного объекта или их совокупности. Положения призваны конкретизировать Закон о бухучете. Они разработаны на основе МСФО.

Каждое положение по бухучету обычно включает следующие элементы:

- общие положения — указывается сфера применения соответствующего ПБУ и условия признания соответствующего объекта учета;
- определения — основные определения и понятия по соответствующему объекту учета;
- оценка — указываются различные виды применяемых оценок по объекту;
- порядок учета — описывается порядок учета наличия и изменения соответствующего объекта учета;
- раскрытие информации — указывается состав информации, подлежащий раскрытию в составе информации по учетной политике и в бухгалтерской отчетности.

На втором уровне системы нормативных документов единственным регулирующим органом является Минфин России.

Методические указания, инструкции, рекомендации, приказы, письма в системе нормативного регулирования бухучета относятся к документам третьего уровня. Они призваны конкретизировать основные положения, изложенные в нормативных документах первого и второго уровней, т.е. в Законе о бухучете и положениях по бухучету.

Нормативные документы третьего уровня разрабатываются различными министерствами и службами. К ним, например, относятся: Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (утверждены приказом Минфина России от 13 июня 1995 г. № 49), по бухучету основных средств (утверждены приказом Минфина России от 13 октября 2003 г. № 91н), по бухучету материально-производственных запасов (утверждены приказом Минфина России от 28 декабря 2001 г. № П9н), Положения о безналичных расчетах в РФ, утвержденные постановлением Банка

России от 3 октября 2002 г. № 2-П, о документах и документообороте в бухучете, утвержденные приказом Минфина СССР от 29 июля 1983 г. № 105.

В практической деятельности бухгалтерских служб первостепенное значение придается Плану счетов бухучета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкции по его применению, утвержденных приказом Минфина России от 31 октября 2000 г. № 94н.

План счетов относится к нормативным документам третьего уровня. Он представляет собой схему регистрации и группировки фактов хозяйственной деятельности в бухучете. В нем приведены названия и номера синтетических счетов (счетов первого порядка) и субсчетов (счетов второго порядка).

Инструкция по применению Плана счетов бухучета устанавливает единые подходы к применению Плана счетов и отражению фактов хозяйственной деятельности на счетах бухучета. В ней приведена краткая характеристика синтетических счетов и открываемых к ним субсчетов: раскрыты их структура и назначение, экономическое содержание обобщаемых на них фактов хозяйственной деятельности, порядок отражения наиболее распространенных фактов.

План счетов является единым и обязательным к применению в организациях всех отраслей экономики и видов деятельности (кроме банков и бюджетных учреждений) независимо от подчиненности, формы собственности, организационно-правовой формы, ведущих учет методом двойной записи.

В едином Плате счетов счета сгруппированы в разделы. Отдельно выделены забалансовые счета. Основой группировки счетов по разделам являются экономические особенности учитываемых объектов — в каждом разделе отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций. Разделы расположены в определенной последовательности в соответствии с характером участия имущества в его кругообороте.

Нормативные документы самой организации определяют особенности организации и ведения бухучета в ней. В системе нормативного регулирования бухучета локальные документы конкретной организации относят к четвертой группе.

Основными локальными документами организации являются:

- устав организации;
- учетная политика организации;
- формы первичных учетных документов, бухгалтерских и налоговых регистров;
- графики документооборота;
- рабочий план счетов бухучета;
- формы внутренней отчетности;

- положение об инвентаризации имущества и обязательств;
- коллективный договор;
- правила внутреннего трудового распорядка;
- положения об оплате труда, премировании;
- должностные инструкции.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер руководствуется нормативными документами в области бухучета, отчетности и налогообложения, соблюдая принцип объективности. Выводы эксперта должны базироваться на нормативных документах, действующих в исследуемом периоде (например, эксперт анализирует деятельность организации за 2004 г., следовательно, он должен использовать нормативные акты, действовавшие в том году).

2.3. Правовые основы организации бухгалтерского учета

Порядок организации бухучета и отчетности регулируется Законом о бухучете. В ст. 1 Закона дано определение бухучета. *Бухучет* представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций.

К объектам бухучета относятся имущество, обязательства организации, хозяйственные операции, осуществляемые в результате хозяйственной деятельности. Под имуществом понимаются основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства, производственные запасы, готовая продукция, товары.

Обязательства — это задолженность организации, предусматривающая будущие платежи с ее стороны или выполнение ею определенных видов работ или услуг. Обязательства показывают источник образования активов организации, т.е. кому организация должна за все принадлежащее ей имущество.

Обязательства подразделяются на краткосрочные и долгосрочные. Краткосрочными являются такие обязательства, срок исполнения по которым является минимальным и для исполнения которых привлекаются текущие оборотные средства организации. Оборотные средства — это денежные средства на счетах, сырье и материалы, готовая продукция, товары и другие активы, которые могут быть превращены путем реализации (продажи) в денежные средства в течение одного года. Все текущие требования к организации по уплате различного рода платежей являются краткосрочными обязательствами. К долгосрочным относятся обязательства, срок погашения которых превышает один год.

Хозяйственные операции представляют собой отдельные действия, вызывающие изменения в объеме, составе, размещении и использовании средств, а также в составе и назначении источников этих средств. Хозяйственная деятельность организации представляет собой совокупность разнообразных хозяйственных операций, которые подлежат отражению в бухучете.

Бухучет должен быть организован таким образом, чтобы обеспечить выполнение следующих *основных задач*:

- формирование полной и достоверной информации о деятельности организации и ее имущественном положении, необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности — руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним — инвесторам, кредиторам и другим пользователям бухгалтерской отчетности;
- обеспечение информацией, необходимой внутренним и внешним пользователям бухгалтерской отчетности для контроля над соблюдением законодательства при осуществлении организацией хозяйственных операций и их целесообразностью, наличием и движением имущества и обязательств, использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов в соответствии с утвержденными нормами, нормативами и сметами;
- предотвращение отрицательных результатов хозяйственной деятельности организации и выявление внутрихозяйственных резервов обеспечения ее финансовой устойчивости.

В Законе о бухучете предусматривается, что ответственность за организацию бухучета несет руководитель организации. Кроме того, на него возложена ответственность за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций (п. 1 ст. 6).

, ГК предусмотрено, что органы управления юридического лица избираются или назначаются в соответствии с законом и учредительными документами. Для обществ с ограниченной ответственностью и акционерных обществ высшими органами управления являются собрание участников (акционеров), а исполнительными органами — директор или правление (дирекция). Руководитель организации осуществляет текущее руководство организацией, в том числе бухгалтерской службой. Руководитель организации может передать право оперативного управления бухгалтерией своему заместителю по финансовым вопросам. Однако полная ответственность за деятельность бухгалтерской службы лежит на руководителе организации, так как в соответствии со ст. 53 ГК именно лицо, которое в силу закона или учредительных документов юридического лица выступает от его имени, несет имущественную ответственность.

Согласно п. 2 ст. 6 Закона о бухучете предусмотрено четыре варианта формы организации ведения бухучета: 1) структурное под-

разделение организации — бухгалтерия; 2) штатный работник организации — бухгалтер; 3) сторонняя организация — специализированная организация, бухгалтер-специалист, централизованная бухгалтерия; 4) личное ведение бухучета руководителем организации. Наиболее распространенными формами организации бухучета в организациях являются первая и вторая формы, причем первая характерна для средних и крупных организаций, вторая — для малых организаций. При выборе той или иной формы организации учета руководителю следует исходить из объема хозяйственных операций, возможности привлечения квалифицированных специалистов, затрат на ведение учета.

Функциональные обязанности работников бухгалтерии должны быть закреплены в должностных инструкциях, что позволит определить масштаб ответственности за выполнение должностных обязанностей. Работников следует под роспись ознакомить с должностной инструкцией при оформлении на работу и заключении трудового договора. Бухучет в организации ведется в соответствии с утвержденной учетной политикой (п. 3 ст. 6 Закона о бухучете).

Основы формирования и раскрытия учетной политики организации установлены Положением по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденным приказом Минфина России от 9 декабря 1998 г. № 60н. Учетная политика организации формируется главным бухгалтером (бухгалтером) и утверждается руководителем организации.

Учетная политика организации — это принятая ею совокупность способов ведения бухучета (первичное наблюдение, стоимостное измерение, текущая группировка и итоговое обобщение фактов хозяйственной деятельности) (п. 2 разд. 1 ПБУ 1/98).

К способам ведения бухучета относятся способы группировки и оценки фактов хозяйственной деятельности, погашения стоимости активов, организации документооборота, инвентаризации, способы применения счетов бухучета, системы регистров бухучета, обработки информации и иные соответствующие способы и приемы.

Учетная политика формируется исходя из установленных ПБУ 1/98 допущений и требований (п. 6, 7 разд. 2 ПБУ 1/98). Допущение имущественной обособленности означает, что имущество и обязательства организации существуют обособленно от имущества и обязательств собственника и имущества других юридических лиц, находящегося у этой организации.

Допущение непрерывности деятельности организации означает, что она будет продолжать свою деятельность в обозримом будущем, и у нее отсутствует намерение ликвидации или существенного сокращения деятельности. Если же у организации имеются такие намерения, она обязана объявить об этом в учетной политике, фор-

мируемой на предстоящий финансовый год, и в пояснительной записке к годовому отчету за истекший финансовый год.

Допущение последовательности применения учетной политики означает, что выбранная организацией учетная политика применяется последовательно от одного отчетного года к другому. Изменение учетной политики возможно в случаях изменения законодательства или нормативных актов по бухучету, разработки организацией новых способов ведения бухучета и существенного изменения условий деятельности (п. 4 ст. 6 Закона о бухучете).

Допущение временной определенности фактов хозяйственной деятельности означает, что они отражаются в бухучете и отчетности того периода, в котором совершены, независимо от фактического времени поступления или выплаты денежных средств, связанных с этими фактами.

Формируемая организациями учетная политика должна соответствовать требованиям полноты, своевременности, осмотрительности, приоритета содержания перед формой, непротиворечивости и рациональности. Требование полноты означает необходимость отражения в бухучете и отчетности всех фактов хозяйственной деятельности. Требование своевременности означает необходимость своевременного отражения в бухучете и бухгалтерской отчетности фактов хозяйственной деятельности. Требование осмотрительности означает большую готовность к учету потерь (расходов) и обязательств, чем возможных доходов и активов, не допуская создания скрытых резервов.

Требование приоритета содержания перед формой означает, что в бухучете факты хозяйственной деятельности должны отражаться исходя не только из их правовой формы, но и из экономического содержания фактов и условий хозяйствования. Так, факт выдачи руководителем организации крупных сумм займов не является незаконным. Однако если выдача этих сумм осуществляется в период неустойчивого финансового состояния организации, особенно при задержке выплат начисленной оплаты труда из-за отсутствия денежных средств, то эту хозяйственную операцию следует признать неправомерной.

Требование непротиворечивости обуславливает необходимость тождества данных аналитического учета с оборотами и остатками по синтетическим счетам на 1-е число каждого месяца, показателей бухгалтерской отчетности данным синтетического и аналитического учета, а также показателей отчетности на начало и конец периода.

Требование рациональности означает необходимость рационального и экономного ведения бухучета исходя из условий хозяйственной деятельности и величины организации.

При формировании учетной политики организации по каждому конкретному направлению ведения и организации бухучета осуще-

ствляется выбор одного способа из нескольких допускаемых законодательством и нормативными актами по бухучету. Если по конкретному вопросу в нормативных документах не установлены способы ведения бухучета, то при формировании учетной политики осуществляется разработка организацией соответствующего способа исходя из положений по бухучету (п. 8 разд. 2 ПБУ 1/98).

К способам ведения бухучета, принятым при формировании учетной политики организации и подлежащим раскрытию в бухгалтерской отчетности, относятся:

- амортизация основных средств, нематериальных активов;
- оценка производственных запасов, товаров, незавершенного производства и готовой продукции;
- признание прибыли от реализации продукции, продажи товаров, и др.

Принятая организацией учетная политика подлежит оформлению соответствующей организационно-распорядительной документацией (приказами, распоряжениями и т.п.) организации. При этом в соответствии с п. 5 разд. 2 ПБУ 1/98 утверждаются:

- рабочий план счетов бухучета, содержащий синтетические и аналитические счета, необходимые для ведения бухучета в соответствии с требованиями своевременности и полноты учета и отчетности;
- формы первичных учетных документов, применяемых для оформления фактов хозяйственной деятельности, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, а также формы документов для внутренней бухгалтерской отчетности;
- порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации;
- методы оценки активов и обязательств;
- правила документооборота и технология обработки учетной информации;
- порядок контроля над хозяйственными операциями;
- иные решения, необходимые для организации бухучета.

Эти документы могут утверждаться в форме приложений к учетной политике организации.

Способы ведения бухучета, избранные организацией при формировании учетной политики, применяются с 1 января года, следующего за годом утверждения соответствующего организационно-распорядительного документа. Они применяются всеми филиалами, представительскими и иными подразделениями организации (включая выделенные на отдельный баланс) независимо от места их нахождения.

Существенные способы ведения бухучета подлежат раскрытию в пояснительной записке, входящей в состав бухгалтерской отчетно-

сти организации за отчетный год (п. 15 разд. 3 ПБУ 1/98). Состав и содержание подлежащей раскрытию в бухгалтерской отчетности информации об учетной политике организации по конкретным вопросам бухучета устанавливаются соответствующими положениями по бухучету или законодательными актами и постановлениями Правительства РФ (п. 12 разд. 3). Кроме того, в пояснительной записке раскрываются изменения учетной политики на год, следующий за отчетным годом (разд. 4).

Изменения учетной политики, оказавшие или способные оказать существенное влияние на финансовое положение, движение денежных средств или финансовые результаты организации подлежат обособленному раскрытию в бухгалтерской отчетности. Информация о них должна включать: причину изменения учетной политики; оценку последствий изменений в денежном выражении (в отношении отчетного года и каждого иного периода, данные за который включены в бухгалтерскую отчетность за отчетный период); указание на то, что включенные в бухгалтерскую отчетность за отчетный год соответствующие данные периодов, предшествующие отчетному, скорректированы.

Согласно п. 16 разд. 4 ПБУ 1/98 изменение учетной политики организации может производиться в следующих случаях:

- изменение законодательства или нормативных актов по бухучету;
- разработка организацией новых способов ведения бухучета, применение которых предполагает более достоверное представление фактов хозяйственной деятельности в учете и отчетности организации или меньшую трудоемкость учетного процесса без снижения степени достоверности информации;
- существенное изменение условий деятельности, связанной с реорганизацией, сменой собственников, изменением видов деятельности, реструктуризацией производства, значительным расширением или уменьшением объемов деятельности, и т.д.

Изменение учетной политики должно вводиться с 1 января года (начала финансового года), следующего за годом его утверждения.

Закон о бухучете и Положение по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) определяют основные правила ведения бухучета, а именно:

- бухучет осуществляется в рублях и на русском языке; первичные учетные документы, составленные на иных языках, должны иметь построчный перевод на русский язык;
- в бухучете текущие затраты на производство продукции, выполнение работ и оказание услуг осуществляются отдельно от затрат, связанных с капитальными и финансовыми вложениями;
- хозяйственные операции должны подтверждаться соответствующими документами;

- хозяйственные операции отражаются на счетах рабочего плана счетов с использованием двойной записи;
- для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Минфином России, органами, которым предоставлено право регулирования бухучета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухучета;
- объекты учета подлежат оценке в денежном выражении;
- имущество и обязательства подлежат обязательной инвентаризации;
- на основе данных синтетического и аналитического учета составляется бухгалтерская отчетность (п. 1 ст. 13 Закона о бухучете).

Первичные документы составляются в момент совершения хозяйственных операций или сразу по окончании операции. Они должны содержать обязательные реквизиты и составляться по типовым формам или формам, утверждаемым руководителем организации. Формы первичных учетных документов утверждаются руководителем организации в том случае, если они разработаны в самой организации. Как правило, это документы, не содержащиеся в альбоме унифицированных форм первичной учетной документации.

Руководитель утверждает правила (график) документооборота и технологию обработки учетной информации. В графике документооборота определяется круг лиц, ответственных за оформление документов, указываются порядок, место, время прохождения документа с момента его составления до сдачи в архив.

Хозяйственные операции отражаются на счетах рабочего плана счетов с использованием двойной записи. Рабочий план счетов составляется на основе Плана счетов бухучета и Инструкции по его применению и содержит полный перечень синтетических и аналитических счетов.

Счета, на которых имущество, обязательства организации и хозяйственные процессы отражаются в обобщенном виде, называются синтетическими. К ним относятся счета «Основные средства», «Материалы», «Уставный капитал», «Расчеты с персоналом по оплате труда» и др. Учет, осуществляемый на синтетических счетах, называется синтетическим учетом. Он ведется только в денежном выражении. Организация не обязана использовать все синтетические счета, приведенные в Плане счетов. Она выбирает те из них, которые ей действительно необходимы.

Порядок ведения аналитического учета устанавливается организацией с учетом единого Плана счетов и нормативных актов по отдельным разделам учета (учета основных средств, материально-производственных запасов, финансовых вложений, кредитов и займов и т.п.). Субсчета, предусмотренные в Плане счетов, используют-

ся исходя из требований управления организацией, включая нужды анализа, контроля и отчетности. Организации могут уточнять содержание отдельных из них, а также вводить дополнительные субсчета.

Для систематизации и накопления информации, содержащейся в учетных документах, используются учетные регистры, формы которых разрабатываются Минфином России, органами, которым предоставлено право регулирования бухучета, федеральными органами исполнительной власти или самой организацией при соблюдении ими общих методических принципов бухучета. Содержание регистров бухучета и внутренней бухгалтерской отчетности является коммерческой тайной и ее разглашение преследуется по закону.

Оценка имущества, приобретенного за плату, осуществляется путем суммирования фактически произведенных затрат на его покупку; оценка имущества, полученного безвозмездно, — по рыночной стоимости на дату оприходования; оценка имущества, произведенного в самой организации, — по стоимости его изготовления. Применение иных методов оценки допускается в случаях, предусмотренных законодательством, а также нормативными правовыми актами Минфина России и органов, которым предоставлено право регулирования бухучета.

Количество обязательных инвентаризаций имущества и обязательств организации в отчетном году, дата и порядок их проведения, перечень имущества и финансовых обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации, кроме случаев обязательного проведения инвентаризации. Порядок проведения инвентаризаций оформляется отдельным приложением к учетной политике организации.

В соответствии с п. 2 ст. 12 Закона о бухучете проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях:

- при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;
- перед составлением годовой бухгалтерской отчетности;
- 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, и др.

Порядок проведения инвентаризации установлен Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Инвентаризации подлежит все имущество организации независимо от его места нахождения и все виды финансовых обязательств. Инвентаризации подлежат производственные запасы и дру-

гие виды имущества, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухучете (находящиеся на ответственном хранении, арендованные, полученные для переработки), а также имущество, не учтенное по каким-либо причинам.

Инвентаризация имущества производится по его месту нахождения и материально ответственному лицу.

Основными целями инвентаризации являются выявление фактического наличия имущества, сопоставление фактического наличия имущества с данными бухучета, а также проверка полноты отражения в учете обязательств.

Для проведения инвентаризации в организации создается постоянно действующая инвентаризационная комиссия. При большом объеме работ для одновременного проведения инвентаризации имущества и финансовых обязательств создаются рабочие инвентаризационные комиссии. Инвентаризации может проводить существующая в организации ревизионная комиссия.

Персональный состав инвентаризационных комиссий утверждает руководитель организации. В состав инвентаризационной комиссии включаются представители администрации организации, работники бухгалтерской службы, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.). В комиссию можно включать представителей службы внутреннего аудита организации, независимых аудиторских организаций. Отсутствие хотя бы одного члена комиссии при проведении инвентаризации служит основанием для признания результатов инвентаризации недействительными.

Проверка фактического наличия имущества производится при обязательном участии материально ответственных лиц.

Для оформления инвентаризации необходимо применять формы первичной учетной документации по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Результаты инвентаризации записываются в инвентаризационные описи и акты инвентаризации.

Состав, содержание и методические основы формирования бухгалтерской отчетности организаций, являющихся юридическими лицами по законодательству России, кроме банков и бюджетных организаций, утверждены Положением по бухучету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99), утвержденным приказом Минфина России от 6 июля 1999 г. № 43н.

Бухгалтерская отчетность определена как единая система данных об имущественном и финансовом положении организации и о результатах ее хозяйственной деятельности, составляемая на основе данных бухучета по установленным формам.

Различают годовую и промежуточную бухгалтерскую отчетность. Годовая отчетность составляется за отчетный год, промежуточная — за месяц, квартал нарастающим итогом с начала отчетного года.

Бухгалтерская отчетность состоит из следующих актов:

- бухгалтерского баланса — форма № 1;
- отчета о прибылях и убытках — форма № 2;
- приложений к ним (отчета об изменениях капитала — форма № 3, отчета о движении денежных средств — форма № 4, приложения к бухгалтерскому балансу — форма № 5, отчета о целевом использовании полученных средств — форма № 6);
- пояснительной записки;
- аудиторского заключения, подтверждающего достоверность бухгалтерской отчетности организации, если она в соответствии с федеральными законами подлежит обязательному аудиту.

Промежуточная бухгалтерская отчетность включает бухгалтерский баланс и отчет о прибылях и убытках, если иное не установлено законодательством или учредителями (участниками) организации.

К бухгалтерской отчетности предъявляются следующие требования: достоверность и полнота, нейтральность, целостность, последовательность, сопоставимость, соблюдение отчетного периода, правильность оформления. Они являются дополнительными по отношению к допущениям и требованиям, раскрытым в Положении по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98).

Требование достоверности и полноты означает, что бухгалтерская отчетность должна давать достоверное и полное представление об имущественном и финансовом положении организации, а также о финансовых результатах ее деятельности. Достоверной и полной считается бухгалтерская отчетность, сформированная и составленная исходя из правил, установленных нормативными актами системы нормативного регулирования бухучета в России. Если при составлении бухгалтерской отчетности выявляется недостаточность данных для формирования полного представления о финансовом положении организации и ее финансовых результатах, то в бухгалтерскую отчетность включают соответствующие дополнительные показатели и пояснения.

Требование нейтральности означает, что при формировании бухгалтерской отчетности должна быть обеспечена нейтральность информации, т.е. исключено одностороннее удовлетворение интересов одних групп пользователей бухгалтерской отчетности перед другими.

Требование целостности обуславливает необходимость включения в бухгалтерскую отчетность данных обо всех хозяйственных операциях, осуществленных как организацией, так и ее филиалами, представительствами и иными подразделениями, в том числе выделенными на отдельные балансы.

Требование последовательности основывается на необходимости соблюдения постоянства в содержании и формах бухгалтерского баланса, отчета о прибылях и убытках и пояснений к ним от одного отчетного года к другому.

В соответствии с требованием сопоставимости в бухгалтерской отчетности должны содержаться данные, позволяющие осуществить их сравнение с аналогичными данными за годы, предшествовавшие отчетному.

Требование соблюдения отчетного периода означает, что в качестве отчетного года принят период с 1 января по 31 декабря включительно, т.е. отчетный год совпадает с календарным. Для составления бухгалтерской отчетности отчетной датой считается последний календарный день отчетного периода (31 декабря для годового бухгалтерского отчета и другие последние дни месяца для промежуточной бухгалтерской отчетности).

Требование правильного оформления связано с соблюдением формальных принципов отчетности: составление ее на русском языке, в валюте России (в тысячах или миллионах рублей без десятичных знаков), подписание руководителем организации и главным бухгалтером, отсутствие подчисток и помарок и т.п. Образцы форм бухгалтерской отчетности утверждены приказом Минфина России от 22 июля 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Бухгалтерская отчетность является открытой для пользователей — учредителей (участников), инвесторов, кредитных организаций, кредиторов, покупателей, поставщиков и др. Организация обязана обеспечить представление бухгалтерской отчетности в установленные сроки налоговым органам, органу государственной статистики и другим пользователям (в том числе учредителю /участнику). В случаях, предусмотренных законодательством, организации публикуют бухгалтерскую отчетность вместе с итоговой частью аудиторского заключения (не позднее 1 июня года, следующего за отчетным).

Организации, за исключением бюджетных, обязаны представлять квартальную бухгалтерскую отчетность в течение 30 дней по окончании квартала, а годовую — в течение 90 дней по окончании года, если иное не предусмотрено законодательством (п. 2 ст. 15 Закона о бухучете).

2.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы к бухгалтерским документам предъявляются определенные процессуальные требования. В процессе судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо учитывать общие требования к оформлению бухгалтерских документов, которые регулируются нормами законодательства в области бухучета. Они позволяют оценить доброкачественность документа, установить оправданность, достоверность, законность, целесообразность совершаемой хозяйственной операции.

Организация бухучета предполагает оформление различных учетных документов на каждой стадии учетного процесса. К учетным документам относятся первичные и сводные бухгалтерские документы, учетные регистры.

В соответствии с п. 1 ст. 9 Закона о бухучете все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами. Они служат первичными учетными документами, на основании которых ведется бухучет. В соответствии с общими принципами бухучета каждая хозяйственная операция должна быть документально оформлена непосредственно в момент ее совершения, а если это невозможно осуществить, то непосредственно после ее окончания.

Документ — письменное свидетельство, доказательство какого-либо действия. Первичный документ — бухгалтерский документ, составленный в момент совершения хозяйственной операции, подтверждающий факт ее совершения, раскрывающий ее содержание и юридически закрепляющий факт ее совершения. Бухгалтерский документ должен содержать достоверные данные.

Первичные учетные документы составляются по унифицированным формам, которые содержатся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации. К бухучету принимаются только первичные учетные документы, составленные по форме. Если унифицированная форма первичного документа отсутствует, в организации должна быть разработана форма первичного учетного документа. Разработанные формы первичных учетных документов прилагаются к учетной политике для целей бухучета и подлежат утверждению.

Первичные документы для придания им юридической силы должны содержать следующие обязательные реквизиты:

- название документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, и правильность ее оформления;
- личные подписи ответственных лиц.

В зависимости от характера операции, требования нормативных актов и технологии обработки учетной информации в первичные документы могут быть включены дополнительные реквизиты (номер документа, название и адрес организации, основание для совершения хозяйственной операции, зафиксированной документом, другие дополнительные реквизиты). Применение устаревших и произвольных форм документов не допускается.

Первичные документы, не соответствующие требованиям оформления, не имеют юридической силы, а хозяйственные операции, оформленные соответствующими документами, признаются неоправданными. При отсутствии первичного документа операция является неоправданной, неподтвержденной, незаконной, экономически необоснованной.

При судебно-бухгалтерской экспертизе выявлены нарушения порядка документального оформления списания имущества организации.

В законодательстве в области бухучета отмечено, что основная задача учета материально-производственных запасов — контроль над сохранностью запасов в местах их хранения (эксплуатации) и на всех этапах их движения (п. 6 Методических указаний по бухучету материально-производственных запасов). Основное требование, предъявляемое к бухучету материально-производственных запасов, — сплошное, непрерывное и полное отражение движения (прихода, расхода, перемещения) и наличия запасов (п. 7).

Организация может осуществлять отпуск материалов своим подразделениям без указания назначения. В этой ситуации материалы считаются в подотчете у получившего их подразделения. При этом на фактически израсходованные материалы подразделением-получателем необходимо оформлять акты расхода (п. 98 Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов).

Форма акта может утверждаться на уровне организации. Однако в акте расхода в обязательном порядке следует указать название, количество, учетную цену и сумму по каждому наименованию. Списание материалов и отнесение их стоимости на затраты производства (в зависимости от того, на какие цели израсходованы материалы) производится на основании акта расхода.

На основании Методических указаний по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов списание материалов со счетов учета запасов должно осуществляться по актам на списание материалов. Причины списания должны быть четко оговорены: пришедшие в негодность по истечении сроков хранения; морально устаревшие; при выявлении недостатков, хищений или порчи, в том числе вследствие аварий, пожаров, стихийных бедствий (п. 124). В акте на списание материалов указываются: название списываемых материалов и их отличительные признаки; количество; фактическая себестоимость; установленный срок хранения; дата (месяц, год) поступления материалов; причина списания (п. 126). Акт утверждается руководителем организации.

В процессе производства судебной экспертизы было установлено, что:

- в организации имеются в наличии акты на списание лишь отдельных видов имущества, пришедших в ветхость и негодность, которые не соответствуют требованиям оформления документов;
- списание осуществляла комиссия в составе директора, главного бухгалтера, механика (при этом состав комиссии приказом директора не утвержден). Отсутствовали подпись механика, а также другие необходимые реквизиты (срок хранения, дата поступления, причина списания);
- вновь приобретенные объекты (новые) списывались как ветхие и негодные;
- аналитический учет инвентаря в организации не велся.

В данном случае списание основных средств в организации не отвечает законодательству.

Организация вправе списывать на общепроизводственные расходы основные средства стоимостью до 10 тыс. руб. на основании п. 18 Положения по бухучету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01). Однако при этом списание основных средств должно оформляться актами о списании по форме № ОС-4 (п. 78 Методических указаний по бухучету основных средств). В акте о списании должна указываться причина списания объекта. Такие акты в организации отсутствовали, хотя акт о списании является документальным подтверждением суммы расходов, связанных с выбытием основных средств.

Должен быть организован строгий контроль над дальнейшим движением имущества организации. Наличие такого контроля подтверждают первичные и аналитические учетные документы, которые должны оформляться в организации (инвентарные карточки, аналитические карточки, книги, ведомости аналитического учета). Такие документы в организации отсутствовали (за исключением некоторых инвентарных карточек на объекты основных средств). Это позволило сделать вывод о том, что в организации отсутствовал контроль над движением имущества (п. 18 Положения по бухучету «Учет основных средств» (ПБУ 6/01), п. 3 Положения по бухучету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01), утвержденное приказом Минфина России от 9 июня 2001 г. № 44н).

Таким образом, документальное оформление списания имущества не отвечало требованиям законодательства. Оформление актов является обязательным условием списания стоимости основных средств и ИХП на затраты. В противном случае на основании п. 1 ст. 9 Закона о бухучете операции признаются неоправданными. Кроме того, организация допустила налоговое

правонарушение, необоснованно завысив сумму расходов и занизив налогооблагаемую прибыль, тем самым недоплатив налог на прибыль в бюджет.

В соответствии с Положением о документах и документообороте в бухучете при составлении документов должны соблюдаться следующие **правила**:

- документы могут составляться на бумажных и машинных носителях информации;
- записи в первичных документах должны производиться чернилами, пастой шариковых ручек, при помощи пишущих машинок, принтеров и другими средствами, обеспечивающими сохранность этих записей в течение времени, установленного для их хранения в архиве. Запрещается использовать для записей простой карандаш;
- свободные строки в первичных документах подлежат обязательному прочерку;
- первичные документы, прошедшие обработку, должны иметь отметку, исключающую возможность их повторного использования: при ручной обработке — дату записи в учетный регистр;
- в денежных документах не допускаются исправления, подчистки, поправки. Такой документ считается недействительным и не подлежит исполнению;
- все документы, приложенные к приходным и расходным кассовым ордерам, а также документы, послужившие основанием для начисления заработной платы, подлежат обязательному гашению штампом или подписью от руки «Получено» или «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года);

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций в РФ, утвержденным решением совета директоров Банка России от 22 сентября 1993 г. № 40 (см. письмо Банка России от 4 октября 1993 г. № 18), приходные кассовые ордера и квитанции к ним, расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны заполняться четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине (пишущей или вычислительной). Подчистки, поправки и исправления в этих документах не допускаются.

При хранении регистров бухучета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений. Для исправления ошибочных записей в бухучете применяется несколько способов.

Корректурный способ заключается в зачеркивании неправильно-го текста или суммы и написании над зачеркнутым правильного текста или суммы. Зачеркивание производится одной чертой так, чтобы можно было прочитать зачеркнутое. При этом надо зачеркивать всю сумму, даже если ошибка допущена только в одной цифре. Исправление ошибки должно быть оговорено и подтверждено: в

документе — подписями соответствующих лиц, в учетных регистрах и табуляграммах — подписью лица, производившего исправление. Оговорка дается на полях книги, карточки, журнала-ордера против строки исправленной записи. В документах, оформляющих денежные операции, кассовых ордерах, чеках, банковских платежных требованиях и поручениях, исправления даже и оговоренные, не допускаются. Эти документы при наличии в них ошибок подлежат замене новыми. Порядок исправления в банковских документах устанавливается правилами банка.

Корректирующим способом пользуются для исправления ошибок, допущенных в результате описок, неправильного подсчета итогов, а также записи операции не в тот учетный регистр, который указан в бухгалтерской проводке. Этот способ применим, если ошибки обнаружены в регистрах журнально-ордерной формы счетоводства до проставления в них итогов, а также в учетных регистрах мемориально-ордерной формы учета до представления бухгалтерского баланса и если их исправление не требует изменения мемориального ордера.

После перенесения итогов регистра в главную книгу никакие исправления не допускаются. В этом случае на сумму допущенной ошибки бухгалтерия оформляют справку, данные которой заносят в главную книгу отдельной строкой. Эти справки хранятся обособленно при соответствующих учетных регистрах.

Дополнительная проводка применяется, когда в регистрах записана сумма меньше действительной. Она используется, если:

- корреспонденция счетов указана правильно, но в меньшей сумме, чем следовало;
- фактическая себестоимость продукции (изделия) выше нормативной (плановой).

Способ *красного сторно* (отрицательная запись) применяется для исправления ошибочной корреспонденции счетов или большей, чем, следовало, суммы. Исправительная проводка или сумма записывается в учетные регистры красными чернилами. При подсчетах суммы, записанные красными чернилами, не прибавляются, а вычитаются из итогов. Следовательно, красная сторнировочная запись полностью аннулирует запись. Одновременно обычными чернилами составляется проводка, правильно отображающая произведенную операцию. При помощи способа красного сторно исправляются ошибки до и после подсчета итогов, в том числе ошибки, допущенные в предыдущих отчетных периодах.

В кассовой книге допускаются исправления, которые должны быть обязательно оговорены и заверены подписями кассира и главного бухгалтера. В кассовой книге не допускаются подчистки.

Дополнительные требования к порядку создания первичных документов, фиксирующих факты совершения кассовых операций, опера-

ций с товарно-материальными ценностями, кредитных и расчетных обязательств, определяются дополнительными нормативными актами.

Для организации первичного учета в организации следует определить круг лиц, имеющих право на составление первичных документов. Для определения круга этих лиц используют должностные инструкции и технологию обработки документации в бухгалтерии организации.

Руководитель по согласованию с главным бухгалтером утверждает перечень лиц, имеющих право подписи первичных документов (п. 3 ст. 9 Закона о бухучете). Первичные документы по учету денежных средств подписываются руководителем и главным бухгалтером или лицами, которым предоставлены такие полномочия на основании приказа руководителя организации.

Первичные документы должны подписываться только уполномоченными на то лицами, причем эти же лица отвечают за составление бухгалтерского документа.

Лица, составившие и подписавшие документы, обеспечивают своевременное и надлежащее оформление первичных учетных документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухучете, а также достоверность содержащихся в них данных.

Для систематизации однородных хозяйственных операций используют сводные документы, в которые заносят показатели сгруппированных хозяйственных операций (например, товарные отчеты, отчеты кассира, свод начислений заработной платы).

Первичные и сводные документы, поступающие в бухгалтерию, подлежат обязательной проверке. Она осуществляется по форме (полнота и правильность оформления документов, заполнения реквизитов) и содержанию (законность документированных операций, логическая увязка отдельных показателей).

Движение первичных документов в бухучете регламентируется графиком документооборота. Документооборот включает создание или получение документа от других организаций, принятие его к учету, обработку и передачу документа в архив. График документооборота прилагается к учетной политике организации.

Работу по составлению графика документооборота организует главный бухгалтер. График документооборота утверждается приказом руководителя организации.

График документооборота устанавливает в организации рациональный документооборот, т.е. предусматривает оптимальное число подразделений и исполнителей для прохождения каждым первичным документом, определяет минимальный срок его нахождения в подразделении. К тому же график документооборота способствует улучшению всей учетной работы в организации, усилению контрольных функций бухучета, повышению уровня автоматизации учетных работ.

График документооборота оформляется в виде схемы или перечня работ по созданию, проверке и обработке документов, выполняемых каждым подразделением организации, а также всеми исполнителями с указанием их взаимосвязи и сроков выполнения работ.

Работники организации (начальники цехов, мастера, табельщики, работники планово-экономического, финансового отделов, отделов труда и заработной платы, маркетинга, кладовщики, подотчетные лица, работники бухгалтерии и др.) создают и представляют документы, относящиеся к сфере их деятельности, по графику документооборота. Для этого каждому исполнителю вручается выписка из графика. В выписке перечисляются документы, относящиеся к сфере деятельности исполнителя, сроки их представления и подразделения организации, в которые представляются эти документы.

При разработке графика документооборота используются нормативные документы, регулирующие порядок организации учета по разделам учета. Так, при определении сроков сдачи отчетов кассира в бухгалтерию используется п. 24 Порядка ведения кассовых операций. Ежедневно в конце рабочего дня кассир подсчитывает итоги операций за день, выводит остаток денег в кассе на следующее число и передает в бухгалтерию в качестве отчета кассира второй отрывной лист (копию записей в кассовой книге за день) с приходными и расходными кассовыми документами под расписку в кассовой книге.

Ответственность за соблюдение графика документооборота, а также своевременное и доброкачественное создание документов, своевременную передачу их для отражения в бухучете и отчетности, достоверность содержащихся в документах данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. Контроль над соблюдением исполнителями графика документооборота осуществляет главный бухгалтер организации.

Содержащаяся в принятых к учету первичных документах информация, необходимая для отражения в бухучете, накапливается и систематизируется в учетных регистрах. Учетные регистры — это отдельные листы, ведомости, журналы, книги, машинограммы, а также диски, дискеты и другие машинные носители, в которых осуществляется группировка однородных фактов для отражения на бухгалтерских счетах. Учетные регистры различают по характеру бухгалтерских записей, объему содержания, внешнему виду и способу записи. Учетные регистры делятся на регистры синтетического и аналитического учета.

К ведению учетных регистров предъявляются следующие требования:

- запись в них осуществляется ручным или автоматизированным способом в зависимости от формы ведения бухучета;
- записи производятся аккуратно, кратко, четко, разборчиво. Исправление ошибки в регистре бухучета должно быть обосновано

и подтверждено подписью лица, внесшего исправление, с указанием даты исправления;

- хозяйственные операции должны группироваться в регистрах бухучета по соответствующим счетам бухучета;
- регистры подразделяются на хронологические и систематические. В первых записи о хозяйственных операциях делаются в хронологическом порядке по мере их совершения, во вторых — группируются по определенным признакам;
- при хранении регистров бухучета должна обеспечиваться их защита от несанкционированных исправлений.

Правильность отражения хозяйственных операций в регистрах бухучета обеспечивают лица, составившие и подписавшие их.

Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы подлежат обязательной передаче в архив. При организации архива следует руководствоваться Законом о бухучете и Положением о документах и документообороте. Первичные документы, учетные регистры, бухгалтерские отчеты и балансы до передачи их в архив должны храниться в бухгалтерии в специальных помещениях или закрывающихся шкафах под ответственностью лиц, уполномоченных главным бухгалтером. Бланки строгой отчетности должны храниться в сейфах, металлических шкафах или специальных помещениях, позволяющих обеспечить их сохранность.

Первичные документы текущего месяца, относящиеся к определенному учетному регистру, комплектуются в хронологическом порядке и сопровождаются справкой для архива. Отчеты кассира, авансовые отчеты, выписки банка с относящимися к ним документами должны быть подобраны в хронологическом порядке и переплетены.

Отдельные виды документов (наряды на работу, сменные рапорты) могут храниться непереpleтенными, но подшитыми в папках во избежание их утери или злоупотреблений. Перечень и сроки хранения документов в организации утверждены Руководителем федеральной архивной службы России 6 октября 2000 г. В этом документе определено, какие документы передаются в архив, а какие по истечении определенного срока уничтожаются в организации.

Организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухучета и отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет (п. 1 ст. 17 Закона о бухучете). При этом рабочий план счетов бухучета, другие документы учетной политики, процедуры кодирования, программы машинной обработки данных (с указанием сроков их использования) должны храниться организацией не менее пяти лет после года, в котором они использовались для составления бухгалтерской отчетности в последний раз.

Сохранность первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов, оформление и передачу их в архив обеспечивает главный бухгалтер организации. Выдача документов из архива производится только по распоряжению главного бухгалтера.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель назначает приказом комиссию по расследованию причин пропажи, гибели. В необходимых случаях для участия в работе комиссии приглашаются представители следственных органов, охраны и пожарного надзора. Результаты работы комиссии оформляются актом, который утверждается руководителем организации.

2.5. Изъятие бухгалтерских документов

Налоговым и правоохранительным органам при необходимости предоставлено право изъятия бухгалтерских документов. Изъятие документов осуществляется также при назначении судебно-бухгалтерской экспертизы. Судебные эксперты в соответствии с нормами процессуального законодательства не имеют права самостоятельно истребовать и изымать бухгалтерские документы.

Порядок изъятия бухгалтерских документов регулируется процессуальным законодательством и федеральными законами. В соответствии с п. 8 ст. 9 Закона о бухучете изъятие первичных документов, учетных регистров, бухгалтерских отчетов и балансов у организаций может производиться только органами дознания, предварительного следствия, прокуратуры, судами, налоговыми органами на основании их постановлений в соответствии с законодательством.

С разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица (главный бухгалтер или другое должностное лицо) организации могут снять копии с изымаемых документов с указанием основания и даты изъятия. Если изымаются недооформленные тома документов (не подшитые, не пронумерованные и т. д.), то с разрешения и в присутствии представителей органов, производящих изъятие, соответствующие должностные лица организации могут произвести дополнительное оформление этих томов (сделать опись, пронумеровать листы, прошнуровать, опечатать, заверить своей подписью, печатью). Изъятие оформляется протоколом, копия которого вручается под расписку соответствующему должностному лицу организации.

Изъятие документов при расследовании преступлений осуществляется в ходе таких следственных действий, как выемка и обыск. В ст. 183 УПК «Основания и порядок производства выемки» указано, что при необходимости изъятия определенных документов, имеющих значение для уголовного дела, и если точно известно, где и у кого они находятся, производится их выемка. Выемка производится

на основании постановления следователя в присутствии понятых и лиц, у которых производится выемка документов. До начала выемки следователь предлагает выдать предметы и документы, подлежащие изъятию, а в случае отказа производит выемку принудительно.

Изъятые документы предъявляются понятым и другим лицам, присутствующим при выемке, и в случае необходимости упаковываются и опечатываются на месте, что удостоверяется подписями этих лиц.

При выемке документов составляется протокол. В нем должно быть указано, в каком месте и при каких обстоятельствах были обнаружены документы, выданы они добровольно или изъяты принудительно. Все изымаемые документы должны быть перечислены с точным указанием их количества, индивидуальных признаков и периода составления.

Выемка предметов и документов, содержащих государственную или иную охраняемую федеральным законом тайну, производится следователем с санкции прокурора. Выемка документов, содержащих информацию о вкладах и счетах граждан в банках и иных кредитных организациях, производится на основании судебного решения.

Если документы не выданы добровольно и не обнаружены в том месте, где по предположению следователя они должны были храниться, выносится постановление о производстве обыска. Он заключается в принудительном обследовании личности, помещений, сооружений, участков местности, находящихся в ведении обыскиваемого лица и членов его семьи или организации, для отыскания и изъятия объектов, имеющих значение для дела, а также для обнаружения разыскиваемого лица и трупa. Производство обыска регламентируется ст. 182 УПК, где указывается, что обыск производится на основании постановления следователя.

Обыск в жилище производится на основании судебного решения, принимаемого в порядке, установленном ст. 165 УПК. Следователь вправе, вплоть до окончания обыска, запретить присутствующим лицам покидать место обыска, общаться друг с другом или иными лицами. Обыск производится при обязательном участии не менее двух понятых.

Поскольку для ведения бухгалтерии и отчетности в настоящее время используются компьютерные программы, может потребоваться обыск и выемка компьютерных средств и систем, содержащих данные бухгалтерской отчетности. В этом случае необходимо присутствие специалиста в области компьютерных технологий, поскольку неквалифицированные манипуляции с компьютерной техникой могут привести к уничтожению ценной доказательственной информации¹.

¹ Подробнее об этом см.: *Российская Е.Р., Усов А.И. Судебная компьютерно-техническая экспертиза. — М.: Право и закон, 2001.*

При производстве обыска могут вскрываться любые помещения, если должностное лицо отказывается добровольно их открыть. Если в ходе выемки или обыска были предприняты попытки уничтожить или спрятать подлежащие изъятию документы, то об этом в протоколе делается соответствующая запись и указываются принятые меры.

Истребование документов в соответствии с нормами гражданского и арбитражного процесса производится согласно ст. 57 ГПК и ст. 66 АПК (представление и истребование доказательств).

Судебные органы вправе предложить сторонам и другим лицам, участвующим в деле, представить дополнительные документы. В случае если представление необходимых документов для этих лиц затруднительно, суд по их ходатайству оказывает содействие в собирании и истребовании документов. Суд выдает стороне запрос для получения документов или запрашивает документы непосредственно. В АПК непосредственно указано, что запрос оформляется в форме определения суда. Документы направляются в суд или передаются на руки лицу, имеющему соответствующий запрос, для представления документов в суд.

Должностные лица или граждане, не имеющие возможности представить документы вообще или в установленный судом срок, должны известить об этом суд в течение пяти дней со дня получения запроса с указанием причин. В случае неизвещения суда, а также невыполнения требования суда о представлении документов по причинам, признанным судом неуважительными, на виновных должностных лиц налагается штраф. Наложение штрафа не освобождает соответствующих должностных лиц от обязанности представления документов суду.

Изъятие документов в соответствии с нормами налогового законодательства осуществляется на основании п. 1 ст. 94 НК «Выемка документов и предметов». Выемка документов и предметов производится на основании мотивированного постановления должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. Постановление подлежит утверждению руководителем (его заместителем) соответствующего налогового органа. При этом не допускается производство выемки документов и предметов в ночное время.

Не подлежат изъятию документы и предметы, не имеющие отношения к предмету налоговой проверки. Порядок изъятия документов налоговыми органами аналогичен порядку изъятия документов в уголовном процессе.

В тех случаях когда для проведения контрольных мероприятий недостаточно выемки копий документов налогоплательщиков, а у налоговых органов есть достаточные основания полагать, что подлинники документов будут уничтожены, сокрыты, исправлены или

заменены, должностное лицо налогового органа вправе изъять подлинники документы. При изъятии таких документов с них изготавливают копии, которые заверяются должностным лицом налогового органа и передаются лицу, у которого они изымаются. При невозможности изготовить или передать изготовленные копии одновременно с изъятием документов налоговый орган передает их лицу, у которого документы были изъяты, в течение пяти дней после изъятия.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Каковы концептуальные основы бухучета и отчетности?
2. Назовите уровни системы нормативного регулирования бухучета.
3. Какой принцип экспертной деятельности соблюдает эксперт-бухгалтер, руководствуясь при проведении экспертизы нормативными правовыми документами?
4. Перечислите организационные элементы бухучета.
5. Какие допущения и требования должны соблюдаться при формировании учетной политики организации?
6. Приведите правила организации бухучета.
7. Какие требования предъявляются к бухгалтерским документам при их оформлении и экспертизе?
8. Каковы особенности проведения изъятия документов в соответствии с нормами права?
9. Какова организационная основа экспертной деятельности?

Глава 3

Предмет и метод судебно-бухгалтерской экспертизы

3.1. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы

Выявление и исследование фактов экономических правонарушений осуществляется посредством анализа цифровых данных, отраженных в бухгалтерской и иной документации. *Предмет* судебно-бухгалтерской экспертизы составляют факты и обстоятельства (фактические данные) уголовного, гражданского или административного дела, устанавливаемые в соответствии с определенным процессуальным законодательством порядком, экспертом, сведущим в теории и практике бухучета, контроля и анализа финансово-хозяйственной деятельности путем анализа документов первичного учета, записей в учетных регистрах и отчетности. При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт исследует способы ведения бухучета, устанавливает необычные условия и приемы совершения учетных операций, записей и одновременно определяет место, время, механизм, способ, качественную и количественную характеристики искажения учетных данных.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы определяется содержанием тех задач, которые она решает в процессе уголовного и гражданского судопроизводства, производства по делам об административных правонарушениях.

Проверка качества проведенной ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности организации предусматривает исследование ревизионной проверки и других материалов дела, относящихся к предмету экспертизы, которые стали основаниями для возбуждения дел о причинении ущерба, потери, краже, присвоении или растрате вверенного имущества и денежных средств. В процессе производства экспертизы по уголовному и гражданскому делу, делу об административном правонарушении эксперт-бухгалтер может перепроверить сумму материального ущерба, рассчитанную и обозначенную в акте ревизии.

Эксперт подтверждает применение нормативных документов при проверке и формулировании выводов ревизии, а также проверяет соблюдение следующих правил проведения ревизии:

- подтверждение фактов, изложенных в акте ревизии, соответствующим первичным документам или регистрам бухучета;
- обоснование фактов правонарушений, допущенных руководством организации, письменным объяснениям ответственных лиц, которые прилагаются к акту ревизии;

- наличие в акте ревизии ссылок на нормативные правовые документы, которые были нарушены руководством организации;
- соответствие принятого решения по результатам ревизии содержанию выявленных и изложенных в акте ревизии недостатков и нарушений.

Подтверждение достоверности данных первичных документов, учетных регистров и отчетности осуществляется при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз как по уголовным, так и по гражданским делам, в судах общей юрисдикции и в арбитражных судах. Эксперт-бухгалтер проверяет соответствие первичной документации требованиям к ее оформлению. Все унифицированные формы первичных документов утверждены соответствующими постановлениями Госкомстата России (Федеральной службы государственной статистики Минэкономразвития России). В процессе экспертизы осуществляется проверка регистров бухучета, которые также предусмотрены формами учета (журнально-ордерная, мемориально-ордерная, упрощенная). Достоверность информации, представленной в бухгалтерской (финансовой) отчетности, подтверждается требованиями формирования показателей в соответствии с Положением по бухучету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) и приказом Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций».

Проверка соответствия хозяйственных операций нормативным актам осуществляется судебно-бухгалтерской экспертизой для сбора доказательств по существу рассматриваемого дела и обоснования выводов. В процессе экспертизы устанавливается, какие нормативные правовые акты были нарушены при осуществлении хозяйственных операций, к каким результатам это привело. Эксперт также исследует нарушение финансовой дисциплины, налогового законодательства. В частности, это вопросы сокрытия выручки, завышения себестоимости или суммы расходов, занижения налогооблагаемой прибыли, искажения налогооблагаемой базы. В этом случае судебно-бухгалтерская экспертиза производится комплексно с судебной финансово-экономической экспертизой.

При проведении экспертизы определяется сумма расхищения, недостачи ценностей. Эта сумма рассчитывается по данным бухучета.

Проверка соблюдения методических основ бухучета, отчетности осуществляется в случаях, когда на рассмотрение судебно-бухгалтерской экспертизы поставлены вопросы о нарушениях, связанных с методикой ведения бухучета отдельных хозяйственных операций организации. Как правило, в этих случаях под теми или иными бухгалтерскими проводками бухгалтер преднамеренно скрывает факт нарушения законодательства.

В результате исследования методики бухучета спецопежды было установлено, что под видом спецопежды на расходы организации

была отнесена стоимость одежды, приобретенной на личные нужды, в сумме 40 тыс. руб. (бухгалтерские записи, отражающие приобретение и списание спецодежды, см. в табл. 3.1).

Таблица 3.1

Бухгалтерская запись хозяйственных операций

<i>Дебет счета</i>	<i>Кредит счета</i>	<i>Сумма, руб.</i>
Счет 10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»	Счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» на сумму приобретенной спецодежды через подотчетное лицо	40 000
Счет 10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации»	Счет 10/10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе» при передаче спецодежды со склада в эксплуатацию	40 000
Счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы»	Счет 10/11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» при списании стоимости спецодежды на расходы организации	40 000

Бухгалтерские проводки, сделанные в учете, не отражают факты нарушения законодательства, так как с точки зрения методики и Плана счетов бухучета являются верными. В этом случае признаки правонарушений могут быть установлены только при детальном исследовании бухучета хозяйственных операций с анализом достоверности всех первичных бухгалтерских документов.

Отражая таким образом в учете операции по приобретению спецодежды, бухгалтер допустил следующие нарушения:

- зависил сумму расходов, принимаемых для целей налогообложения налогом на прибыль, занизил сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет;
- сокрыл от налогообложения доход работника в натуральной форме, так как одежда приобреталась для личных целей.

При исследовании хозяйственной деятельности организации следует обратить внимание на то обстоятельство, что операции, связанные с движением спецодежды, относятся к тем операциям, при отражении которых на практике часто допускаются ошибки, приводящие к серьезным нарушениям налогового законодательства.

Анализируя это экспертное заключение, следователь (дознатель) может сделать вывод о том, что нарушение является преднамеренным, так как бухгалтер должен знать, что при отражении в учете спецодежды необходимо руководствоваться приказом Мин-

фина России от 26 декабря 2002 г. № 135н «Об утверждении Методических указаний по бухучету специального инструмента, специальных приспособлений, специального оборудования и специальной одежды».

Для ответа на поставленные перед экспертом-бухгалтером вопросы исследуются соответствующие предмету экспертизы данные бухучета:

- целевое назначение денежных средств, источники финансирования экономического субъекта;
- плательщики денежных средств, внесшие деньги в кассу или на расчетный счет организации, и суммы денежных средств;
- получатели денежных средств, выданных из кассы или перечисленных с расчетного счета организации;
- факты расходования денежных средств организацией в соответствии с целевым назначением;
- соответствие покупной и продажной стоимости товаров (продукции, работ, услуг);
- бартерные операции и стоимость бартерного имущества;
- стоимость активов организации и суммы начисленной амортизации;
- фактические затраты организации, материальные затраты и себестоимость продукции (работ, услуг);
- расчетно-кредитные операции и проходящие по ним суммы;
- достоверность финансовых результатов;
- операции налогообложения и внебюджетные платежи;
- документооборот и организация бухучета экономического субъекта;
- доходы и расходы физических лиц исследуемого объекта.

В судебно-бухгалтерской экспертизе как не относящиеся к предмету экспертизы не принимаются во внимание данные как о намерениях совершить операции с денежными средствами без документального подтверждения этого факта (например, договоры гражданско-правового характера, письма, претензии, поручения, приказы, доверенности), так и о фактах распоряжения средствами, не относящимися к собственности и деятельности исследуемого субъекта (например, приходные кассовые ордера у поставщиков и расходные кассовые ордера у покупателей исследуемой организации).

При производстве судебных экспертиз по уголовным делам обычно представляют интерес:

- стоимостные показатели результатов финансово-хозяйственной деятельности организации;
- факты недостоверного отражения в бухучете и отчетности хозяйственных операций и сумм по ним;
- факты использования денежных средств на цели, не связанные с деятельностью организации (т.е. на личные цели руководства);
- факты неуплаты или уклонения от уплаты налогов вследствие расходования денежных средств (предназначенных для уплаты

налогов) на другие цели деятельности организации или личные цели руководства.

На разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам могут быть поставлены, например, следующие вопросы:

- какая сумма прибыли была получена организацией в определенный период;
- имело ли место несоответствие данных бухучета фактическому содержанию хозяйственных операций и сумме полученной прибыли и в каких документах;
- имела ли место неуплата или сокрытие налогов, каких и в какой сумме;
- соответствуют ли данным бухучета результаты акта проверки соблюдения налогового законодательства?

При производстве судебных экспертиз по гражданским делам обычно исследуются:

- количественные показатели использования материальных ценностей и рабочей силы в процессе производства (материалоемкость, трудоемкость, производительность труда);
- количественные показатели и материально-вещественные признаки движения товаров (вид, название, качество, сортность, ассортимент);
- уровень продажных цен на рынке товаров (продукции, работ, услуг);
- документальное оформление операций по формальным признакам;
- факты неуплаты налогов, если на это есть объективные причины финансовой неплатежеспособности субъекта;
- факты нарушений в организации бухучета, не искажающие действительного состояния экономического субъекта.

3.2. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы

В соответствии со ст. 10 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы объектами исследований могут стать вещественные доказательства, документы, предметы, образцы для сравнительного исследования, а также материалы дела, по которому производится судебная экспертиза. При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы исследуются, в частности, содержащиеся в доказательствах исходные данные и фактическое наличие имущества, относящиеся к предмету экспертизы. Они относятся к объектам судебно-бухгалтерской экспертизы.

Объекты, представленные на экспертизу, должны быть пригодными для экспертного исследования.

Все объекты делятся на простые и сложные. К *простым* объектам относятся доказательства, состоящие из нескольких элементов с

простыми связями. К простым объектам можно отнести, например, сумму недостачи.

В процессе экспертизы эксперт-бухгалтер устанавливает следующие факты:

- подтверждает факт недостачи имущества;
- устанавливает и подтверждает сумму недостачи;
- определяет материально-ответственное лицо;
- подтверждает факт доброкачественности инвентаризационных материалов и достоверности отражения в учете результатов инвентаризации.

В качестве объектов, исследуемых по факту недостачи, используются такие документы бухучета, как приказ о проведении инвентаризации, акт инвентаризации, инвентаризационная опись и сличительная ведомость, первичные документы, отражающие движение и остатки имущества, и регистры синтетического и аналитического учета по счетам 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба», 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и др.

Сложными являются объекты с неопределенной структурой, которую необходимо исследовать, а затем определить ее элементы. К сложному объекту можно отнести систему налогообложения организации. При проведении экспертного исследования, связанного с нарушениями налогового законодательства, эксперт предметно конкретизирует те налоговые нарушения, которые допустил налогоплательщик, т.е. определяет виды налогов, по которым следует проводить экспертизу, и знакомится с перечнем вопросов, требующих ответов.

В зависимости от постановки вопросов эксперт может исследовать следующие факты:

- подтвердить правильность формирования налогооблагаемой базы;
- пересчитать сумму налогов, подлежащих уплате в бюджет;
- исчислить сумму сокрытых (неуплаченных) в бюджет налогов;
- установить направления нецелевого использования денежных средств.

В качестве объектов экспертизы системы налогообложения исследуются хозяйственные операции организации, формирующие базу налогообложения; стоимостные показатели; первичные бухгалтерские документы (расчетные и платежные документы), регистры синтетического и аналитического учета по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки» и др.

Система объектов судебно-бухгалтерской экспертизы включает:

- сведения о материальных, трудовых и финансовых ресурсах организации — материально-производственные запасы, основные средства, нематериальные активы, финансовые вложения, денежные средства, численность производственного и управленческого персонала;

- первичные распорядительные документы — расчетные и платежные документы, документы, подтверждающие расходы организации, начисление и выплату заработной платы и др.;
- инвентаризационные материалы — инвентаризационные описи и сличительные ведомости, акты инвентаризаций, распорядительную инвентаризационную документацию;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам — журналы-ордера, мемориальные ордера, оборотные ведомости, ведомости аналитического учета, главную книгу;
- формы налоговых расчетов, деклараций и бухгалтерскую отчетность — форму № 1 «Бухгалтерский баланс», форму № 2 «Отчет о прибылях и убытках, форму», № 3 «Отчет об изменениях капитала», форму № 4 «Отчет о движении денежных средств», форму № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу», форму № 6 «Отчет о целевом использовании полученных средств»;
- внеучетную информацию — акты аудиторских проверок и ревизий, акты проверок налоговых и других контролирующих органов, протоколы следственных и судебных действий, протоколы допросов и др.

При организации экспертного исследования большое значение имеет отбор материалов и необходимых документов. Нередко из-за недостаточно четкого представления об объектах судебно-бухгалтерской экспертизы следователи (суды) направляют эксперту все материалы дела или документы, не имеющие отношения к данному предмету. Кроме того, сам эксперт должен знать, какие документы ему необходимы для ответов на поставленные вопросы.

Эксперту-бухгалтеру прежде всего должны быть представлены первичные учетные документы и регистры синтетического и аналитического учета, являющиеся непосредственным объектом экспертного исследования. Выявленная с помощью судебно-бухгалтерской экспертизы информация используется следователем (судом) как непосредственно в доказывании, так и для выдвижения и уточнения следственных версий, разработки и уточнения плана расследования.

В зависимости от того, какие учетные данные вызывают сомнения, какие обстоятельства свидетельствуют о возможном их подлоге или сокрытии в системе счетных записей, эксперту должен быть представлен такой комплекс документов, который обеспечивает решение экспертных задач на основе всестороннего анализа всех взаимосвязей в бухучете. При этом следует учесть, что в случае если транспортировка объекта исследований в судебно-экспертное учреждение невозможна, орган или лицо, назначившие судебную экспертизу, обеспечивают эксперту беспрепятственный доступ к объекту и возможность его исследования (ст. 10 Закона государственной судебно-экспертной деятельности).

Лицу, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, при отборе необходимых документов следует изучить действующий в организации документооборот, затем с привлечением специалистов провести следственный осмотр документов. Результаты осмотра бухгалтерских документов в правоохранительной практике являются одним из главных источников при формулировании вопросов перед экспертом-бухгалтером. Протоколы осмотра документов представляются эксперту-бухгалтеру вместе с другими материалами, относящимися к предмету экспертизы.

При отборе документов, необходимых для проведения экспертизы, следователь или судья могут обратиться непосредственно к эксперту-бухгалтеру за консультацией. Эксперт в этом случае выступает в процессуальной роли специалиста (ст. 58 УПК).

Нет необходимости направлять на экспертизу все первичные документы. Часть документов, безусловно, является объектами судебно-бухгалтерской экспертизы. Однако следователю (суду) целесообразно осуществлять предварительный осмотр и изучение первичных документов с участием соответствующих специалистов. Так, содержание первичных документов, фиксирующих операции, совершаемые в торговле, важно изучать с участием товароведа, совершаемые в промышленности — с участием технолога, в животноводстве — зоотехника, в растениеводстве — агронома, в строительстве — строителя.

При изучении первичных документов следует иметь в виду, что каждая хозяйственная операция сопровождается оформлением большого количества взаимосвязанных документов. Каждая основная и вспомогательная хозяйственные операции порождает в сопроводительной документации сложные информационные цепи и сети. Для эффективного их изучения целесообразно построить схему документооборота и информационных связей между документами. Это поможет обнаружить несоответствие данных, содержащихся в различных документах. Обнаружение таких расхождений может стать поводом для решения вопроса о необходимости проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

При поиске подложных документов необходимо учитывать следующие обстоятельства:

- подлог документов может совершаться, как правило, простым способом, т.е. путем увязки данных в документах, которые связаны между собой;
- для подлога и взаимоувязки документы могут быть исправлены задним числом. Недоброкачество документов подтверждается в процессе проведения судебно-технической экспертизы документов;

¹ См., например, *Российская Е.Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. — М.: Норма, 2005.

- возможна полная или частичная подделка (материальный подлог), выявление признаков которого также требует производства судебно-технической экспертизы документов. Часть документов может быть защищена системой нумерации (например, пронумерованные журналы), которая затрудняет изучение всей системы документов;
- так называемые первичные документы в общей информационной цепи не являются достоверными первичными документами, т.е. оформленными в момент совершения хозяйственной операции. Так, у первичного документа — расходного кассового ордера на выплату перерасхода подотчетной суммы обязательно должен быть источник информации; запись в журнале — в ордере и далее соответственно авансовый отчет, командировочное удостоверение, приказ на командировку, первичные документы, подтверждающие расход подотчетной суммы. Для выявления факта подлога документов необходимо проверить наличие всех документов и проследить тождественность данных.

При отсутствии последовательного оформления документов возникает вопрос о достоверности первичных документов, данных бухучета и отчетности. В то же время отсутствие документов еще не означает, что их вообще не было: документы могли быть утеряны, похищены, уничтожены и т.д. Если следственным путем не удастся получить необходимую для дела информацию, целесообразно проконсультироваться с экспертом-бухгалтером о возможности ее выявления.

Таким образом, эксперт-бухгалтер оказывает следователю (суду) существенную помощь в обнаружении искажений бухучета. Однако несоблюдение правил ведения учета и наличие в нем отклонений, не означает, что имеет место противоправное деяние. Нередко при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы выявляются факты, указывающие на то, что наличие отклонений — результат намеренных действий. Однако оценка деятельности конкретных людей находится вне пределов компетенции судебного эксперта и является прерогативой следствия и суда.

3.3. Система методов судебно-бухгалтерской экспертизы

Методы экспертизы — это совокупность приемов, с помощью которых эксперт-бухгалтер изучает предмет судебно-бухгалтерской экспертизы.

Методы судебно-бухгалтерской экспертизы можно условно разделить на общие и специальные. К *общим* относятся общенаучные методы, которые основываются на общепринятых подходах к исследованию.

Анализ (от греч. разложение) — прием исследования, который включает в себя изучение предмета путем мысленного или практи-

ческого расчленения его на составные объекты. Каждая из выделенных частей анализируется отдельно в рамках единого целого, например исследование фактов по уголовному или гражданскому делу в рамках представленных перед экспертом вопросов.

Синтез (от греч. соединение, сочетание, составление) — метод изучения объекта в его целостности, единстве и взаимосвязи его частей. В финансово-хозяйственном контроле синтез можно связать с анализом. Он позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое, например составление заключения по вопросам экспертного исследования.

Индукция (от лат. наведение) — прием исследования, представляющий собой умозаключение от частных факторов к общим выводам, т.е. вывод о состоянии объекта делается на основании исследования отдельных его сторон, например экспертиза документов, отражающих задолженность организации, проводится первоначально по данным аналитического учета, а затем — по данным синтетического учета.

Дедукция (от лат. выведение) — исследование состояния объекта в целом и на основе логических рассуждений выведение выводов о его составных элементах, т.е. умозаключение от общего к частному, например общая сумма убытка распределяется между материально-ответственными лицами по видам имущества и периодам возникновения.

Аналогия — познание одних объектов на основании их сходства с другими. Метод аналогии может составлять основу стандартизации и моделирования, применяемого в судебно-бухгалтерской экспертизе, например соблюдение законодательства в организации бухучета.

Моделирование — изучение самого объекта и создание модели, которая содержит существенные черты и признаки оригинала. В судебно-бухгалтерской экспертизе применяются стандарты (модели) проведения исследования.

Абстрагирование (от лат. отвлекать) — прием мысленного отвлечения от конкретных объектов к отвлеченным понятиям, например на основании оценки системы контроля трудовой дисциплины в отдельных подразделениях делаются выводы об организации.

Конкретизация (от лат. — густой, уплотненный) — исследование объектов во всей их разносторонности, многообразии, например выявление в процессе контроля конкретных расходов по местам их образования — подразделениям организации.

Системный анализ — изучение объекта исследования как совокупности элементов, образующих систему, т.е. можно дать оценку поведения объекта как системы со всеми факторами, влияющими на его функционирование, например ущерб организации нанесен лицами, которые находятся в определенных правоотношениях.

Функционально-стоимостной анализ — изучение объекта на стадии инженерной или технологической организации производства, например проектирование и оценка экономической эффективности технологических процессов и качества выпускаемой продукции.

К **специальным** методам судебно-бухгалтерской экспертизы относятся расчетно-аналитические и документальные методы.

Расчетно-аналитические методы включают аналитические процедуры, используемые экспертом-бухгалтером в экспертном производстве. Применение в исследованиях судебно-бухгалтерской экспертизы расчетно-аналитических методов позволяет установить общее состояние объектов, подвергающихся экспертному исследованию. При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы расчетно-аналитические методы сочетаются с документальными методическими приемами.

Экономический анализ — система приемов раскрытия и определения причинно-следственных связей, обусловивших конфликтную ситуацию в хозяйственных операциях, которая в результате стала объектом расследования правоохранительными органами. Так, с помощью этого метода определяются отклонения фактических показателей от плановых, факты приписок значений, необоснованной экономики ресурсов, влияние факторов на результативный показатель.

На рассмотрение эксперта-бухгалтера поставлен вопрос об эффективности совершения сделок купли-продажи и передачи в аренду имущества в организации А. В качестве исследуемого периода рассматривался период до и после аренды.

Эксперт-бухгалтер использовал методы экономического анализа для исследования и ответа на поставленный вопрос. Одним из направлений экономического анализа был избран анализ финансового состояния (результаты анализа см. в табл. 3.2).

Таблица 3.2

Анализ финансового состояния и эффективности использования оборотного капитала (деловой активности) организации А. за период до и после аренды (информация формы № 1 «Бухгалтерский баланс» и формы №2 «Отчет о прибылях и убытках»), тыс. руб.

Показатель	Годы до аренды			Годы после аренды		
	первый	второй	третий	первый	второй	третий
1	2	3	4	5	6	7
Доля денежных средств в выручке от продажи	0,0006	0,003	0,0013	0,0018	0,0019	0,004
Коэффициент обеспеченности оборотными средствами	0,20	0,19	0,16	0,17	0,19	0,29

1	2	3	4	5	6	7
Коэффициент оборотных средств в производстве	0,16	0,15	0,13	0,14	0,15	0,17
Коэффициент оборотных средств в расчетах	0,04	0,04	0,03	0,034	0,039	0,052

Анализ основных показателей финансового состояния, связанных непосредственно с деятельностью организации А., показал, что за период до аренды практически по всем показателям финансовое состояние организации ухудшалось. Она не имела достаточной суммы денежных средств, оборотных средств и средств в расчетах для стабильного функционирования в дальнейшем.

С периода осуществления нового вида деятельности — аренды имущества — финансовая ситуация в организации резко изменилась, причем в положительную сторону. Показатели финансового состояния организации А. свидетельствуют о том, что ее деловая активность возросла. Это означает, что с периода передачи имущества в аренду организация начинает работать эффективнее, в том числе в направлении использования оборотного капитала (денежных средств, материально-производственных запасов, товаров).

Все большая сумма оборотных средств участвует в получении выручки от продажи. Рост показателей финансового состояния за период применения аренды отражают следующие положительные тенденции деятельности организации:

- рост финансовых ресурсов (денежных средств) организации с точки зрения их ликвидности;
- повышение уровня расчетов наличными денежными средствами, в то время как уровень товарообменных (бартерных, зачетных) операций снижается;
- рост конкурентоспособности и степени ликвидности продукции и товаров;
- рост эффективности системы управления и маркетинговой деятельности;
- увеличение степени своевременного исполнения организацией своих обязательств перед кредиторами;
- эффективность политики руководства организации с точки зрения сбора оплаты по реализованной продукции, проданным товарам (дебиторской задолженности).

Статистические расчеты — методы статистической науки, которые позволяют определить количественные величины и качест-

венные характеристики исследуемых объектов, отсутствующие в бухгалтерских документах (первичных, учетных регистрах и отчетности). Использование этого метода в судебно-бухгалтерской экспертизе позволяет определить индекс показателей, значение интегральных величин, коэффициент эффективности использования оборудования, производственных площадей, трудовых и финансовых ресурсов, а также значение показателей платежеспособности и рентабельности деятельности экономического субъекта.

Перед экспертом-бухгалтером поставлен вопрос, связанный с расчетом суммы заработной платы, причитающейся работнику организации. В результате экспертизы установлено, что сумма доначисленной заработной платы составляет 990 руб. и подлежит индексации исходя из индекса потребительских цен. Индекс цен составил 1,2055 (основание — письменное подтверждение органов государственной статистики). Пересчитанная заработная плата составила 1193 руб. ($990 \text{ руб.} \times 1,2055$).

Необходимость индексации дохода работника регулируется ст. 15 ГК. Лицо, право которого нарушено, может требовать полного возмещения причиненных ему убытков, если законом или договором не предусмотрено возмещение убытков в меньшем размере.

Под убытками понимаются расходы, которые лицо, чье право нарушено, произвело или должно будет произвести для восстановления нарушенного права, утрата или повреждение его имущества (реальный ущерб), а также неполученные доходы, которые это лицо получило бы при обычных условиях гражданского оборота, если бы его право не было нарушено (упущенная выгода).

Начисленная заработная плата с учетом индексации в соответствии с гл. 23 НК «Налог на доходы физических лиц» признается доходом, подлежащим налогообложению. На основании ст. 225 общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. При этом согласно ст. 223 дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода. Налог взимается по ставке 13% (ст. 224).

Таким образом, при удержании налога на доходы физических лиц 155 руб. ($1193 \text{ руб.} \times 0,13$) организация должна выплатить работнику сумму заработной платы в размере 1038 руб. ($1193 - 155$).

Экономико-математический метод применяется при установлении интенсивности влияния факторов на результаты финансово-хозяйственной деятельности с целью оптимизации функционирования организации. Направления использования этого метода — оптимизация производственной структуры, системы управления, финансового результата и объема выпуска, транспортных перевозок и раскрытия сырья с дальнейшим прогнозированием производственных возможностей на кратко-, средне- и долгосрочную перспективу.

Согласно правилу (стандарту) аудиторской деятельности «Характеристика сопутствующих аудиту услуг и требования, предъявляемые к ним», одобренного Комиссией по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 18 марта 1999 г., протокол № 2, в числе услуг, совместимых с проведением у экономического субъекта обязательной аудиторской проверки, указывается экспертное обслуживание.

Таким образом, правоохранительные органы в соответствии с процессуальным законодательством вправе привлекать к проведению экспертного исследования бухгалтеров-аудиторов. Несмотря на существенные особенности судебно-бухгалтерской экспертизы, отличающие ее от аудита, она использует те же приемы (методы) документального контроля, что и аудит, в том числе потому, что экспертиза проводится теми же бухгалтерами-аудиторами.

Наиболее распространенными способами получения доказательств с использованием документального материала являются следующие методы документальной экспертизы.

Проверка арифметических расчетов (пересчет) представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение экспертом самостоятельных расчетов, например проверка правильности расчета налогооблагаемой базы по налогу на прибыль.

При проверке налогового правонарушения установлено следующее. В организации выплачивается компенсация за использование личного автомобильного транспорта в пределах установленных норм. При этом расходы документально не подтверждены. Расходы на выплату компенсации в сумме 70 тыс. руб. отражаются в учете и уменьшают налогооблагаемую базу по налогу на прибыль. Сумма налогооблагаемой прибыли за год составила 430 тыс. руб.

Расходы на компенсацию за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей включаются в состав прочих расходов для целей налогообложения в пределах норм, установленных Правительством РФ (п. 11 ст. 264 НК). При этом расходы должны быть экономически обоснованы и документально подтверждены (ст. 252).

В соответствие с письмом МНС России от 2 июня 2004 г. № 04-2-06/419а «О возмещении расходов при использовании работниками личного транспорта» при определении не облагаемых налогом на доходы физических лиц компенсационных выплат за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей следует руководствоваться постановлением Правительства РФ от 8 февраля 2002 г. № 92 «Об установлении норм расходов организации на выплату компенсации за использование для служебных поездок личных легковых автомобилей и мотоциклов». В этих пределах при определении налоговой базы по налогу на прибыль организаций такие расходы относятся к прочим расходам, связанным с производством и реализацией.

Выплата работникам производится в тех случаях, когда их работа по роду производственной (служебной) деятельности связана с постоянными служебными разъездами в соответствии с их должностными обязанностями. Основанием для выплаты компенсации работникам, использующим личные легковые автомобили для служебных поездок, является приказ руководителя организации, в котором устанавливаются размеры этой компенсации.

В размерах компенсации работнику должно быть учтено возмещение затрат по эксплуатации используемого для служебных поездок личного легкового автомобиля (сумма износа, затраты на горюче-смазочные материалы, техническое обслуживание и текущий ремонт).

Для получения компенсации работники представляют в бухгалтерию организации копию технического паспорта личного автомобиля, заверенную в установленном порядке, и ведут учет служебных поездок в путевых листах. Работнику, использующему личный легковой автомобиль для служебных поездок на основании доверенности собственника автомобиля, компенсация выплачивается в таком же порядке.

Таким образом, если расходы на выплату компенсаций документально не подтверждены, такие расходы не признаются для целей налогообложения налогом на прибыль. Следовательно, эксперт вправе пересчитать налогооблагаемую прибыль, увеличив ее на 70 тыс. руб. Сумма налогооблагаемой прибыли составит за отчетный год 500 тыс. руб. (430 000 + 70 000).

Бухгалтер должен утвердить нормы расходов на компенсацию за использование личных легковых автомобилей, порядок документального оформления их предоставления и выплаты в приказе руководителя организации с целью их экономического обоснования и документального подтверждения, предусмотреть компенсационные выплаты в трудовом договоре и должностной инструкции работника.

Метод *проверки соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций* (инспектирование) позволяет эксперту-бухгалтеру проконтролировать порядок организации учетных работ в организации. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. Информация считается достоверной только в том случае, если получена непосредственно в момент исследования операций, например законность и правильность отражения в учете момента реализации продукции (товаров, работ, услуг).

При экспертизе по факту нарушения налогового законодательства установлено, что организация оплачивает работникам стоимость приобретенных проездных билетов. На основании приказа руководителя организации № 18 от 21 января 2005 г. «Об обосновании использования проездных билетов для граждан» утвержден перечень должностей работников, имеющих право на оплату проездных билетов по городу в силу разъездного характера работ в связи со служебными обязанностями. Право на оплату проездных билетов имеют электромеханики, инженерный состав и служащие.

Расходы на оплату проездных билетов в сумме 50 тыс. руб. отражаются следующим образом:

Дебет счетов 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы» — Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 50 000.

Так, по авансовому отчету № 36 от 31 января 2005 г. Потапова Е.А. расходы на оплату проездных билетов работникам основного цеха организации составили сумму 8500 руб. По авансовому отчету № 41 от 30 января 2005 г. Литвинова О.А. оплачены проездные билеты работникам участка обслуживания торгового оборудования на сумму 3500 руб.

Авансовые отчеты свидетельствуют, что проездные билеты оплачиваются в том числе работникам цехов и участков. Однако приказом № 18 от 21 января 2005 г. оплата расходов на проезд для этих категорий работников не предусмотрена. Обоснованием этих расходов могут служить авансовые отчеты и прилагаемые к ним проездные билеты.

Проверяя порядок организации бухучета проездных билетов и отнесение стоимости приобретенных билетов на расходы от обычных видов деятельности, эксперт может констатировать следующие нарушения налогового законодательства:

- принимая для целей налогообложения расходы на оплату проездных билетов работникам, документально не подтвержденные, организация необоснованно занижает налогооблагаемую базу по налогу на прибыль на 50 тыс. руб. Необходимо отредактировать формулировку приказа об оплате проездных билетов работникам организации; включить в приказ категории работников, которым будет осуществляться оплата стоимости проездных билетов, с целью признания расходов для налогообложения налогом на прибыль (п. 26 ст. 279 НК); отразить эти расходы в коллективном договоре и (или) трудовых договорах, должностных инструкциях;
- стоимость *проездных* билетов должна облагаться единым социальным налогом и налогом на доходы физических лиц (ст. 236 210 НК).

Из-за отсутствия документального подтверждения и экономического обоснования этих расходов (категории работников не закреплены в приказе, отсутствуют трудовые договоры, должностные инструкции) бухгалтер методически мог бы отразить в учете данные расходы следующей проводкой:

Дебет счета 91/2 «Прочие расходы» — Кредит счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — 50 000.

Соответственно эта сумма не учитывалась при налогообложении налогом на прибыль. В этом случае на основании п. 3 ст. 236 НК расходы, не уменьшающие налогооблагаемую базу по налогу на прибыль, не признаются объектом налогообложения единым социальным налогом. Следовательно, единый социальный налог можно было бы не рассчитывать.

Проверка документов (инспектирование): документальная информация может быть внутренней, внешней, внешней или внутренней одновременно. Документы, подготовленные и обработанные внутри экономического субъекта, являются внутренними. Внешние документы готовятся и отправляются эксперту-бухгалтеру третьими лицами.

Проверка документов заключается в том, что эксперт-бухгалтер должен убедиться в достоверности и доброкачественности определенного документа. Для этого контролируются определенные записи в бухучете и первичном документе, которые подтверждают реальность и целесообразность выполнения операции, например проверка документов по формальным признакам (соответствие унифицированной форме, наличие необходимых реквизитов) и по существу отраженных операций (их целесообразность и законность).

При исследовании внутренних локальных документов организации при экспертизе соблюдения трудового и налогового законодательства установлено следующее. В организации имеются локальные нормативные документы, регулирующие трудовые отношения.

Экспертизе были представлены:

- коллективный договор (утвержден конференцией работников от 25 февраля 1999 г.);
- положение об оплате труда работников организации (утверждено 25 февраля 1999 г.);
- правила внутреннего трудового распорядка (отсутствует дата утверждения, согласованы протоколом заседания профкома от 18 декабря 2002 г. № 12), и др.

Изменения в локальные нормативные документы вносились дополнительными положениями или приложениями к коллективному договору. Так, изменения и дополнения к коллективному договору были внесены отдельными приложениями к коллективному договору 1999 г.: приложение к коллективному договору № 13 на 2001 г. «Мероприятия по улучшению условий труда», изменения и дополнения к коллективному договору от 16 января 2002 г., от 26 ноября 2002 г., от 13 марта 2003 г. Последний пересмотр положения об оплате труда был датирован 1 февраля 2001 г., однако оно также не учитывает положения ТК, вступившего в силу с 1 февраля 2002 г.

Таким образом, за период с 1999 г. на момент экспертизы коллективный договор и прочие локальные нормативные документы по оплате труда не перезаключались, что противоречит трудовому законодательству.

Внутренние нормативные документы по оплате труда, применяемые в организации, являются устаревшими и не соответствуют ТК. Несмотря на то, что правила внутреннего трудового распорядка датированы 2002 г., т.е. учитывают положения ТК, этот документ не взаимосвязан с коллективным договором организации.

Эксперт вправе обратить внимание на тот факт, что применение устаревших норм и правил трудового законодательства делает

экономически необоснованными те выплаты, которые осуществляются работникам организации и относятся на затраты (например, доплаты, компенсации). Следовательно, экспертиза вправе не принять сумму расходов на оплату труда, которая принимается для целей налогообложения налогом на прибыль, и пересчитать сумму налога на прибыль, подлежащую уплате в бюджет.

Бухгалтеру и менеджеру по кадрам для предупреждения возможного правонарушения целесообразно:

- пересмотреть локальные нормативные документы по оплате труда и привести их в соответствие с ТК и прочими нормативными правовыми актами. При этом следует учесть, что коллективный договор заключается на срок не более трех лет и вступает в силу со дня подписания его сторонами либо со дня, установленного коллективным договором. Стороны имеют право продлить действие коллективного договора на срок не более трех лет (ст. 43 ТК). Организация вправе вносить изменения и дополнения в коллективный договор в течение трехлетнего периода его действия;
- привести все локальные нормативные документы по оплате труда (положение об оплате труда, о премировании, правила внутреннего трудового распорядка и др.) в соответствие с коллективным договором (ст. 8 ТК).

Запрос представляет собой поиск необходимой информации. Использование этого метода должно осуществляться через следователя или суд (ст. 17 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности), быть согласовано с правоохранительными органами в зависимости от вида расследуемого дела. В случае необходимости эксперт-бухгалтер через следователя или суд может подготовить запрос в адрес третьей стороны на подтверждение необходимой информации. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить эксперту сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают экспертные выводы.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Подтверждение необходимо для получения информации, например о реальности остатков на счетах учета денежных средств, счетов дебиторской и кредиторской задолженности от третьей стороны (поставщиков, покупателей, акционеров, учредителей, банка и др.). Так, эксперт может получить информацию об изменении индекса цен у государственных органов статистики.

Прослеживание представляет собой процедуру, в ходе которой эксперт-бухгалтер проверяет некоторые первичные документы, отражение их данных в регистрах синтетического и аналитического учета, соответствие типовой корреспонденции счетов плану счетов и поло-

жениям по бухучету, например порядок определения и списания суммы материального ущерба с учетом причин его возникновения.

При проведении экспертизы по факту недостачи материалов на складе установлено следующее. Сумма недостачи определена в процессе инвентаризации материалов и по данным акта инвентаризации составила 3 тыс. руб. Сумма недостачи по акту инвентаризации подтверждается данными инвентаризационной описи, т.е. эксперт может проследить тождественность результата инвентаризации. Материально-ответственное лицо — кладовщик — признан виновным лицом в недостаче материалов на основании решения и приказа руководителя организации. Руководителем принято решение о возмещении суммы недостачи из заработной платы работника.

В бухучете отражены записи, представленные в табл. 3.3.

Таблица 3.3

Бухгалтерская запись хозяйственных операций

<i>Дебет счета</i>	<i>Кредит счета</i>	<i>Сумма, руб.</i>
Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей»	Счет 10 «Материалы» на сумму недостачи материалов	3000
Счет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба»	Счет 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» на сумму недостачи, отнесенную на материально-ответственное лицо	3000
Счет 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда»	Счет 73/2 «Расчеты по возмещению материального ущерба» на сумму недостачи, возмещенную из заработной платы	3000

Таким образом, прослеживая документы, сумму недостачи и бухгалтерские записи в учете, эксперт установил, что недостача возмещена из заработной платы в полной сумме, что противоречит ТК. Кроме того, недостача возмещена без документального согласия работника о выплате суммы ущерба.

При нанесении ущерба организации работник несет материальную ответственность. Условия возмещения работником ущерба устанавливаются в ТК. Согласно ст. 238 работник обязан возместить работодателю причиненный ему прямой действительный ущерб. Под прямым действительным ущербом понимается реальное уменьшение наличного имущества работодателя или ухудшение состояния этого имущества, а также необходимость для работодателя произвести затраты либо излишние выплаты на приобретение или восстановление имущества.

Материальная ответственность работника может быть ограниченной и полной. За причиненный ущерб работник несет матери-

альную ответственность в пределах своего среднего месячного заработка (ст. 241 ТК). Такая ответственность называется ограниченной. В случае если сумма ущерба не превышает среднего месячного заработка работника, взысканию может подлежать вся сумма ущерба. При этом среднемесячный заработок работника, причинившего ущерб, определяется на день обнаружения ущерба. Расчетным периодом для исчисления среднего заработка являются 12 месяцев.

Полной материальной ответственностью является ответственность, когда работник возмещает причиненный ущерб в полном размере (ст. 242 ТК).

Сумма ущерба подлежит возмещению в полной сумме без каких-либо ограничений пределами заработка работника в следующих случаях (ст. 243 ТК):

- при условии возложения на работника материальной ответственности в полном размере за ущерб, причиненный работодателю при исполнении работником трудовых обязанностей;
- при недостатке ценностей, вверенных работнику на основании специального письменного договора или полученных им по разовому документу;
- при умышленном причинении ущерба;
- при ущербе, причиненном в состоянии алкогольного, наркотического или токсического опьянения;
- при ущербе, причиненном в результате преступных действий работника, установленных приговором суда;
- при причинении ущерба не при исполнении работником трудовых обязанностей.

Взыскание с виновного лица суммы причиненного ущерба, не превышающей среднего месячного заработка, производится по распоряжению работодателя (ст. 248 ТК). Распоряжение может быть сделано не позднее одного месяца со дня окончательного установления работодателем размера причиненного работником ущерба.

Если месячный срок истек или работник не согласен добровольно возместить причиненный ущерб, а сумма причиненного ущерба, подлежащая взысканию с работника, превышает его средний месячный заработок, то взыскание осуществляется в судебном порядке при наличии исполнительного документа суда.

Независимо от размера недостачи, стороны могут договориться о полном или частичном возмещении суммы недостачи. В этом случае работник должен представить работодателю письменное обязательство о возмещении ущерба с указанием конкретных сроков платежей (ст. 248 ТК).

Сумма недостачи может быть взыскана из заработной платы работника. Однако ст. 137 ТК установлены ограничения на удержания из заработной платы, осуществляемые работодателем. Работодатель не вправе самостоятельно взыскивать недостачу из заработной платы. Для этого у него должно быть заявление работника или же решение суда о возмещении суммы недостачи. Размер удержаний ограничивается ст. 138. Общий размер всех удержаний при каждой

выплате заработной платы не может превышать 20%, а в случаях, предусмотренных федеральными законами, — 50% заработной платы, причитающейся работнику.

Устный опрос лиц, участвующих в деле, может осуществляться на протяжении всего экспертного производства. Эксперт вправе получать уточняющие сведения у следователя и суда, которые получают устные объяснения у информированных лиц. Однако эксперт не может вступать в какие-либо отношения со сторонами и другими участниками процесса.

Подготовка альтернативного баланса осуществляется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг). Эксперт-бухгалтер, например, может составить баланс израсходованного сырья и материалов на единицу продукции по нормам и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и готовой продукции (работ, услуг) позволяет выявить отклонения от нормативного расхода сырья, материалов и установить достоверность, реальность финансового результата.

Все методы судебно-бухгалтерской экспертизы сводятся в систему (рис. 3.1).

В производстве находится гражданское дело по факту нарушения порядка исчисления заработной платы работнику организации.

Объектами экспертного исследования выступают следующие данные и бухгалтерские документы:

- суммы начисленной заработной платы работнику за определенный период;
- порядок расчета заработной платы;
- внутренние локальные нормативные документы организации — коллективный договор, положение об оплате труда, положение о премировании, правила внутреннего трудового распорядка;
- трудовой договор;
- приказы руководителя, заявления работника;
- штатное расписание;
- табели учета рабочего времени, расчетно-платежные ведомости, расчетные листки, платежные ведомости;
- справки, заявления, подтверждающие налоговые вычеты по налогу на доходы физических лиц;
- заявления, договоры, приказы руководителя, исполнительные документы, подтверждающие прочие удержания из заработной платы.

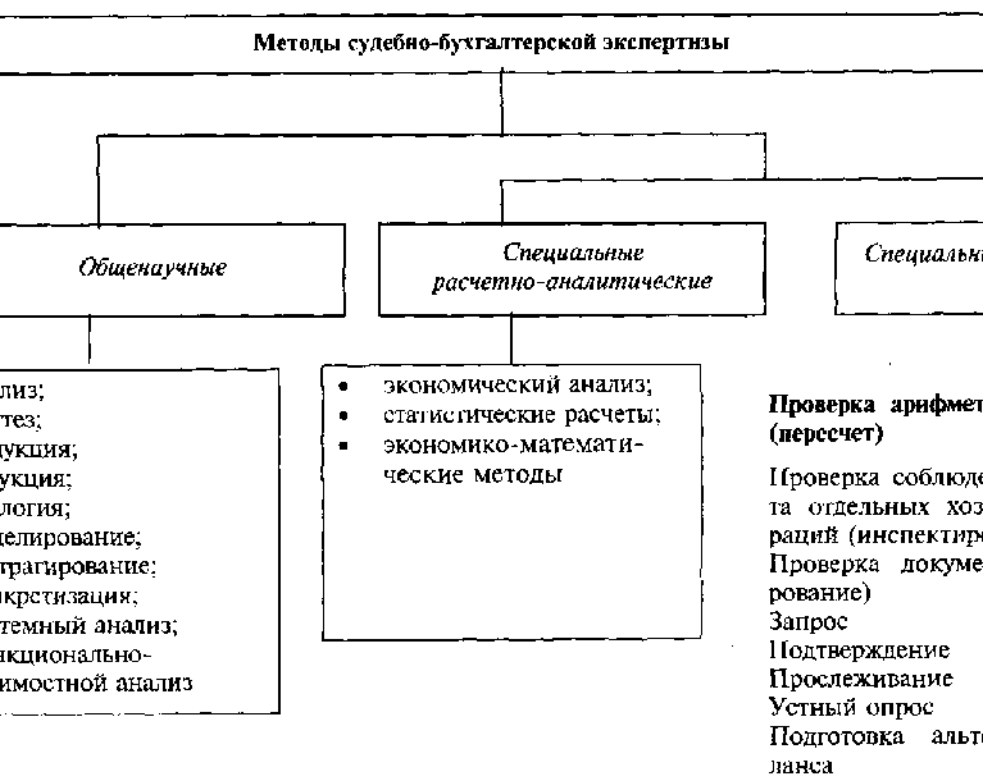


Рис. 3.1. Система методов судебно-бухгалтерской экспертизы

При проведении экспертизы могут использоваться следующие специальные методы исследования:

- статистические расчеты при исчислении упущенной выгоды с учетом индекса инфляции;
- пересчет при контрольном расчете суммы заработной платы, которую следовало заплатить работнику с учетом порядка расчета оплаты труда, применяемого в организации; проверка документов при исследовании локальных и первичных документов на их соответствие трудовому законодательству и унифицированным формам;
- запрос и подтверждение при расчете упущенной выгоды с учетом индекса инфляции, подтвержденного органами статистики;
- прослеживание документов при проверке правильности исчисления заработной платы, определения суммы оклада, премий, пособий по временной нетрудоспособности, отпускных, доплат, обязательных и инициативных удержаний из заработной платы с учетом трудового законодательства.

Порядок проверки документов определяется экспертом конкретно по каждому делу с учетом применяемых в организации форм организации бухучета, а также объема хозяйственной деятельности.

В процессе документальной проверки решаются следующие задачи:

- устанавливается подлинность документов и достоверность операций;
- подтверждается правильность и своевременность оформления хозяйственных операций в первичных документах;
- подтверждается законность и экономическая целесообразность совершенных операций.

С учетом техники исполнения весь процесс проверки документов можно разделить на следующие стадии.

Подлинность и достоверность документов устанавливается путем тщательного исследования правильности заполнения всех реквизитов и сопоставления их с другими взаимосвязанными документами. Судебно-бухгалтерская экспертиза может производиться комплексно с судебно-технической экспертизой документов. При этом выявляются:

- следы исправления и подделки цифр, цен, подчисток записей, дат и номеров документов;
- добавления и приписки цифр;
- подделки подписей руководства организации, бухгалтеров и различных материально-ответственных лиц;
- отсутствие необходимых подписей для утверждения документа, и др.

Изучение доброкачественности первичных документов является первоочередной экспертной процедурой.

В Законе о бухучете указано, что все хозяйственные операции должны оформляться оправдательными документами. Первичные учетные документы принимаются к учету, если составлены по форме, содержащейся в альбомах форм первичной учетной документации.

Если документ не имеет унифицированной формы, он должен содержать следующие обязательные реквизиты:

- название документа;
- дату составления документа;
- наименование организации, от имени которой составлен документ;
- содержание хозяйственной операции;
- измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении;
- наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления, их личные подписи.

Формы первичных учетных документов, применяемых для оформления хозяйственных операций, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов, должны утверждаться как приложение к учетной политике организации на текущий год. Эксперт должен обратить внимание на правильность оформления документов, которые выступают доказательствами по рассматриваемому делу. При этом эксперт устанавливает причины оформления недоброкачественного документа, формулирует вывод относительно возможности использования документа в качестве доказательства по делу. Так как в Законе о бухучете установлены четкие требования к оформлению бухгалтерских документов (в том числе учетных регистров), при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт-бухгалтер вправе отнести документы, оформленные с нарушением требований бухгалтерского законодательства, к недоброкачественным.

Выводы эксперта должны быть объективными. Доказательствами при судебно-бухгалтерской экспертизе могут быть только подлинные и доброкачественные документы.

Достоверность хозяйственных операций устанавливается при формальной и арифметической проверке документов.

Правильность и своевременность оформления операций соответствующими документами устанавливается при проверке дат на распорядительных документах, своевременности их представления в бухгалтерию.

Правильность оформления операций выясняется при арифметической проверке документов, которая состоит в том, чтобы установить, насколько верно произведены таксировка, подсчет итогов, вычисление процентов, расчет сумм и т.д. Чаще всего неправильно подсчитываются суммы итогов в кассовых и товарных документах. В процессе арифметической проверки эксперт-бухгалтер устанавливает правильность записей в журналах-ордерах и других регистрах учета, исправления допущенных ошибок, а также взаимосвязь учетных и отчетных данных.

Целесообразность хозяйственных операций устанавливается при проверке их соответствия законодательству. Операция считается законной, если ее содержание не противоречит правовым нормам. Целесообразность операции определяется ее направленностью на выполнение задач, целей, стоящих перед организацией, хозяйственной и экономической необходимостью расходования материальных ценностей. Следует иметь в виду, что операция может быть законной, но нецелесообразной, и наоборот (например, приобретение излишних материальных ценностей, нецелевое использование денежных средств).

Знание методов судебно-бухгалтерской экспертизы позволяет видеть и оценивать те признаки счетных записей, по которым можно судить о характере искажения экономической информации. Как свидетельствует экспертная практика, к таким признакам относятся:

- отсутствие необходимых записей в карточках аналитического учета, в накопительных и оборотных ведомостях, в журналах-ордерах, в главной книге или в контрольном журнале. Если суммы, записанные в оборотных ведомостях, превышают итоги по карточкам аналитического учета, то какая-то операция не получила отражения в аналитическом учете;
- отсутствие аналитического учета по соответствующим балансовым счетам, что наблюдается не только при неудовлетворительном ведении учета (когда для ускорения составления балансов и отчетов бухгалтерия ограничивается лишь записями в систематических отчетах), но и при желании скрыть в учете злоупотребления. Если балансы и отчеты не подтверждаются показателями аналитического учета, их нельзя признать реальными;
- наличие кредитового сальдо по активным счетам и дебетового сальдо по пассивным счетам, что свидетельствует о неправильном отражении хозяйственных средств при их расходовании;
- неосновательное свертывание сальдо активно-пассивных счетов, создающее возможность сокрытия в учете той или иной суммы;
- открытие и ведение счетов, не предусмотренных счетным планом, нередко сопровождаемые нарушением их корреспонденции;
- наличие записей, не обоснованных документами, что может быть связано с неправильным списанием сумм (например, остаток подотчетных сумм, не подтвержденный документами, списывается по карточке подотчетного лица за счет увеличения суммы расходов);
- искажение операций в счетных записях в случаях, когда бухгалтер пытается скрыть злоупотребление или незаконное списание денежных и других хозяйственных средств;

- ошибки в расчетах итогов и переносов с одной стороны регистра на другую (таким способом обычно скрывают операции, необоснованно отраженные в счетных регистрах);
- несоответствие записей в карточках аналитического учета, в оборотных ведомостях и контрольном журнале, появляющееся обычно при внесении исправлений в счетные регистры задним числом;
- не оговоренные в счетных регистрах исправления, наличие исправительных бухгалтерских проводок без документальных оснований и необходимости. Так, расхищая наличные деньги путем списания их на подотчетных лиц, бухгалтер делает следующую запись:

Дебет счета 71 «Расчеты с подотчетными лицами» — Кредит счета 50 «Касса»;

- наличие одностороннего сторно. При этом красной строкой в одном из счетных регистров сторнируют запись операции, при совершении которой допущено злоупотребление, и относят суммы на учетный регистр другого бухгалтерского счета, где она скрывается.

3.4. Бухгалтерские и аналитические процедуры

Реализация методов судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется посредством определенных бухгалтерских и аналитических процедур. Слово «процедура» в переводе с латинского языка означает продвигаться, протекать.

Судебно-бухгалтерские процедуры — это система методического воздействия на субъекты и объекты хозяйственной деятельности, которое осуществляется правоохранительными органами и экспертами-бухгалтерами при проведении экспертного исследования. В качестве субъектов контроля выступают носители прав и обязанностей — юридические и физические лица, проходящие по гражданскому или уголовному делу. Объекты контроля — это вопросы и предметы, на которые направлена деятельность субъектов экспертизы.

Каждый методический прием имеет присущие ему контрольно-экспертные процедуры. Они делятся на следующие виды:

- *организационные*, связанные с назначением экспертов-бухгалтеров, оформлением задания на проведение экспертизы, определением перечня вопросов, поставленных на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы, подготовкой рабочего места бухгалтера-эксперта, подбором перечня объектов и методических приемов осуществления экспертного исследования;
- *моделирующие*, позволяющие построить организационно-информационную модель контролируемого объекта, оптимизировать проведение проверки по временным и качественным характеристикам, определить информационную базу и приемы контроля

(например, построение модели экспертного исследования по гражданскому делу сокрытия налогооблагаемой прибыли);

- *нормативно-правовые*, заключающиеся в проверке соответствия функционирования объекта контроля законам, положениям, инструкциям (например, соответствие правил выплаты дивидендов по видам акций законодательству);
- *расчетные*, связанные с проверкой достоверности количественных и стоимостных измерителей хозяйственных операций, расчетов и показателей финансово-хозяйственной деятельности организации (например, расчет суммы необоснованной экономии сырьевого набора при производстве блюд организациями общественного питания);
- *счетно-вычислительные*, применяемые при проверке количественных характеристик объектов контроля (например, определение продажной цены товара по данным первичного бухучета);
- *логические*, основанные на применении приемов логики (умозаключения) в процессе контроля (например, логические рассуждения относительно причин возникновения брака продукции);
- *сравнительно-сопоставимые*, позволяющие выявить различные отклонения контролируемого объекта и его параметров от аналогов, утвержденных образцов, нормативов (например, соответствие нормативов расхода сырья и материалов на производство определенного вида продукции, действующим технологическим условиям);
- *аналитические*, включающие как часть расчетные, счетно-вычислительные, сравнительно-сопоставимые процедуры и др., подразумевающие анализ и оценку полученной экспертом-бухгалтером информации, выяснение причин недостатков, искажений и нарушений в организации бухучета (например, оценка показателей ликвидности баланса, динамических рядов величин, темпов роста и прироста значений, эффективности производственной и финансовой деятельности).

Для проведения экспертного исследования по делу о восстановлении на работе незаконно уволенного работника и исчислении суммы заработка, причитающейся работнику, были предприняты следующие действия (процедуры): организационные, моделирующие, нормативно-правовые, расчетные, счетно-вычислительные и аналитические.

Организационные процедуры: по гражданскому делу районным судом назначен эксперт, являющийся сотрудником аудиторской фирмы, для назначения экспертизы и эксперта подготовлено определение суда, сформулирован вопрос экспертизы: «Какая сумма за-

работка причитается работнику в результате его незаконного увольнения?».

Местом проведения экспертизы является аудиторская фирма.

Объекты экспертизы:

- суммы заработка, пособий и компенсаций, выплаченные работнику при увольнении;
- приказы, должностные инструкции, трудовой договор и пр.;
- первичные бухгалтерские документы (расчетно-платежные ведомости, расчетные листы, платежные ведомости и пр.);
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 50 «Касса», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», и др.

Моделирующие процедуры: эксперт-бухгалтер знакомится с материалами дела; уточняет достаточность бухгалтерской информации для проведения экспертизы; готовит запрос о подготовке дополнительных документов; уточняет вопросы, требующие исследования в процессе экспертизы, срок проведения экспертизы и подготовки заключения. Эксперт предупреждается об уголовной ответственности за дачу ложного заключения.

Эксперт определяет методы экспертизы, которая будет осуществляться с использованием документальных методов проверки.

Нормативно-правовые процедуры: эксперт конкретизирует нормативные документы, которые будут использоваться в экспертизе (ТК, постановления об особенностях порядка исчисления средней заработной платы, об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты и др.).

Расчетные, счетно-вычислительные процедуры: эксперт контролирует порядок расчета сумм заработка, компенсаций, пособий работнику за период работы до даты незаконного увольнения и осуществляет пересчет суммы заработка с учетом упущенной выгоды.

Применение аналитических процедур основано на существовании явной причинно-следственной связи между анализируемыми показателями. Целями аналитических процедур являются:

- выявление фактов, указывающих на правонарушение;
- изучение деятельности экономического субъекта;
- оценка финансового положения экономического субъекта;
- выявление фактов искажения бухучета и отчетности;
- сокращение числа детальных экспертных процедур.

Аналитические процедуры применяются на всех этапах экспертизы.

На этапе организации и планирования экспертного исследования аналитические процедуры способствуют пониманию существа дела, определению круга исследуемых вопросов, методов и объектов экспертизы.

На стадии проведения экспертизы эксперт выполняет аналитические процедуры в сочетании с другими процедурами при проверке деятельности организации, ведения бухучета и сборе доказательств.

На заключительном этапе аналитические процедуры позволяют эксперту сформулировать ответы на поставленные вопросы, определить сумму ущерба и виновных лиц.

Выполнение судебно-бухгалтерских процедур состоит из следующих основных *этапов*: определение цели процедуры; выбор вида процедуры; выполнение процедуры; анализ результатов выполнения процедуры.

На этапе выполнения аналитических процедур эксперт-бухгалтер может использовать различные методы, например:

- простое сравнение;
- выявление тенденций изменения какого-либо показателя в отчетном периоде и его экстраполяция на перспективу;
- определение количественных взаимосвязей между какими-либо показателями с целью их оптимизации в будущем;
- сопоставление остатков по счетам;
- сопоставление показателей бухгалтерской отчетности со сметными (плановыми) показателями;
- построение динамических рядов показателей;
- сравнение показателей отчетности со среднеотраслевыми данными;
- оценка методики планирования;
- анализ темпов роста и прироста значений;
- анализ влияния факторов на результативный показатель.

Вид аналитических процедур зависит от предмета экспертизы, доступности и доброкачественности информации, необходимой для их проведения, вида деятельности экономического субъекта, а также от профессионального суждения самого эксперта.

Результаты выполнения аналитических процедур должны быть использованы для получения информации, необходимой при составлении заключения эксперта.

3.5. Информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт использует и исследует различные документы, которые содержат информацию, необходимую для разрешения вопросов, поставленных правоохранительными органами. Эти документы являются источниками информации и одновременно доказательствами для эксперта и правоохранительных органов при рассмотрении и решении дела.

Документы формируют информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы, которое следует исследовать эксперту для подготовки ответов на поставленные вопросы.

Источники информации делятся на следующие группы:

- *нормативно-правовые документы* — кодифицированные и прочие, законы, постановления, положения, приказы, инструкции, методические указания и рекомендации, письма. Перечень нормативных документов, которые использует эксперт при проверке, может изменяться в зависимости от содержания дела. Знание и использование нормативных документов в экспертном исследовании является обязательным условием экспертного производства, так как выводы эксперта должны быть объективными и обоснованными;
- *внутренние нормативные документы организации*, регулирующие организацию бухучета. К ним, в частности, относятся коллективный договор, положения об оплате труда, о премировании и материальном стимулировании, правила внутреннего трудового распорядка, учетная политика для целей бухучета и для целей налогового учета с приложениями, инструкции, письма, положения головной (основной) организации;
- *первичные учетные документы*, которые подтверждают факт выполнения хозяйственной операции, поэтому используются в экспертизе как основной источник доказательств по делу. На этапе изучения материалов дела по каждому вопросу эксперт определяет те первичные документы, которые подлежат экспертизе;
- *регистры аналитического и синтетического учета по счетам*, позволяющие проследить организацию бухучета, процессы хозяйственной деятельности и хозяйственные операции. В методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы конкретизируются учетные регистры по каждому счету бухучета, который касается предмета экспертного исследования.

При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному делу о хищении денежных средств из кассы организации эксперт в качестве нормативной базы должен использовать для проверки, например, следующие источники информации:

- ТК;
- Федеральный закон «О применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт» от 22 мая 2003 г. № 54-ФЗ;
- Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств;
- План счетов бухучета;
- Порядок ведения кассовых операций;
- Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключить письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной

(бригадной) материальной ответственности, а также Типовые формы договоров о полной материальной ответственности, утвержденные постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85;

- унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации, утвержденные постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88.

В качестве локальных нормативных документов эксперту следует исследовать коллективный договор в рамках статей, регулирующих материальную ответственность работников, а также учетную политику для целей бухучета в рамках статей, отражающих порядок сохранности имущества и организации инвентаризационной работы (положение об инвентаризации имущества и обязательств, график документооборота, рабочий план счетов).

В качестве первичных документов эксперту следует исследовать следующие источники информации:

- акт инвентаризации наличных денежных средств,
- инвентаризационную опись ценных бумаг и бланков документов строгой отчетности;
- кассовую книгу;
- отчеты кассира;
- приходные и расходные кассовые ордера и другие документы, являющиеся основанием для их составления.

В качестве учетных регистров эксперту необходимо исследовать карточки аналитического учета к счету 50 «Касса», журнал-ордер № 1 по счету 50 «Касса», журналы-ордера по счетам бухучета, корреспондирующим со счетом 50 «Касса» и главную книгу.

Бухгалтерская отчетность исследуется как источник информации, отражающий финансово-хозяйственную деятельность, имущество и обязательства организации. Бухгалтерская отчетность анализируется по специальным вопросам, поставленным на рассмотрение эксперта. Так, по делу о хищении денежных средств бухгалтерский баланс (форма № 1) и отчет о движении денежных средств (форма № 4) отразят уменьшение суммы денежных средств, которой располагает организация на определенную отчетную дату.

Внеучетная информация включает источники информации, имеющие прямое отношение к расследуемому делу, но которые невозможно отнести к предыдущим группам. Эти документы, как правило, не имеют отношения к бухучету организации. В эту группу можно включить выводы различных экспертиз, информацию правоохранительных органов, отдельные распорядительные документы организации, акты проверок, переписку по запросам экспертов.

Выводы различных экспертиз используются в качестве источников информации судебно-бухгалтерской экспертизы в той части, в которой они соприкасаются с общими объектами экспертного исследования и нашли отражение в бухучете и анализе, но исследованы с применением иных методов экспертизы. Так, по делу о хищении денежных средств одновременно с проведением судебно-бухгалтерской экспертизы используются выводы судебно-почерковедческой экспертизы.

При исследовании фактов хищения денежных средств из кассы организации эксперту следует использовать следующую внеучетную информацию:

- приказ о назначении кассира;
- приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации;
- типовую форму договора о полной индивидуальной материальной ответственности кассира;
- материалы дела.

Информация правоохранительных органов используется в экспертизе, если предоставлена следователем или судом в соответствии с требованиями процессуального законодательства. К ней относятся материалы дела, протоколы допросов, протоколы заседаний суда, переписка с правоохранительными органами и пр. Так, суд и следователь истребует и предоставляет в распоряжение эксперта необходимые первичные документы, отчетность материально ответственных лиц, инвентаризационные материалы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерскую отчетность.

Согласно уголовному процессуальному законодательству эксперт не имеет права самостоятельно собирать необходимые ему документы (п. 4 ст. 57 УПК). Аналогичные нормы имеются и в гражданском процессуальном законодательстве: эксперт не вправе самостоятельно собирать материалы для проведения экспертизы или вступать в личные контакты с участниками процесса, если это ставит под сомнение его незаинтересованность в исходе дела (п. 2 ст. 85 ГПК). Следовательно, по процессуальным нормам свобода действий эксперта в отношении сбора информации ограничивается. Действительно, задача эксперта должна сводиться к проведению на научной основе и с использованием специальных знаний исследований, но не к собиранию материала. При отсутствии каких-либо документов эксперт вправе заявить ходатайство органу, назначившему судебно-бухгалтерскую экспертизу, о предоставлении ему дополнительной информации.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите направления проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.
2. Перечислите основные объекты судебно-бухгалтерской экспертизы.
3. Какие методы судебно-бухгалтерской экспертизы используются?
4. Дайте характеристику общенаучным методам экспертизы.
5. Каковы особенности применения документальных методов в экспертном исследовании?
6. Дайте определение процедурам судебно-бухгалтерской экспертизы.
7. Перечислите виды экспертных процедур.
8. Дайте определение информационного обеспечения судебно-бухгалтерской экспертизы.
9. Назовите группы источников информации судебно-бухгалтерской экспертизы.

Глава 4

Организация судебно-бухгалтерской экспертизы

4.1. Стадии судебно-экспертного исследования в бухгалтерской экспертизе

Процесс экспертного исследования вне зависимости от рода и вида судебной экспертизы состоит из нескольких основных стадий. Каждая стадия выполняет определенные функции и обеспечивает решение промежуточных задач. Содержание этих стадий осуществляется в процессе судопроизводства и состоит в организации, производстве экспертного исследования и подготовке заключения экспертом-бухгалтером для решения задач судебно-бухгалтерской экспертизы.

Можно выделить четыре основных стадии судебно-экспертного исследования: 1) подготовительную (организационную); 2) раздельного исследования объектов экспертизы; 3) сравнительного исследования объектов экспертизы; 4) обобщения, оценки результатов исследования и формулирования выводов.

Подготовительная (организационная) стадия включает подготовительные работы к проведению экспертизы. На этой стадии эксперт-бухгалтер знакомится с постановлением о назначении экспертизы, другими исходными материалами, уясняет задачи экспертизы, производит предварительный экспертный осмотр объектов исследования.

В соответствии с определением суда или постановлением следователя, лица или органа, рассматривающих дело об административном правонарушении, о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному, гражданскому или административному делу, изучается перечень вопросов, поставленных на решение эксперта. При этом эксперт устанавливает, относятся ли вопросы, поставленные для решения судебно-бухгалтерской экспертизы, к его компетенции, достаточны ли предоставленные материалы для решения вопросов экспертизы. Далее эксперт выдвигает экспертные версии, намечает план экспертного исследования и выбор метода, группы методов или типовой методики, необходимой для осуществления судебной экспертизы.

Выбор эксперта-бухгалтера осуществляется исходя из содержания вопросов, поставленных на рассмотрение судебно-бухгалтерской экспертизы. При этом лицо или орган, назначающие экспертизу, должны учитывать то, что эксперт-бухгалтер должен:

- обладать необходимыми знаниями в определенной отрасли (промышленность, торговля, строительство, транспорт, агропромышленный комплекс);

- владеть опытом бухгалтерской и экспертной работы;
- знать специфику судебно-экспертной деятельности, основы процессуального и материального права.

На первой стадии эксперт-бухгалтер изучает имеющиеся по данному делу материалы (в том числе первичную документацию), учетные регистры, акты проверок и ревизий. Эксперт обязан внимательно ознакомиться с материалами дела для определения методов проверки и необходимости сбора дополнительных документов для экспертизы, которые отсутствуют в деле или заранее не предоставлены субъектом, назначившим экспертизу. Эксперт должен определиться с необходимостью выезда в организацию и проведения экспертизы непосредственно на объекте.

Изучая перечень вопросов, требующих ответов, и материалы дела, эксперт должен определить, насколько вопросы отвечают профилю экспертизы, а исследование предоставленных документов позволит сформулировать выводы. При необходимости эксперт может ходатайствовать об уточнении вопросов экспертизы.

Эксперт-бухгалтер выбирает методику проведения экспертизы, методические приемы и процедуру, а также составляет план-график проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

В процессе *раздельного исследования* сначала тщательно изучаются объекты экспертизы, анализируются общие и частные признаки объектов, необходимые для решения задач экспертизы, решаются простые диагностические задачи. Для этого изучаются признаки каждого объекта и по ним определяются его свойства и состояние. На второй стадии эксперт изучает представленные на экспертизу бухгалтерские документы, применяя избранные методы исследования.

Как правило, в ходе судебно-бухгалтерской экспертизы решаются сложные диагностические задачи. На основании результатов решения простых задач и полученных в результате диагностических признаков производится построение типовой модели (реконструкция) процесса, способа действия, события.

Следующей стадией судебно-бухгалтерской экспертизы является *сравнительное исследование* — выведение следствий из полученной модели и сравнение гипотетических следствий с реально установленными признаками объектов экспертизы. Третья стадия предполагает выполнение исследовательских процедур лично экспертом и подготовку ответов на поставленные перед экспертизой вопросы.

Исследование должно быть объективным и обоснованным, т.е. эксперт должен формулировать свои выводы на основе определенной методики и нормативных документов. При этом в заключении он приводит ссылки на пункты и статьи этих документов. В случае применения метода арифметической проверки документов в заключении приводится пересчет той или иной суммы.

Завершающей, четвертой стадией является оценка результатов судебно-экспертного исследования, когда производится **обобщение результатов экспертизы**. На этой стадии группируются и систематизируются результаты исследования, составляется заключение экспертизы, разрабатываются предложения по профилактике и устранению нарушений. Подводятся итоги и формулируются выводы — ответы на поставленные вопросы, которые должны формулироваться кратко и конкретно.

При необходимости результаты исследования группируются в таблицах, ведомостях, которые располагаются по тексту заключения или в приложении (если рабочих документов много).

Реализация результатов экспертизы означает вручение заключения судебного эксперта-бухгалтера субъекту, назначившему экспертизу, а также направление руководству организации предложений о профилактике правонарушений, допрос эксперта-бухгалтера в суде в случае необходимости.

4.2. Особенности назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве

При осуществлении производства по уголовным делам экспертизы производятся в стадии как предварительного расследования, так и судебного разбирательства судом первой инстанции, в апелляционном и кассационном порядке.

Судебно-бухгалтерская экспертиза по уголовным делам назначается, как правило, в следующих случаях:

- когда следователь, дознаватель, суд полагают, что необходимо проведение исследования с использованием специальных судебно-бухгалтерских знаний;
- когда результаты проведенной ревизии противоречат материалам расследуемого дела и для установления истины необходимо проведение экспертизы;
- если ревизором для отображения в учете и снижения выявленной недостачи ценностей в подотчете у материально-ответственных лиц не приняты документы (акты на порчу товаров и материалов, накладные на внутреннее перемещение и другие документы);
- при использовании ревизором для определения материального ущерба сомнительной методики;
- когда есть обоснованное ходатайство обвиняемого, подозреваемого, подсудимого, потерпевшего или их представителей о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы;
- когда выводы первичной экспертизы противоречат другим доказательствам, собранным по делу;

- если такая необходимость вызвана выводами судебной экспертизы другого рода или вида (например, судебной технологической или товароведческой).

В стадии предварительного расследования экспертиза назначается следователем, прокурором сразу же, как только в этом возникнет необходимость.

В соответствии с ст. 195 УПК «Порядок назначения судебной экспертизы» следователь, признав необходимым производство экспертизы, составляет об этом постановление. Признав необходимым производство экспертизы по делу, субъект, назначающий экспертизу, выносит мотивированное постановление, которое является процессуальным основанием для ее проведения. Постановление составляется в соответствии с законодательной формой (приложение 117 к УПК).

В постановлении о назначении экспертизы указываются:

- основания ее назначения;
- род или вид;
- фамилия, имя и отчество эксперта или наименование экспертного учреждения, в котором должна быть произведена судебная экспертиза;
- вопросы, поставленные перед экспертом;
- материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта-бухгалтера.

Постановление условно можно разделить на три части: 1) вводную, 2) описательную и 3) резолютивную. Во вводной части указываются место и дата составления постановления, кто составил постановление (фамилия, должность и орган, где работает) и по какому уголовному делу. В описательной части постановления («установил») кратко излагаются фабула дела и обстоятельства, в связи с которыми возникла потребность в специальных познаниях, могут быть указаны также некоторые особенности объекта исследования, представляющие интерес для эксперта (например, условия хранения объекта, которые могли вызвать его видоизменение). Завершается эта часть ссылками на статьи УПК, на основании которых назначена экспертиза (ст. 195, 196, 199).

В резолютивной части постановления («постановил») указывается род или вид экспертизы, формулируются вопросы, выносимые на разрешение эксперта, назначается эксперт или определяется судебно-экспертное учреждение, сотрудникам которого поручено производство экспертизы, приводится перечень материалов, предоставляемых в распоряжение эксперта.

Экспертиза по уголовным делам производится экспертами-бухгалтерами государственных и негосударственных судебно-экспертных учреждений или частными экспертами, в качестве которых часто выступают аудиторы аудиторских фирм. Это вытекает из п. 2 ст. 195

УПК, в котором указано, что судебная экспертиза производится государственными судебными экспертами и иными экспертами из числа лиц, обладающих специальными знаниями. Аудиторская фирма не является судебно-экспертным учреждением, поэтому работающие в ней аудиторы при производстве судебных экспертиз выступают в качестве частных экспертов.

Аудиторы, которые проводят судебно-бухгалтерскую экспертизу, обязаны руководствоваться общими нормами процессуального законодательства и Законом о государственной судебно-экспертной деятельности. Если судебная экспертиза назначена частному эксперту (например, аудитору), до его назначения следователь выясняет, необходимые данные о его специальности и компетентности.

Получив постановление следователя о назначении экспертизы по уголовному делу, руководитель государственного судебно-экспертного учреждения обязан выполнить действия, определенные ст. 14 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности.

Руководитель государственного судебно-экспертного учреждения обязан:

- по получении постановления о назначении судебной экспертизы поручить ее производство конкретному эксперту-бухгалтеру или комиссии экспертов этого учреждения, которые обладают специальными знаниями в объеме, требуемом для ответов на поставленные вопросы;
- разъяснить эксперту-бухгалтеру или комиссии экспертов их обязанности и права;
- по поручению органа или лица, назначивших судебно-бухгалтерскую экспертизу, предупредить эксперта об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, взять у него соответствующую подписку и направить ее вместе с заключением эксперта в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу;
- обеспечить контроль над соблюдением сроков производства судебных экспертиз, полнотой и качеством проведенных исследований, не нарушая принципа независимости эксперта;
- по окончании исследований направить заключение эксперта, объекты исследований и материалы дела в орган или лицу, которые назначили судебную экспертизу;
- обеспечить условия, необходимые для сохранения конфиденциальности исследований и их результатов;
- не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с организацией и производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну.

Руководитель обязан обеспечить условия, необходимые для проведения исследований: наличие материалов и средств информационного обеспечения, а также сохранность представленных объектов исследований и материалов дела.

Руководитель не вправе:

- истребовать без постановления о назначении судебной экспертизы объекты исследований и материалы дела, необходимые для производства судебно-бухгалтерской экспертизы;
- самостоятельно без согласования с органом или лицом, назначившими судебную экспертизу, привлекать к ее производству лиц, не работающих в данном учреждении;
- давать эксперту указания, предreshающие содержание выводов по конкретной экспертизе.

Права руководителя судебно-экспертного учреждения перечислены в ст. 15 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности. Руководитель вправе:

- возвратить без исполнения постановление о назначении судебной экспертизы и материалы, представленные для ее производства, если в данном учреждении нет эксперта конкретной специальности либо специальных условий для проведения исследований. Он/указывает мотивы, по которым производится возврат постановления и материалов дела (ст. 199 УПК);
- ходатайствовать перед органом или лицом, назначившим судебную экспертизу, о включении в состав комиссии экспертов лиц, не работающих в данном учреждении, если их специальные знания необходимы для дачи заключения;
- передавать часть обязанностей и прав, связанных с организацией и производством судебной экспертизы, своему заместителю, а также руководителю структурного подразделения учреждения, которое он возглавляет;
- требовать от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, возмещения расходов, связанных с проведением судебно-бухгалтерской экспертизы (в пределах, предусмотренных УПК и Законом о государственной судебно-экспертной деятельности).

Если судебно-бухгалтерская экспертиза проводится частными экспертами (аудиторами), то порядок ее назначения и производства регулируется также ст. 199 УПК. Следователь берет на себя выполнение всех функций по назначению эксперта. При этом он выполняет ряд последовательных процедур, а именно:

- вызывает эксперта, которому поручается экспертиза;
- удостоверяется в его личности, специальности и компетентности;
- устанавливает наличие причин для отвода;
- вручает эксперту постановление о назначении экспертизы;
- разъясняет эксперту его права, обязанности и ответственность за дачу заведомо ложного заключения;

- делает отметку в постановлении о назначении экспертизы о том, что он ознакомил эксперта с порядком производства судебной экспертизы, предусмотренным процессуальным законодательством, что удостоверяется подписью эксперта.

Эксперт вправе возвратить без исполнения постановление, если представленных материалов недостаточно для производства судебной экспертизы или он считает, что не обладает достаточными знаниями для ее производства (п. 5 ст. 199 УПК).

Следователь при назначении и производстве судебно-бухгалтерской экспертизы имеет ряд прав и должен выполнять ряд обязанностей. Следователь вправе решать вопрос об отводе эксперта (ст. 70 УПК), назначать дополнительную и повторную экспертизы (ст. 207), присутствовать при производстве экспертизы (ст. 197), допрашивать эксперта для разъяснения или дополнения данного им заключения (ст. 205).

Следователь обязан:

- организовать экспертное исследование (гл. 27 УПК «Производство судебной экспертизы»);
- ознакомить с постановлением о назначении судебной экспертизы подозреваемого, обвиняемого, его защитника и разъяснять им права, предусмотренные ст. 198. Об этом составляется протокол, подписываемый следователем и лицами, которые ознакомлены с постановлением;
- ознакомить эксперта с нормами процессуального законодательства, касающимися производства экспертизы (ст. 199);
- применить меры к эксперту при отказе или уклонении его от выполнения своих обязанностей без уважительных причин, или даже заведомо ложного заключения, или неявки без уважительных причин (ст. 57).

На основании ст. 198 УПК «Права подозреваемого, обвиняемого, потерпевшего, свидетеля при назначении и производстве судебной экспертизы» при назначении и производстве судебно-бухгалтерской экспертизы подозреваемый, обвиняемый, его защитник имеют право:

- знакомиться с постановлением о назначении судебной экспертизы;
- заявлять отвод эксперту или ходатайствовать о производстве судебной экспертизы в другом экспертном учреждении (или фирме);
- ходатайствовать о привлечении в качестве экспертов указанных ими лиц либо о производстве судебной экспертизы в конкретном экспертном учреждении;
- ходатайствовать о внесении в постановление о назначении судебной экспертизы дополнительных вопросов эксперту;
- присутствовать с разрешения следователя при производстве судебной экспертизы, давать объяснения эксперту;

- знакомиться с заключением эксперта или сообщением о невозможности дать заключение, а также с протоколом допроса эксперта.

Свидетель и потерпевший, в отношении которых производилась судебная экспертиза, вправе знакомиться с заключением эксперта. Однако судебно-бухгалтерская экспертиза не относится к родам судебных экспертиз, назначаемых в отношении свидетеля или потерпевшего. Обычно имеются в виду судебно-медицинские, судебно-психиатрические и судебно-психологические экспертизы¹.

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам на этапе рассмотрения дела в суде регулируется ст. 283 УПК «Производство судебной экспертизы».

По ходатайству сторон или по собственной инициативе суд может назначить судебную экспертизу. В случае назначения судебной экспертизы председательствующий предлагает сторонам представить в письменном виде вопросы эксперту. Поставленные вопросы должны быть оглашены и по ним заслушаны мнения участников судебного разбирательства. Рассмотрев эти вопросы, суд своим определением или постановлением отклоняет те из них, которые не относятся к уголовному делу или компетенции эксперта, формулирует новые вопросы.

Таким образом, в качестве документального оформления назначения экспертизы при рассмотрении уголовного дела в суде выступает определение либо постановление судебного органа. В дальнейшем судебная экспертиза производится в порядке, аналогичном проведению экспертизы на этапе предварительного расследования уголовного дела. Разница состоит в том, что инициатива назначения и проведения экспертизы принадлежит суду.

4.3. Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессе

Гражданское и арбитражное процессуальное право относятся к самостоятельным отраслям юридической практики. В соответствии с АПК экономические споры рассматривают арбитражные суды. Согласно ст. 4 «Право на обращение в арбитражный суд» в арбитражный суд вправе обращаться за защитой нарушенных и оспариваемых прав и законных интересов юридические лица и индивидуальные предприниматели.

Порядок судопроизводства по гражданским делам определяется ГПК, который регулирует общественные отношения, возникающие в процессе рассмотрения и разрешения судом гражданских споров.

¹ См., например: *Российская Е.Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. — М.: Норма, 2005.

Процесс назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по гражданским и арбитражным делам несколько отличается от практики уголовного судопроизводства. Судебно-бухгалтерская экспертиза назначается судом в процессе судебного разбирательства в соответствии со ст. 79 ГПК и ст. 82 АПК (назначение экспертизы). Она может быть назначена по инициативе суда и по ходатайству сторон — истцов, ответчиков, третьих лиц, прокурора (ст. 35 ГПК «Права и обязанности лиц, участвующих в деле», ст. 82 АПК «Назначение экспертизы»). Суд может назначить экспертизу и по своей инициативе на любой стадии рассмотрения дела до вынесения по нему решения, а также назначить дополнительную и повторную экспертизу (ст. 87 ГПК «Дополнительная и повторная экспертизы»).

Гражданское и арбитражное процессуальное законодательство определяет перечень прав сторон, других лиц, участвующих в деле. Стороны и лица, участвующие в гражданском деле, имеют право:

- ходатайствовать о назначении экспертизы в конкретное судебно-экспертное учреждение или поручении ее конкретному эксперту;
- заявлять отвод эксперту;
- формулировать вопросы для эксперта;
- знакомиться с определением суда о назначении экспертизы и с сформулированными в нем вопросами;
- знакомиться с заключением эксперта;
- ходатайствовать перед судом о назначении повторной, дополнительной, комплексной или комиссионной экспертизы.

При уклонении стороны от участия в экспертизе, непредставлении экспертам необходимых материалов и документов для исследования и в иных случаях, если по обстоятельствам дела и без участия этой стороны экспертизу провести невозможно, суд в зависимости от того, какая сторона уклоняется от экспертизы, а также какое для нее она имеет значение, вправе признать факт, для выяснения которого экспертиза была назначена, установленным или опровергнутым.

Экспертиза по гражданским делам, рассматриваемым в судах общей юрисдикции и в арбитражных судах, может быть поручена экспертам государственных и негосударственных экспертных учреждений, частным экспертам, аналогично тому, как это происходит в уголовном судопроизводстве.

Согласно процессуальному законодательству окончательное определение задания (круга вопросов) эксперту принадлежит суду. Он рассматривает все вопросы, представленные лицами, участвующими в деле, исключает из них те, которые не относятся к делу или выходят за пределы компетенции эксперта, формулирует вопросы по своей инициативе. При этом отклонение предложенных вопросов суд обязан мотивировать. Вопросы, предлагаемые эксперту, должны быть определенными и конкретными, а их перечень полным.

Таким образом, результаты экспертизы, проводимой экспертом-бухгалтером, зависят от профессиональной и четкой постановки вопросов, требующих разрешения.

При производстве экспертизы в негосударственном судебно-экспертном учреждении между судебным органом и этим учреждением может быть заключен договор. Форма и содержание договоров могут иметь особенности, но, как правило, в договоре указываются:

- его предмет;
- обязанности сторон;
- заключение, которое предполагается подготовить по результатам экспертизы;
- требование обеспечения свободного доступа ко всей бухгалтерской документации и другой информации, запрашиваемой в ходе проведения экспертизы;
- цена проведения экспертизы (либо способ ее определения), а также порядок признания оказанной услуги и порядок расчетов. В договоре о проведении экспертизы могут быть также указаны:
- договоренности, связанные с координацией работы эксперта и сотрудников экономического субъекта в ходе планирования экспертизы;
- обязательство субъекта, назначившего экспертизу, содействовать в направлении запросов кредитным организациям и контрагентам экономического субъекта с целью получения информации, необходимой для проведения экспертизы;
- обязательство руководства экономического субъекта обеспечить присутствие экспертов при проведении инвентаризации имущества.

При необходимости в договоре или приложениях к нему могут быть приведены договоренность о привлечении к работе по каким-либо вопросам других экспертов и информация о любых дополнительных соглашениях между экспертом, судом и экономическим субъектом.

Окончательный перечень вопросов, утвержденных судом, приводится в определении суда (ст. 80 ГПК «Содержание определения суда о назначении экспертизы», ст. 82 АПК «Назначение экспертизы»). Определение является основанием для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы. Структура определения суда (судьи) о назначении экспертизы состоит из трех частей: вводной, описательной и резолютивной. Она сходна со структурой постановления или определения при назначении судебной экспертизы по уголовному делу.

Во вводной части указываются дата и место вынесения определения, наименование суда, его состав, номер дела, по которому назначена экспертиза, наименование сторон по рассматриваемому делу, предмет спора или название экспертизы.

В описательной части кратко излагаются обстоятельства рассматриваемого дела, основания назначения экспертизы, факты, для подтверждения или опровержения которых назначается экспертиза, а также другие сведения, необходимые для ее производства.

В резолютивной части формулируется решение суда (судьи) о назначении экспертизы, называется ее род или вид, приводится наименование учреждения, в котором она должна быть проведена, или фамилия, имя и отчество эксперта. Здесь же приводится перечень вопросов, подлежащих разрешению экспертом, и могут перечисляться материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

В резолютивной части оговариваются особые условия обращения с материалами дела при исследовании, если они необходимы, и указывается наименование стороны, которая производит оплату экспертизы. Приводится срок, в течение которого должна быть проведена экспертиза, и должно быть представлено заключение в суд.

В определении суда также указывается, что за дачу заведомо ложного заключения эксперт предупреждается судом или руководителем судебно-экспертного учреждения (если экспертиза проводится в государственном судебно-экспертном учреждении) об ответственности, предусмотренной ст. 307 УК.

Направление определения суда может подтверждаться сопроводительным письмом в адрес судебно-экспертного учреждения.

Суд не вправе заменить определение о назначении экспертизы другим документом, не предусмотренным законом (сопроводительным письмом, списком вопросов к эксперту).

Аудитор, привлекаемый в качестве эксперта к производству экспертизы по гражданскому делу, должен обратить внимание на ряд положений определения суда, оказывающих влияние на формирование окончательных выводов по результатам экспертного исследования, в частности на содержание дела, основание назначения экспертизы, вопросы и полноту предоставленных материалов.

При постановке вопросов на решение экспертизы следует придерживаться следующих требований:

- необходимо четко формулировать вопросы, избегать необоснованных обобщений;
- содержание вопросов должно вызывать необходимость экспертного исследования, а не носить справочного характера (например, наличие ссылок на нормативные источники и документальный материал);
- постановка вопросов должна быть логичной и последовательной, короткой и четкой, а перечень вопросов — полным;
- недопустимо давать экспертам поручения, вопросы должны формулироваться в вопросительной форме.

По гражданскому делу по иску бывших учредителей ООО о взыскании их доли в уставном капитале общества назначена судеб-

но-бухгалтерская экспертиза. На ее разрешение поставлены следующие вопросы.

1. Определить реальность валюты баланса ООО на момент выхода участников из состава учредителей.
2. По данным бухучета дать оценку действительной стоимости имущества общества, подлежащей выплате участникам, на момент их выхода из состава учредителей.
3. Дать оценку показателю прибыли общества на момент выхода истцов из состава учредителей.
4. Определить часть прибыли, подлежащей выплате выбывшим учредителям.

Очевидно, что такая формулировка вопросов недопустима, поскольку экспертам не ставятся вопросы, а даются поручения.

Формулировки вопросов должны быть следующими.

1. Какова реальность валюты баланса ООО на момент выхода участников из состава учредителей.
2. Какова, по данным бухучета, действительная стоимость имущества общества, подлежащая выплате участникам, на момент их выхода из состава учредителей.
3. Каков был показатель прибыли общества на момент выхода истцов из состава учредителей.
4. Какая часть прибыли подлежала выплате выбывшим учредителям.

Суд определил поручить проведение экспертизы аудитору аудиторской фирмы, предупредив его об уголовной ответственности по ст. 307 УК.

В определении суда приводится перечень материалов, представленных эксперту для проведения экспертизы: бухгалтерские балансы за исследуемый период, главная книга, устав общества, списки учредителей, заявления истцов о выходе из состава учредителей, справка общества с расшифровкой статей баланса, выписки из протоколов общего собрания учредителей, свидетельство о собственности, платежные поручения.

Осуществляя экспертное исследование, эксперт-аудитор заявил в письменной форме ходатайство о предоставлении ему дополнительных бухгалтерских документов. Аудитор применял экспертные приемы и процедуры, результаты экспертизы отражены им в заключении эксперта по делу. Ответы на вопросы, поставленные на разрешение экспертизы, он привел в соответствии с порядком их постановки в определении суда.

4.4. Планирование процесса судебно-бухгалтерской экспертизы

Процессуальными нормами предусмотрены сроки рассмотрения уголовных и гражданских дел.

Определениями и постановлениями о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы в числе других задач предусматривается срок проведения экспертизы, т.е. дата начала и дата ее окончания, и представления заключения эксперта-бухгалтера. Руководитель государственного или негосударственного судебно-экспертного учреждения, выдавая задание эксперту или группе экспертов, придерживаются сроков, установленных в постановлении или определении.

Для того чтобы задание на проведение экспертизы выполнить в сроки и в полном объеме, эксперт-организатор, являющийся руководителем группы экспертов-бухгалтеров (если экспертиза проводится несколькими экспертами), или сам эксперт составляют план-график проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Требования к составлению плана проведения судебно-бухгалтерской экспертизы процессуальным законодательством не регламентируются. Необходимость планирования обусловлена объективными причинами.

Планирование экспертом своей работы позволяет:

- соблюдать сроки экспертного производства;
- уделить необходимое внимание всем сторонам дела;
- выполнить работу с оптимальными затратами, качественно и своевременно;
- эффективно распределить работу между членами группы экспертов, участвующих в проверке;
- координировать работу экспертов;
- выявить события, операции, документы, информацию, которые могут оказать существенное влияние на выводы эксперта и исход дела.

Планирование процесса судебно-бухгалтерского экспертного может осуществляться на основании принципов планирования, применяемых в аудиторской практике, но с учетом требований процессуального законодательства. Такое планирование регулируется федеральным правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита».

Процесс планирования представлен на следующем примере судебно-экспертного исследования по гражданскому делу, связанному с соблюдением трудового законодательства.

В определении суда указаны:

- дата и место вынесения определения: 20.09.200_ г., суд Северного р-на;
- номер дела, по которому назначена экспертиза: № 245 гражданина Миронова А.М.;
- наименование сторон по рассматриваемому делу истец — гражданин Мионов А.М., ответчик — ОАО «Обувная фабрика»;
- предмет спора: соблюдение трудового законодательства;
- эксперты — сотрудники негосударственного судебно-экспертного учреждения ООО «Эксперт-консультант»: Завьялова А.П., Сидоренко О.М.;

- перечень вопросов, подлежащих разрешению экспертом;
- срок проведения экспертизы: семь дней;
- дата представления заключения в суд: 26.09.200_г.

В план-график (табл. 4.1) рекомендуется включить следующие разделы: название работ; срок выполнения; определение исполнителей.

Таблица 4.1

План-график проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, составленный в соответствии с определением суда Северного р-на от 20.09.200_ г. и распоряжением директора негосударственного судебно-экспертного учреждения ООО «Эксперт-консультант» от 20.09.200_г. по гражданскому делу № 245 по иску гражданина Миронова А.М. к ОАО «Обувная фабрика»

№	Название работ	Срок проведения, дни	Исполнитель	Примечание
1	Подготовительные работы	1	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа в «Эксперт-консультант»
2	Знакомство с материалами, представленными на экспертизу дела, запрос дополнительных материалов	—	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа в «Эксперт-консультант»
3	Определение методики проведения экспертизы	1	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа в «Эксперт-консультант»
4	Изучение дополнительных документов по теме экспертизы	1	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа на объекте
5	Исследование вопросов, поставленных на решение экспертизы	2	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа в «Эксперт-консультант»
6	Подготовка заключения эксперта	2	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.	Работа в «Эксперт-консультант»

Эксперт-организатор: _____ (ФИО, должность, подпись)

Планирование является начальным этапом проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. На основе плана-графика разрабатывается программа судебно-бухгалтерской экспертизы, в которой могут определяться объем, виды и последовательность осуществления экспертных процедур, необходимых для формирования у экспертов-бухгалтеров объективного и обоснованного мнения об организации бухучета экономического субъекта.

Программа экспертизы является набором инструкций для эксперта, выполняющего исследование, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В процессе разработки программы эксперту следует учитывать направления исследования вопросов, которые поставлены правоохранительными органами. Исследование вопросов может быть самостоятельно детализировано экспертом в зависимости от предмета экспертизы (например, вопрос предполагает проведение документальной экспертизы и арифметическую проверку данных). (Структуру программы экспертизы см. в табл. 4.2).

Таблица 4.2

Программа проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, составленная в соответствии с определением суда Северного р-на от 20.09.200_ г. и распоряжением директора негосударственного судебно-экспертного учреждения ООО «Эксперт-консультант» от 20.09.200_ г. по гражданскому делу № 245 по иску гражданина Миронова А.М. к ОАО «Обувная фабрика»

№	Название работ	Срок		Экспертные процедуры	Исполнитель
		начало	окончание		
1	2	3	4	5	6
1	Подготовительные работы	20.09.200_г.	20.09. 200_г.	-	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
1.1	Знакомство с определением суда, заданием и перечнем вопросов	20.09.200_г.	20.09.200_г.	организационные	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
2	Знакомство с представленными материалами дела	20.09.200_г.	20.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
2.1	Исследование материалов, уточнение содержания дела, определение исследуемых документов, имеющих в деле, и полноты документов	20.09.200_г.	20.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.

1	2	3	4	5	6
2.2	Исследование документов, имеющих в деле, на их достаточность для дачи заключения. Определение необходимости получения дополнительных документов и информации	20.09.200_г.	20.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
3	Определение методики проведения экспертизы	21.09.200_г.	21.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
3.1	Определение методов и процедур, которые будут использоваться в экспертном исследовании	21.09.200_г.	21.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
3.2	Подготовка письменного запроса о предоставлении необходимой дополнительной информации и документации	21.09.200_г.	21.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П.
3.3	Подбор и исследование нормативной база по предмету экспертизы	21.09.200_г.	21.09.200_г.	организационные, моделирующие	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
4.	Исследование вопросов, поставленных на решение экспертизы	23.09.200_г.	24.09.200_г.	расчетные, счетно-вычислительные, нормативно-правовые, проверка документов	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.

1	2	3	4	5	6
4.1	Исследование первого вопроса, поставленного на решение экспертизы	23.09.200_г.	24.09.200_г.	расчетные, счетно-вычислительные, нормативно-правовые, проверка документов	Завьялова А.П.
4.2	Исследование второго вопроса, поставленного на решение экспертизы	23.09.200_г.	24.09.200_г.	расчетные, счетно-вычислительные, нормативно-правовые, проверка документов	Сидоренко О.М.
4.3	Обсуждение результатов исследования. Формулирование выводов по поставленным вопросам	24.09.200_г.	25.09.200_г.	—	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
5.	Подготовка заключения эксперта	25.09.200_г.	26.09.200_г.	организационные	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.
5.1	Написание и оформление заключения эксперта	25.09.200_г.	26.09.200_г.	—	
6.1	Подготовка приложений к заключению эксперта	25.09.200_г.	26.09.200_г.	организационные	Завьялова А.П., Сидоренко О.М.

Планирование судебно-бухгалтерской экспертизы должно осуществляться экспертом-бухгалтером в соответствии с общими принципами проведения экспертного исследования, а также с учетом следующих частных требований планирования:

- *комплексности* — обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов экспертного исследования;
- *эффективности* — увязка всех этапов планирования по срокам, по кругу анализируемых вопросов, по перечню исследуемых объектов;
- *оптимальности* — обеспечение вариантности планирования для выбора оптимального плана, позволяющего сократить сроки экспертизы и оптимизировать эффективность экспертного результата.

4.5. Стандарт проведения судебно-бухгалтерской экспертизы

Объективность, достоверность и результативность экспертного исследования зависят от используемой экспертом-бухгалтером методики проверки. Экспертное исследование в соответствии с постановлением (определением) может быть успешно выполнено, если на организационной стадии будет определена методика проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Для достижения поставленных в процессе экспертного производства задач применяется широкий спектр специфических подходов, процедур и методов. Одновременно законодательное регулирование экспертной деятельности позволяет эксперту-бухгалтеру руководствоваться стандартными приемами решения поставленных перед экспертизой вопросов.

Однако можно определить принципиальные подходы к стандартизации методики судебно-бухгалтерского экспертного исследования.

Методика экспертного исследования — это конкретизация приемов и способов выполнения работ в соответствии с целью, планом и программой экспертизы, которая представляется в виде стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. В его структуру входят объекты исследования, источники информации, методические приемы исследования, методические приемы обобщения и реализации результатов экспертизы.

К объектам судебно-бухгалтерской экспертизы относятся ресурсы организации, процессы хозяйственной деятельности, документы бухучета и отчетность и пр. Объекты экспертизы устанавливаются отдельно по каждому вопросу, который поставлен на исследование экспертизы.

Источники информации представляют собой документы, используемые экспертом при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы. К документам относятся нормативные правовые акты, внутренние локальные нормативные документы организации, первичные, сводные бухгалтерские документы, учетные регистры, главная книга и бухгалтерская отчетность организации и внеучетная информация.

Методические приемы экспертного исследования конкретизируются в методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы по каждому исследуемому вопросу. При этом общенаучные методические приемы сочетаются со специальными методами экспертизы.

Методические приемы обобщения и реализации результатов экспертизы также приводятся по каждому исследуемому вопросу. Эти методы предусматривают группировку результатов исследований, аналитическую группировку результатов исследования, систематизированное изложение выводов в заключении эксперта, реали-

зацию результатов экспертизы. Эти методы носят типовой характер для объектов исследования, но способы их применения разные. Так, формы ведомостей, таблиц, рабочих документов эксперта зависят от содержания исследуемых операций.

Рассмотрим принципы применения методических приемов обобщения и реализации результатов экспертизы на примере операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке.

В постановлении о назначении судебной экспертизы по уголовному делу указано, что генеральный директор ООО «Сервистуравиа» заключил с фирмой «Адажио» договор, согласно которому ООО «Сервистуравиа» должно приобрести и поставить в указанное фирмой «Адажио» место самолет АН-32Б. Фирма «Адажио» обязалась выплатить ООО «Сервистуравиа» вознаграждение в размере 500 тыс. дол. США. Для выяснения обстоятельства фактического отражения в документах бухучета и отчетности ООО «Сервистуравиа» суммы в размере 500 тыс. дол. по сделке с самолетом АН-32Б была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза.

В процессе экспертизы было установлено, что согласно плану счетов бухучета эти денежные средства за выполненные услуги могли найти отражение на следующих счетах бухучета: счета 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки».

Однако в результате исследования всех записей сумма в размере 500 тыс. дол. в бухучете ООО «Сервистуравиа» отражения не нашла. Из письма генерального директора ООО «Сервистуравиа», адресованного фирме «Адажио», следователь усмотрел указание о переводе вознаграждения в сумме 500 тыс. дол., причитающегося ООО «Сервистуравиа», на счет НПО «Элемент» в счет погашения задолженности ООО «Сервистуравиа» перед НПО «Элемент». Однако по документам, исследуемым экспертом, договора между ООО «Сервистуравиа» и НПО «Элемент» о выполнении совместных работ не имеется.

Таким образом, экспертиза позволила следствию установить факты присвоения денежных средств в сумме 500 тыс. дол., преднамеренного сокрытия части валютной выручки от продажи имущества от налогообложения.

Отсутствие необходимых операций и сумм в бухучете эксперт установил, исследуя первичные бухгалтерские документы и учетные регистры по счетам. По тем бухгалтерским записям, которые были проведены бухгалтером ООО «Сервистуравиа» в учете, нужная сумма не была отражена. Исследованию были подвергнуты записи и суммы в определенной хронологической последовательности в период, обозначенный для экспертизы.

Исследовательская и заключительная стадия экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке в ООО «Сервистуравиа» предусматривает группировку, сис-

тематизацию результатов экспертизы в хронологической последовательности в рабочих документах эксперта-бухгалтера. Эксперт-бухгалтер может использовать приемы аналитической группировки операций с денежными средствами по каждому исследуемому вопросу (результаты экспертного исследования операций по оприходованию денежных средств на валютный счет общества на основании выписок и реестра банка см. в табл. 4.3).

Таблица 4.3

Группировочная ведомость операций по оприходованию денежных средств на валютный счет общества

<i>Дата совершения операции</i>	<i>Курс иностранной валюты, долл. США</i>	<i>Номер первичного бухгалтерского документа</i>	<i>Сумма</i>		<i>Примечание</i>
			<i>в иностранной валюте</i>	<i>в рублях</i>	
10.10.200 _ г.	29,5	87	5 000	147 500	Выручка от продажи продукции
и т.д.					

Наличие и движение денежных средств в кассе общества согласно данным журнала-ордера № 1 и ведомости к нему, кассовой книги, отчетов кассира с приложенными первичными документами систематизируются в ведомости (табл. 4.4).

Таблица 4.4

Группировочная ведомость наличия и движения денежных средств в кассе общества

<i>Дата составления отчета</i>	<i>Номер и дата приходного кассового документа</i>	<i>Сумма в иностранной валюте или в рублях</i>	<i>Содержание операции</i>
15.10.200_г.	15.10.200_г.	30 000 руб.	поступление выручки от продажи продукции
и т.д.			

Систематизация данных в группировочных таблицах осуществляется в хронологической последовательности отражения операций, имеющих отношение к расследуемому делу.

Методические приемы реализации результатов экспертизы включают разработку мероприятий по профилактике правонарушений, передачу заключения эксперта-бухгалтера субъекту, назначившему экспертизу, оценку заключения эксперта и его допрос следователем или в суде.

Аудиторы, оказывающие услуги по проведению судебно-бухгалтерских экспертиз, вправе в своей работе руководствоваться не только федеральными, но и внутренними аудиторскими стандартами.

Согласно Закону о государственной судебно-экспертной деятельности аудиторская фирма не является судебно-экспертным учреждением. Однако работающие в ней аудиторы могут выполнять судебные экспертизы, поскольку аудиторская деятельность близка по сути, но не тождественна судебно-экспертной. Аудиторской фирмой может быть разработан стандарт проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, включающий в том числе описание методики экспертного исследования.

Необходимость разработки стандарта обусловлена следующими причинами:

- разработкой единых требований к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы;
- повышением эффективности практической работы и ее соответствия стандартам аудиторской деятельности;
- определением четкого порядка действий при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы;
- обеспечением дополнительного контроля над работой ассистентов (помощников) аудитора.

При разработке внутреннего стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо руководствоваться следующими федеральными правилами (стандартами) аудита:

- требованиями, предъявляемые к внутренним стандартам аудиторских организаций (протокол № 6 от 20 октября 1999 г.);
- заключением аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям (протокол № 6 от 20 октября 1999 г.);
- рекомендуемой формой внутреннего аудиторского стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы и оформления заключения экспертизы.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите и охарактеризуйте стадии проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.
2. В каких случаях может назначаться судебно-бухгалтерская экспертиза?
3. Каков порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам на стадии расследования уголовного дела и при рассмотрении дела в суде?
4. Каков порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы по гражданским делам?
5. Назовите принципы планирования судебно-бухгалтерской экспертизы.
6. Из каких разделов состоит план экспертного исследования?
7. Какие разделы содержит программа экспертного исследования?
8. Какие элементы включает стандарт проведения судебно-бухгалтерской экспертизы?
9. Охарактеризуйте элементы стандарта.

Глава 5

Исследовательская стадия судебно-бухгалтерской экспертизы

5.1. Принципы экспертного исследования

На судебно-бухгалтерскую экспертизу распространяются общие принципы судебно-экспертной деятельности, которые содержатся в Законе о государственной судебно-экспертной деятельности. Различают следующие принципы судебно-бухгалтерской экспертизы.

Соблюдение законности при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы. Судебно-бухгалтерская экспертиза осуществляется при условии точного исполнения требований Конституции РФ и иных нормативных правовых актов, составляющих правовую основу экспертной деятельности. Нарушение закона при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы недопустимо и влечет за собой ответственность, установленную законодательством.

Соблюдение прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы. Судебно-экспертная деятельность осуществляется при неуклонном соблюдении равноправия граждан, их конституционных прав на свободу и личную неприкосновенность, достоинство личности, неприкосновенность частной жизни, личную и семейную тайну, защиту чести и доброго имени, а также иных прав и свобод человека и гражданина согласно общепризнанным принципам и нормам международного права и в соответствии с Конституцией РФ.

Судебно-экспертные исследования, требующие временного ограничения свободы лица или его личной неприкосновенности, проводятся только на основаниях и в порядке, которые установлены федеральным законом.

Лицо, полагающее, что действия (бездействие) экспертного учреждения или эксперта привели к ограничению прав и свобод гражданина либо прав и законных интересов юридического лица, вправе обжаловать эти действия (бездействие) в порядке, установленном законодательством.

Независимость эксперта. При производстве судебной экспертизы эксперт независим. Он не может находиться в какой-либо зависимости от органа или лица, назначивших судебную экспертизу, сторон и других лиц, заинтересованных в исходе дела. Эксперт дает заключение, основываясь на результатах проведенных исследований, в соответствии со своими специальными знаниями.

Не допускается воздействие на эксперта со стороны судов, судей, органов дознания, лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров, а также иных государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц. Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством.

Аудиторское законодательство расширяет толкование принципа независимости. В ст. 12 Закона об аудиторской деятельности указывается, в каких случаях при нарушении независимости аудиторские фирмы аудиторы не вправе осуществлять аудит и оказывать прочие услуги. Кроме того, в Кодексе этики аудиторов России (принят Советом по аудиторской деятельности при Минфине России, протокол № 16 от 28 августа 2003 г.) отмечается, что для достижения профессиональных целей аудитор обязан соблюдать ряд исходных условий и фундаментальных принципов, в том числе принцип независимости.

В интересах общества и в соответствии с требованиями Кодекса этики все аудиторы и аудиторские организации должны быть не зависимы от организаций и третьих лиц.

Кодекс устанавливает рамки для определения, оценки и реагирования на угрозу независимости. Помимо этого, в нем изложены рамочные принципы, которыми должны руководствоваться практикующие аудиторы и аудиторские организации при выявлении угрозы независимости и оценке их значимости. Если угроза является существенной, им следует предусмотреть и использовать меры предосторожности для ее исключения или сведения до приемлемого уровня. Для определения соответствующих мер предосторожности необходимо делать оценочные суждения. Принятие некоторых мер предосторожности приводит к устранению угрозы, в то время как другие могут свести ее до приемлемого уровня. Аудиторам и аудиторским организациям предлагается применять принципы к конкретным ситуациям.

В Кодексе содержится концептуальный подход к независимости. Под независимостью подразумевается:

- независимость мышления — образ мышления, который позволяет составить суждение, не зависящее от влияния сторонних факторов, могущих скомпрометировать профессионализм такого суждения, и который позволяет лицу действовать добросовестно и объективно на основе знания законодательства;
- независимость поведения — избежание фактов или обстоятельств, которые настолько значимы, что разумная и информированная третья сторона, получившая информацию, включая любые меры предосторожности, могла бы поставить под разумное сомнение порядочность, объективность аудитора или аудиторской организации.

В Кодексе приводятся действия аудитора в отношении соблюдения принципа независимости при выполнении задания, не связанного с проведением аудиторской проверки. В частности, характер угрозы независимости и применимые меры предосторожности, необходимые для ее устранения или снижения до приемлемого уровня, варьируются в зависимости от особенностей конкретного задания:

- является ли оно в соответствии с законодательством аудиторским или сопутствующим аудиту;
- если это аудиторское задание, то каковы его цели, предмет и предполагаемые пользователи отчета.

При решении вопроса о возможности принятия задания или продолжения его выполнения следует проанализировать все относящиеся к этому заданию обстоятельства, их характер и возможность возникновения угрозы независимости мышления, а также необходимые меры предосторожности и решить вопрос об участии конкретных аудиторов в выполнении задания.

Помощь в рассмотрении арбитражных споров может включать такие услуги, как экспертиза, оценка предполагаемого ущерба или других сумм, которые по результатам судебного спора организация может быть обязана уплатить или получить, а также помощь в делопроизводстве и поиске документов для судебного спора.

При рассмотрении арбитражных споров возникает угроза самоконтроля. Угроза самоконтроля может возникнуть, если оказываемая организации помощь в судебных спорах включает оценку вероятного исхода спора, что влияет на суммы или данные, которые должны отражаться в финансовой (бухгалтерской) отчетности. Значимость угрозы зависит от таких факторов, как существенность сумм, являющихся предметом спора; степень субъективизма в предмете спора; характер оказываемой организации услуги.

Аудиторская организация должна оценить значимость любой создаваемой угрозы и, если угроза значительна, предусмотреть и использовать меры предосторожности для исключения такой угрозы или сведения ее к приемлемому уровню. Такие меры могут включать:

- правила и процедуры, не позволяющие лицам, оказывающим услуги организации, принимать управленческие решения от имени организации;
- использование на оказании таких услуг специалистов, не входящих в группу проверяющих;
- привлечение независимых экспертов.

Если функции, исполняемые аудиторской организацией, подразумевают принятие управленческих решений от имени аудируемой организации, создаваемая этим угроза не может быть сведена до приемлемого уровня применением каких-либо мер предосторожности. Аудиторская организация не должна оказывать аудируемой ор-

ганизации подобного рода услуги. Она не может одновременно контролировать деятельность организации (иначе оказывать аудиторские услуги) и выступать в роли экспертного учреждения при рассмотрении арбитражных споров, так как налицо нарушение принципа независимости.

Объективность, всесторонность и полнота исследований. Эксперт проводит исследования объективно, на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, всесторонне и в полном объеме.

Заключение эксперта должно основываться на положениях, дающих возможность проверить обоснованность и достоверность сделанных выводов на базе общепринятых научных и практических данных.

Кодекс этики аудиторов отождествляет понятия честности и объективности. Под честностью понимается не только правдивость, но и беспристрастность и надежность. В соответствии с принципом объективности все аудиторы должны действовать справедливо, честно и не иметь конфликта интересов.

Аудиторы выполняют многочисленные функции и должны проявлять объективность при оказании сопутствующих аудиту услуг. Независимо от вида предоставляемых услуг или занимаемой должности в своих профессиональных суждениях аудиторы обязаны быть честными и объективными.

Этические требования объективности возникают в разных ситуациях. При их разрешении следует учитывать следующее:

- аудиторы могут оказаться в ситуациях, когда на них может быть оказано давление, способное отрицательно повлиять на их объективность;
- невозможно описать все ситуации, в которых может возникать такое давление, и дать предписания на все такие случаи. При установлении правил в ущерб объективности аудитора следует руководствоваться здравым смыслом;
- следует избегать отношений, которые допускают предвзятость, пристрастность или влияние других лиц в ущерб объективности;
- аудиторы обязаны требовать соблюдения принципа объективности от персонала, участвующего в предоставлении профессиональных услуг;
- аудиторы не должны принимать или предлагать подарки или знаки гостеприимства, если можно предположить, что они оказывают существенное и недопустимое влияние на их профессиональное суждение или лиц, с которыми они имеют дело. Аудиторам следует избегать ситуаций, способных скомпрометировать их профессиональную репутацию.

Кодекс этики аудиторов раскрывает и другие фундаментальные принципы, которые следует соблюдать аудиторам при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Профессиональная компетентность. Аудиторы не должны преувеличивать свои знания и опыт.

Профессиональную компетентность можно разделить на два самостоятельных этапа: 1) достижение профессиональной компетентности и 2) поддержание профессиональной компетентности на должном уровне.

Для достижения профессиональной компетентности первоначально необходимо получение высшего общего образования, за которым следуют специальное образование, обучение и экзамены по профилирующим предметам и далее практическая работа.

Для поддержания профессиональной компетентности на должном уровне необходимо постоянно следить за событиями, происходящими в аудиторской сфере деятельности, включая национальную и международную информацию по вопросам финансовой отчетности, аудита и иных соответствующих законодательных и нормативных требований.

В процессе предоставления услуг аудитору следует руководствоваться принятыми правилами (стандартами) аудиторской деятельности, типовой программой проверки соответствия лицензионным требованиям и условиям, а также установленными требованиями к качеству работы. Им следует ежегодно повышать квалификацию в соответствии с программами, принятыми Советом по аудиторской деятельности при Минфине России.

Конфиденциальность. Аудиторы обязаны соблюдать конфиденциальность информации о хозяйственной деятельности организации, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг. Аудиторы обязаны обеспечивать соблюдение принципа конфиденциальности сотрудниками, работающими под их руководством, и лицами, оказывающими услуги и консультации.

Аудитор имеет доступ к большому объему конфиденциальной информации о хозяйственной деятельности организации. В связи с этим необходима уверенность в том, что аудитор не раскроет информацию третьим лицам. К основным профессиональным требованиям конфиденциальности относится, в частности, неразглашение сведений, составляющих тайну следствия и судопроизводства.

В процессуальном законодательстве указывается, что при несоблюдении отдельных принципов экспертной деятельности, эксперт не может принимать участие в экспертном производстве. Так, в соответствии со ст. 70 УПК «Отвод эксперта» эксперт не может принимать участие в производстве по уголовному делу:

- если он лично, прямо или косвенно, заинтересован в исходе данного уголовного дела;
- если он находился или находится в служебной или иной зависимости от сторон или их представителей;
- если обнаружится его некомпетентность.

Аналогичные требования к привлечению эксперта при проведении экспертизы отражены в гражданском и арбитражном процессуальном законодательстве. Кроме того, в соответствии со ст. 23 АПК основанием для отвода эксперта является также проведение им ревизии или проверки, материалы которых стали поводом для обращения в арбитражный суд или используются при рассмотрении дела.

Эксперт-бухгалтер — это высококвалифицированный специалист по бухучету, аудиту и экономическому анализу, который в соответствии с процессуальным законодательством привлекается правоохранительными органами к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы. В качестве эксперта-бухгалтера могут привлекаться специалисты аудиторских фирм.

Квалификационные требования к аудиторам определены в Законе об аудиторской деятельности. Аудитор — это лицо, имеющее квалификационный аттестат. Квалификационный аттестат имеет бессрочный характер. Однако свой квалификационный уровень аудиторы должны подтверждать ежегодно, проходя повышение квалификации. Аудиторская фирма не может осуществлять судебную экспертизу на правах судебно-экспертного учреждения, если судебно-экспертная деятельность не фигурирует в ее уставе.

Эксперт-аудитор вправе требовать от государственных правоохранительных органов, по поручению которых проводится судебно-бухгалтерская экспертиза, создания надлежащих условий для ее проведения, а при необходимости — обеспечения личной безопасности аудиторов и членов их семей (п. 2.8 правила (стандарта) аудиторской деятельности «Права и обязанности аудиторских организаций и проверяемых экономических субъектов», протокол № 6 от 20 октября 1999 г.).

За свою деятельность эксперт получает вознаграждение. Процессуальное законодательство определяет порядок оплаты труда экспертов, разделяя его права на:

- возмещение понесенных расходов по явке к лицу, производящему дознание, следователю, прокурору или в суд;
- получение вознаграждения за выполнение своих обязанностей;
- сохранение заработка по месту работы.

В УПК оплата труда экспертов регулируется ст. 131 «Процессуальные издержки». Процессуальными издержками являются связанные с производством по уголовному делу расходы, которые возмещаются за счет средств федерального бюджета либо средств участников уголовного судопроизводства.

К процессуальным издержкам относятся:

- суммы, выплачиваемые эксперту на покрытие их расходов, связанных с явкой к месту производства процессуальных действий и проживанием;

- вознаграждение, выплачиваемое эксперту за исполнение им своих обязанностей в ходе уголовного судопроизводства, за исключением случаев, когда эти обязанности исполнялись ими в порядке служебного задания;
- суммы, израсходованные на производство судебной экспертизы в экспертных учреждениях.

Аналогичные выплаты осуществляются экспертам в соответствии с нормами гражданского и арбитражного судопроизводства. В ст. 95 ГПК и ст. 107 АПК (денежные суммы, подлежащие выплате экспертам, свидетелям и переводчикам) указано, что:

- экспертам возмещаются понесенные ими в связи с явкой в суд расходы на проезд и проживание, а также выплачиваются суточные;
- эксперты получают вознаграждение за выполненную ими по поручению суда работу, если она не входит в круг их служебных обязанностей в качестве работников государственного экспертного учреждения. Размер вознаграждения экспертам определяется судом по согласованию со сторонами и по соглашению с экспертами.

Аудиторская фирма оказала услуги правоохранительным органам по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы. В договоре на оказание услуг указано: стоимость услуг — 11 800 руб. (в том числе. НДС 18% - 1800 руб.).

В процессе производства экспертизы у аудитора возникли следующие расходы:

- проезд к месту явки автобусом междугородного маршрута — 150 руб.;
- проезд обратно к месту постоянного жительства поездом — 150 руб.;
- использование в поезде постельных принадлежностей — 30 руб.;
- страховой платеж по обязательному государственному страхованию пассажиров на транспорте — 10 руб.;
- проживание в гостинице в течение трех дней — 900 руб.;
- проезд по городу к месту явки автобусом — 20 руб.;
- суточные пять дней — 500 руб.

Итого общая сумма командировочных расходов составила 1760 руб.

Проведение экспертного исследования является одним из видов услуг, оказываемых аудиторской фирмой. На основании ст. 166 ТК служебная командировка — поездка работника по распоряжению работодателя на определенный срок для выполнения служебного поручения вне места постоянной работы. При направлении работника в служебную командировку ему гарантируются сохранение места работы (должности) и среднего заработка, а также возмещение расходов, связанных со служебной командировкой.

В этой связи аудиторская фирма получает оплату за выполнение специального задания по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы в сумме 11 800 руб. Аудиторская фирма выплачивает эксперту командировочные расходы в сумме 1760 руб., заработную

плату за отработанный месяц и может выплатить вознаграждение за проведение экспертного исследования.

Производство экспертизы поручено индивидуальному аудитору. В договоре на оказание услуг указана сумма вознаграждения — 10 тыс. руб. Правоохранительный орган обязан возместить расходы, связанные с явкой эксперта.

В соответствии с нормами процессуального законодательства правоохранительные органы, назначившие экспертизу, обязаны оплатить эксперту расходы в сумме 11 760 руб.:

- вознаграждение — 10 тыс. руб.;
- понесенные расходы в связи с явкой в суд на проезд и проживание, а также суточные — 1760 руб.

Необходимо расширить права аудитора по вопросам, связанным с назначением его судебно-бухгалтерским экспертом по конкретному делу. Ведь согласно законодательству аудит представляет собой предпринимательскую деятельность, а судебно-бухгалтерская экспертиза связана с выполнением норм процессуального права. В соответствии с этим эксперт-аудитор должен иметь право отвода своей кандидатуры в случае, если его коммерческим интересам в момент назначения экспертизы будет нанесен ущерб. Аудитор должен иметь законно закрепленную свободу выбора между выполнением заявки на аудит бухгалтерской отчетности очередного клиента и экспертизы по поручению следственных и судебных органов.

Эксперт-бухгалтер (аудитор) не вправе:

- самостоятельно собирать и использовать в экспертизе данные бухучета и отчетности, не представленные ему в установленном порядке. Задача эксперта-аудитора сводится к проведению (с использованием специальных методов контроля) экспертного исследования, но не сбору материала. Он может ходатайствовать в правоохранительные органы о предоставлении ему дополнительных сведений с обоснованием в письменной форме причин необходимости их исследования;
- исследовать материалы дела, не указанные в постановлении о назначении экспертизы и не являющиеся объектами исследования;
- решать вопросы, относящиеся к правовой оценке действий лиц, а также другие вопросы, выходящие за пределы его компетенции;
- проводить ревизию, участвовать в инвентаризации, проводить экспертизу, связанную с использованием документов организаций, в которых он работал или продолжает работать;
- привлекать других лиц к участию в производстве порученной ему экспертизы;
- хранить материалы уголовного или гражданского дела, по которому проводится экспертиза, вне служебного помещения.

5.2. Пределы компетенции судебного эксперта-бухгалтера

Правила процессуального законодательства определяют пределы компетенции эксперта-бухгалтера при постановке вопросов на его разрешение. Компетенция эксперта-бухгалтера связана с предметом судебно-бухгалтерской экспертизы и зависит от объема материалов, на основе которых строится его заключение.

При экспертном производстве эксперту необходимо соблюдать следующие правила, связанные с его компетенцией, и вытекающие из процессуального законодательства:

- он не может делать оценок из области права, отвечать на вопросы о правомерности или неправомерности действий обвиняемого, подозреваемого и других лиц, проходящих по делу;
- не может оценивать и дублировать другие доказательства, в том числе показания свидетеля, подозреваемого, потерпевшего, и информацию, содержащуюся в материалах дела, протоколах следственных и судебных действий;
- обязан установить факты, имеющие значение для дела, посредством применения специальных знаний в области бухучета, налогообложения, анализа, финансов, права и исследования информации, содержащейся в документах и материалах дела;
- должен формулировать выводы исходя из соблюдения принципа объективности.

Эксперт осуществляет исследование каких-либо бухгалтерских, экономических, налоговых вопросов по материалам уголовного, гражданского или административного дела. При этом он не вправе вторгаться в сферу юридической квалификации допущенных нарушений конкретными лицами, проходящими по делу.

Выводы эксперта приобретают законную силу, если они обоснованы доказательствами и другими документами, приобщенными к делу в качестве доказательств.

Процесс экспертного производства представляет собой рассмотрение и разрешение вопросов, являющихся компетенцией эксперта-бухгалтера.

Вопросы, относящиеся к определению остатков материально-производственных запасов, денежных средств и основных средств, периодов оприходования ценностей и денежных средств, к установлению материально-ответственных лиц. В пределах компетенции эксперта-бухгалтера могут рассматриваться такие вопросы, как:

- своевременность учета недостачи материально-производственных запасов, денежных средств и основных средств;
- искусственное завышение фактического остатка материально-производственных запасов и денежных средств в инвентаризационной описи;

- разграничение суждений эксперта относительно вопроса, кто принял в подотчет имущество и кто является материально-ответственным лицом;
- правильность определения суммы недостачи ценностей и денежных средств;
- документальное подтверждение правильности организации учета недостачи ценностей и денежных средств.

Вопросы, помогающие установить сумму ущерба, причиненного действиями определенных лиц, проходящих по делу. Эксперт может рассматривать вопросы:

- связанные с выпуском неучтенной продукции;
- связанные с установлением причин нанесенного ущерба;
- касающиеся расчета суммы ущерба;
- позволяющие документально подтвердить сумму ущерба и материальную ответственность конкретных должностных лиц.

Вопросы, относящиеся к проверке правильности постановки бухучета определенных хозяйственных операций в организации, достоверности этого учета. Эксперт может:

- обосновать заявление материально-ответственных лиц о достоверности бухучета и отчетности в соответствии с положениями по бухучету и нормативными документами;
- документально подтвердить организацию бухучета и отчетности с позиций объективности выводов;
- установить доброкачественность доказательств (бухгалтерских документов).

Вопросы, связанные с постановкой перед экспертом-бухгалтером заданий по производству сложных расчетов, основанных на заключениях экспертов других специальностей, показаниях свидетелей и других материалах следственного дела. Эксперт может осуществлять арифметические расчеты:

- сумм, излишне полученных с потребителей по количеству и стоимости выпущенной неучтенной продукции;
- остатков готовой продукции и прочих материально-производственных запасов с построением баланса готовой продукции (товарного баланса), фактической производственной себестоимости продукции (работ, услуг).

Вопросы, связанные со сбором документов бухучета, имеющих значение для дела. В компетенцию эксперта входит:

- установление наличия документов;
- оформление бухгалтерских документов;
- установление расхождений между документами;
- взаимный контроль документов и информации, содержащейся в них;
- изыскание методов экспертизы для установления реальности бухгалтерских записей;
- определение процедур контроля данных бухучета.

Вопросы, связанные с выяснением значений нарушений, допущенных счетным работником. Эксперт может:

- установить своевременность и правильность разнесения по счетам сумм, отраженных в первичных документах;
- определить правильность учета результата инвентаризации, соответствие корреспонденции счетов, отраженных в бухучете, типовым проводкам на основании Плана счетов бухучета;
- подтвердить правильность списания материально-производственных запасов;
- определить виновных лиц в искажениях хозяйственных операций, характер искажения и его последствия с точки зрения налогообложения и финансового положения организации.

Вопросы, направленные на выяснение обстоятельств, способствующих преступлениям, и разработку мер по их устранению. Это, в частности, вопросы несоответствия организации бухучета законодательству, нерациональности организации бухучета, отсутствия должностных инструкций и закрепления материальной ответственности.

Вопросы, связанные с проверкой исполнения требований налогового законодательства. Эксперт может определить законность налоговых операций, полноту начисления налогов и своевременность и полноту перечисления налоговых платежей.

В заключении по делу, связанному с налоговым правонарушением, эксперт должен формулировать свои выводы, основываясь на знании налогового законодательства. В то же время юридическая квалификация фактов нарушения налогового законодательства относится к компетенции правоохранительных органов.

При проверке соблюдения налогового законодательства необходимо придерживаться следующих правил. Некорректно формулировать вопрос об умышленном или неумышленном занижении объекта налогообложения в отчетности налогоплательщика;

Запрещается употреблять термины «сокрытие», «изъятие», «присвоение», «завладение» и пр. Это может ввести правоохранительные органы в заблуждение, так как относится к юридической квалификации нарушений и оценке доказательств, поэтому входит в компетенцию следствия и суда. Эксперт может применять такие обороты, как «отвлечение денежных средств из оборота», «денежные средства использованы на цели, не связанные с деятельностью организации».

Вопросы, связанные с исследованием договоров гражданско-правового характера. Это, в частности, договоры купли-продажи, поставки, подряда, комиссии и поручения, мены, займа, кредитные, расчетно-кассового обслуживания, банковского счета. Не допускается оценивать соответствие письменной формы договора гражданскому законодательству, делать выводы о законности или незаконности сделок и правоотношений между сторонами договора.

В процессе оформления и представления заключения эксперта-бухгалтера рассматриваются следующие вопросы:

- обоснованность заключения эксперта-бухгалтера или аудитора материалами, предоставленными следователем или судом;
- полный учет всех предъявленных по делу документов;
- некомпетентность эксперта в вопросах дачи заключения по уголовным и гражданским делам;
- право эксперта-бухгалтера подписывать заключение по результатам комплексной экспертизы;
- право эксперта-бухгалтера указывать в заключении вероятных виновных лиц в нарушениях бухучета и материально-ответственных лиц, допустивших недостачу имущества.

Экспертное исследование вопросов, поставленных на решение судебно-бухгалтерской экспертизы, основано на выдвижении определенных предположений, их формулировании и обобщении результатов исследования. Предположение выдвигается для предвидения какого-либо явления или действия, которое требует проверки способом исследования и восстановления истины системой доказательств. Каждое предположение, которое выдвигается на стадии экспертного исследования, должно быть таким, чтобы его можно было проверить.

Опираясь на материалы экспертного исследования, бухгалтер-эксперт может выдвинуть несколько предположений, выбирая единственное правильное доказуемое решение.

Процесс развития предположений проходит четыре стадии:

- 1) *выдвижение предположений*: эксперт изучает материалы дела, определяет объект экспертизы, исследует нормативные правовые документы, относящиеся к объекту исследования, и выдвигает начальное предположение относительно вариантов разрешения вопросов;
- 2) *формулирование предположений*: их обоснование, подбор материалов исследования, определение формы доказательств;
- 3) *доказывание предположений*: эксперт уточняет и корректирует предположения, обосновывает выводы системой доказательств;
- 4) *результат доказывания предположений*: формулировка окончательных выводов по поставленным вопросам, подтвержденных системой доказательств.

На основании определения суда эксперту было поручено провести судебно-бухгалтерскую экспертизу по вопросу порядка начисления и сумм к выдаче заработной платы работнику организации. Исходя из формулировки вопроса, эксперт должен был осуществить перерасчет сумм начисленной заработной платы работнику, а также выданной ему заработной платы. Экспертное исследование было ограничено определенным сроком работы этого лица.

На начальном этапе исследования эксперт знал вопрос, на который необходимо было ответить, и имел в наличии материалы дела. Дальнейшие его действия относительно выдвижения и доказывания предположений могли осуществляться по следующей схеме.

Перед началом изучения материалов дела первое предположение, которое мог выдвинуть эксперт исходя из постановки вопроса, было связано с тем фактом, что работник не согласен с расчетом суммы заработной платы, которая ему выплачивалась на протяжении всего периода работы. Бухгалтер предположил, что разногласия касаются начисления заработной платы, так как в организации, вероятно, применяется нетрадиционный порядок расчета заработка. Так, сумма заработка могла складываться из основного оклада, различных доплат, в том числе при отклонении от нормальных условий труда (выходные, праздничные дни, сверхурочная работа, совместительство и пр.), премий, отпускных, материальной помощи. При расчете заработка за какой-то промежуток времени бухгалтер мог допустить ошибку и нарушил трудовое законодательство, что послужило причиной спора. Соответственно уменьшение суммы начисленной заработной платы повлекло уменьшение суммы выданного заработка.

Первое выдвинутое предположение требовало подтверждения. Из материалов гражданского дела (исковых заявлений, протоколов заседания суда, расчетов, бухгалтерских документов, актов проверок инспекции по труду и пр.) эксперт узнал о том, что работник работал в организации, к которой предъявлен иск, в должности начальника структурного подразделения. За период его работы ему начислялась заработная плата, которая подтверждалась расчетными листками за каждый отработанный месяц. По расчетным листкам работник отслеживал расчет начисленной и выданной ему заработной платы.

Из материалов дела следовало, что порядок расчета, применяемый бухгалтерией, не соответствовал трудовому законодательству. Внутренние нормативные документы по оплате труда были составлены и утверждены с нарушением ТК. Кроме того, организация нарушала режим рабочего времени и соответственно неверно начисляла заработную плату работникам.

Следовательно, первоначальное предположение эксперта оказалось верным и подтверждалось материалами дела.

Эксперту следовало доказать нарушение порядка расчета заработка работнику, подавшему иск, и рассчитать сумму заработка с учетом соблюдения требований ТК и фактически отработанного времени. Для этого он должен был собрать доказательства, т.е. бухгалтерские документы и прочую информацию, содержащую сведения для расчета заработной платы.

Для того чтобы доказать выдвинутое предположение, эксперт определил те документы, которые нужны для расчета. В их числе:

- табели учета рабочего времени;
- расчетно-платежные ведомости;

- записки о предоставлении отпуска;
- платежные ведомости;
- штатное расписание;
- приказы директора по личному составу;
- приказы директора, связанные с начислением заработной платы, премий, вознаграждений;
- приказы директора об объявлении и оплате сверхурочных работ и работы в выходные дни;
- коллективный договор;
- положение об оплате труда;
- правила внутреннего трудового распорядка.

При проверке всех документов эксперт установил, что все часы, отработанные сверх установленной законодательством продолжительности рабочего времени, в соответствии с ТК считаются сверхурочными и подлежат оплате как сверхурочная работа. Оплата в выходные дни производится по ТК и положению об оплате труда.

Таким образом, предположение относительно правильности расчета заработной платы в процессе исследования было подтверждено данными бухгалтерских документов.

В результате анализа информации и проведенного исследования эксперт смог подтвердить выдвинутое на начальной стадии экспертизы предположение и рассчитать сумму заработной платы, которую следует доначислить и соответственно выплатить работнику после удержания налога на доходы физических лиц.

Производство судебной экспертизы по уголовным делам имеет свои особенности. Так, перед началом проведения экспертизы следователь обязан ознакомить с постановлением о назначении судебной экспертизы подозреваемого, обвиняемого, его защитника и разъяснить им их права, предусмотренные процессуальным законодательством. Об этом составляется протокол, подписываемый следователем и лицами, которые ознакомлены с постановлением (ст. 195, 198 УПК).

Эти лица с разрешения следователя могут присутствовать при проведении экспертизы. Исключением являются случаи, если их присутствие способно помешать нормальной работе экспертов. Участвующие в экспертизе лица не вправе вмешиваться в ход исследований.

Следователь также вправе присутствовать при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным делам, получать разъяснения эксперта по поводу проводимых им действий. Факт присутствия следователя при производстве судебной экспертизы отражается в заключении эксперта.

Присутствие участников процесса не допускается при составлении экспертом заключения, на стадии совещания экспертов и формулирования выводов, а также если судебная экспертиза проводится комиссией экспертов.

Проведение экспертизы может быть поручено нескольким экспертам одной или разных специальностей. В этих случаях экспертиза получает название комиссионной или комплексной.

Комиссионной судебной экспертизой является экспертиза, которая проводится несколькими экспертами одной специальности. В процессуальном законодательстве оговаривается, что комиссионная судебная экспертиза производится не менее чем двумя экспертами одной специальности. Комиссионный характер экспертизы определяется следователем, судом либо руководителем экспертного учреждения, которому поручено производство судебной экспертизы. Судебно-бухгалтерская экспертиза приобретает характер комиссионной, если проводится группой экспертов-бухгалтеров, в состав которой входят два и более экспертов. Комиссионная экспертиза по уголовным делам назначается на основании постановления.

Комиссия экспертов согласует цели, последовательность и объем предстоящих исследований исходя из необходимости решения поставленных перед ней вопросов. В составе комиссии, которой поручено производство экспертизы, эксперты совместно проводят исследования, оценивают полученные результаты и формулируют выводы по поставленным вопросам.

Общее мнение экспертов выражается в заключении. Если по результатам проведенных исследований мнения экспертов по поставленным вопросам совпадают, ими составляется единое заключение. В случае возникновения разногласий каждый из экспертов дает отдельное заключение по вопросам, вызвавшим разногласия.

Для успешного решения поставленных задач комиссия экспертов, как и любая иная рабочая группа, должна согласованно подойти к цели исследования, объему и последовательности предстоящих изысканий. Хотя каждый из членов комиссии, которой поручено производство судебной экспертизы, независим, существует необходимость координации интеллектуальной деятельности всех членов комиссии экспертов и принятия коллективного решения. Судебные эксперты — члены комиссии самостоятельно проводят исследования, оценивают результаты и принимают решения. Однако для формулирования единого мнения (если в результате производства экспертизы члены комиссии придут к общему выводу) необходимо согласовывать самостоятельные решения экспертов друг с другом и вырабатывать коллегиальное мнение комиссии.

В группе эксперты работают в условиях формального равенства, но нельзя игнорировать трудности групповой деятельности экспертов. В ряде случаев у некоторых членов комиссии может возникнуть необходимость принимать решения в условиях преодоления эмоционального напряжения, связанного с расхождением в оценке выявленных признаков членами комиссии. Возможна также боязнь

менее опытных или менее уверенных в себе экспертов обнаружить недостатки знаний и умений. Эти и другие обстоятельства требуют организации работы в условиях сплоченности коллектива, обуславливающей сочетание индивидуальных и совместных действий членов комиссии экспертов. При производстве комиссионных экспертиз недопустимы как конформизм, беспринципность или легкая внушаемость членов комиссии, так и излишняя самоуверенность, авторитарность, навязывание собственного мнения.

Для успешной работы комиссии один из экспертов может играть роль эксперта-организатора. Ранее в литературе его называли ведущим экспертом², но этот термин неточный, поскольку ни при каких условиях процессуальные функции организатора экспертного исследования не могут отличаться от функций каждого из членов экспертной группы. Любое неравноправие экспертов, наделение одного из них обязанностью (и правом) производить окончательную оценку результатов исследований, проведенных другими экспертами, разрушает гарантии объективности и достоверности экспертизы, обезличивает процесс формирования экспертных выводов.

Поскольку эксперт-организатор не является процессуальной фигурой и не обладает какими-либо дополнительными процессуальными полномочиями в сравнении с другими членами комиссии, его деятельность должна быть регламентирована соответствующим положением (инструкцией) о производстве комиссионных экспертиз.

При производстве комиссионной судебной экспертизы экспертами разных специальностей — комплексной экспертизы — каждый из них проводит исследования в пределах своих специальных знаний. В заключении экспертов, участвующих в производстве комплексной экспертизы, указывается, какие исследования и в каком объеме провел каждый эксперт, какие факты он установил и к каким выводам пришел. Каждый эксперт, участвующий в производстве комплексной экспертизы, подписывает ту часть заключения, которая содержит описание проведенных им исследований, и несет за нее ответственность. Общий вывод делают эксперты, компетентные в оценке полученных результатов и формулировании вывода.

По одному гражданскому или уголовному делу можно производить комплекс различных судебных экспертиз как в отношении одного и того же объекта, так и группы объектов.

¹ Подробнее об этом см.: *Российская Е.Р.* Комментарий к Федеральному закону «О государственной судебно-экспертной деятельности». — М.: Право и закон, 2002.

² См., например: *Российская Е.Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. — М.: Норма, 2005.

По документу, содержащему рукописный текст, подпись и печать, можно назначить комплекс судебных экспертиз:

- судебную дактилоскопическую экспертизу следов рук на документе (не оставлены ли эти следы конкретными лицами);
- судебную почерковедческую экспертизу рукописного текста (не выполнен ли текст данным лицом);
- судебно-техническую экспертизу документов (для проверки подлинности подписи и печати).

Судебные экспертизы выполняются самостоятельно, и каждая оформляется отдельным заключением.

В рамках экспертизы одного вида может выполняться комплексное исследование одних и тех же вещественных доказательств с использованием различных методов, однако такое исследование не является комплексной экспертизой, даже если оно выполнено комиссией экспертов. Несмотря на то, что в постановлениях о назначении подобных экспертиз часто фигурирует термин «комплексные», они таковыми не являются и представляют собой экспертизы с использованием комплекса методов в пределах одного и того же вида судебной экспертизы.

Комплексной является такая экспертиза, при производстве которой решение вопроса невозможно без одновременного совместного участия специалистов в различных областях знания в формулировании одного общего вывода¹. В значительной степени комплексная экспертиза — понятие процессуальное. Каждый судебный эксперт, участвующий в производстве комплексной экспертизы, производит исследования и подписывает ту часть заключения, которая содержит описание проведенных им исследований, и несет за нее ответственность.

Выводы, сделанные экспертом самостоятельно без участия специалистов иных областей знания, подписываются им единолично. Выводы по общим вопросам, которых, как правило, в комплексной экспертизе немного, подписываются всеми участвовавшими в экспертизе экспертами. При этом предполагается, что каждый эксперт обладает не только узкой специализацией, но и знаниями в пограничных областях наук, которые использованы при даче заключения.

Сама по себе судебно-бухгалтерская экспертиза не может приобретать характер комплексной исходя из определения комплексной экспертизы. Однако эксперт-бухгалтер может входить в комиссию экспертов, производящих, например, комплексную судебно-

¹ См., например: *Энциклопедия судебной экспертизы* /Под ред. Т.А. Аверьяновой и Е.Р. Российской; *Российская Е.Р. Комментарий к Федеральному закону «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации»*. — М.: Право и закон, 2002.

бухгалтерскую и судебно-товароведческую экспертизу. Судебно-экономическая экспертиза может быть комплексной, так как в ней исследуются экономические вопросы деятельности организации. В этом случае в экспертизе (комплексной судебно-бухгалтерской и судебной финансово-экономической) принимают участие эксперты разных специальностей, но одной области знания — экономики (например, эксперт-бухгалтер, эксперт-финансист).

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите принципы судебно-бухгалтерской экспертизы.
2. В чем должна проявляться независимость судебного эксперта-бухгалтера?
3. Как осуществляется оплата судебным экспертам по нормам процессуального законодательства?
4. Каковы пределы компетенции эксперта-бухгалтера?
5. Какие вопросы разрешает судебно-бухгалтерская экспертиза?
6. Каковы особенности производства судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовным и гражданским делам?
7. Какие комплексные судебные экспертизы назначаются с участием эксперта-бухгалтера?

Глава 6

Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, его оценка и использование

6.1. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы

На стадии обобщения и реализации результатов экспертизы проводится группировка и систематизация материалов и информации, полученных в процессе экспертного исследования, и составляется заключение эксперта-бухгалтера.

Процесс производства судебной экспертизы заканчивается оформлением исследования в виде заключения эксперта. Это письменный документ, отражающий ход и результаты исследований, проведенных экспертом. На основании проведенных исследований с учетом их результатов эксперт от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его (ст. 25 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности). Если судебная экспертиза производилась в государственном или негосударственном судебно-экспертном учреждении, подписи эксперта или комиссии экспертов удостоверяются печатью этого учреждения. Подпись частного эксперта по усмотрению лица или органа, назначивших судебную экспертизу, может быть заверена.

Законодатель регламентирует содержание заключения судебного эксперта лишь в самых общих чертах. В соответствии со ст. 23 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности в заключении эксперта или комиссии экспертов должны быть отражены:

- время и место производства судебной экспертизы;
- основания производства судебной экспертизы;
- сведения об органе или о лице, назначивших судебную экспертизу;
- сведения о судебно-экспертном учреждении, об эксперте (фамилия, имя, отчество, образование, специальность, стаж работы, ученая степень и ученое звание, занимаемая должность), которым поручено производство судебной экспертизы;
- предупреждение эксперта в соответствии с законодательством об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- вопросы, поставленные перед экспертом или комиссией экспертов;
- объекты исследований и материалы дела, представленные эксперту для производства судебной экспертизы;
- сведения об участниках процесса, присутствовавших при производстве судебной экспертизы;
- содержание и результаты исследований с указанием примененных методов;

- оценка результатов исследований, обоснование и формулировка выводов по поставленным вопросам.

Содержание ст. 25 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности почти дословно совпадает с содержанием ст. 86 ГПК «Заключение эксперта». Посвященные заключению судебной экспертизы ст. 86 АПК, ст. 204 УПК п. 5 ст. 26.4 КоАП также весьма близки по содержанию. В них указывается, что заключение дается экспертом только в письменной форме, подписывается им и должно содержать подробное описание произведенных исследований, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные следствием и судом вопросы. Если в процессе производства экспертизы экспертом будут установлены обстоятельства, имеющие значение для дела, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение.

Заключение судебной экспертизы, форма и содержание которого практически не различаются в уголовном, гражданском и арбитражном процессе, традиционно имеет определенную структуру и обычно состоит из нескольких частей.

Вводная часть заключения эксперта-бухгалтера отражает информацию, относящуюся к организационной стадии процесса судебно-бухгалтерской экспертизы. В этой части заключения приводятся следующие данные:

- номер и название дела, по которому назначена экспертиза;
- краткое описание обстоятельств дела, имеющих отношение к исследованию;
- основания производства судебно-бухгалтерской экспертизы;
- время и место производства судебно-бухгалтерской экспертизы;
- сведения об органе и лице, назначившем экспертизу, правовых основаниях для ее назначения (постановление или определение);
- наименование экспертного учреждения, исходные сведения о лице (лицах), производившем экспертизу (фамилия, имя, отчество, образование, экспертная квалификация, ученая степень, звание, стаж экспертной работы);
- вопросы, поставленные перед экспертом или комиссией экспертов;
- предупреждение эксперта в соответствии с законодательством об ответственности за дачу заведомо ложного заключения;
- сведения об участниках процесса, присутствовавших при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы;
- род и вид экспертизы.

После этого перечисляются поступившие на экспертизу материалы, способ их доставки, вопросы, вынесенные на разрешение эксперта. Вопросы, разрешаемые экспертом по собственной инициативе, также приводятся в вводной части заключения. Если экс-

пертиза комиссионная, комплексная, дополнительная или повторная, это указывается во вводной части заключения, где также излагается, когда и кем проводились предшествующие экспертизы, к каким выводам пришли эксперты и каковы основания назначения повторной или дополнительной экспертизы.

В исследовательской части заключения обычно подробно описываются процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам. Излагаются:

- методы и приемы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими бухгалтерских познаний, подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта, повторив исследование;
- обоснование и объяснение принятых при производстве расчетов (подсчетов) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин (показателей);
- справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт руководствовался при решении поставленных вопросов с указанием даты и места их издания;
- результаты следственных действий (допросов, осмотров, экспериментов и др.), принятые в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались для обоснования выводов, со ссылкой на листы дела;
- ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;
- экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу.

Специальные термины должны разъясняться. Каждому вопросу, разрешаемому экспертом, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. Проводится группировка результатов исследования с помощью таблиц, ведомостей, графиков, рабочих документов.

В текст исследовательской части заключения могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документов, порядок их движения и другие вопросы. Эти материалы могут быть оформлены в виде приложений к заключению. На них в тексте заключения делаются ссылки, а сами материалы рассматриваются как составная часть заключения.

Если экспертиза была комплексной или в ходе ее выполнялись комплексные исследования, исследовательская часть завершается так называемой синтезирующей частью. В ней эксперты, являющиеся специалистами в разных родах или методах экспертизы, обобщают раздельно полученную информацию для формулирования общего ответа на поставленный вопрос.

В последней части заключения излагаются выводы, т.е. даются ответы на вопросы, поставленные на разрешение экспертизы. При невозможности решения какого-либо вопроса эксперт должен в исследовательской части заключения указать причины отказа. Выводы об обстоятельствах, по которым следователем не были поставлены вопросы и которые эксперт приводит в рамках экспертной инициативы, излагаются в конце заключения.

Выводы эксперта должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. В том случае если такая связь имеется, эксперт должен указать, какой именно нормативный документ нарушен, за какой период, описать обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению. В случае когда это сделать возможно, нужно указать, кто из должностных лиц организации несет ответственность за нарушение, с точки зрения бухучета, и оценить сумму материального ущерба.

Выводы излагаются четким и ясным языком, не допускающим различных толкований.

Экспертные выводы по определенности подразделяются на категорические и вероятные (предположительные)¹. Категорические выводы — это достоверный вывод о факте независимо от условий его существования. Если эксперт не находит оснований для категорического заключения, выводы носят вероятный, т.е. предположительный характер. Вероятный вывод представляет собой обоснованное предположение (гипотезу) эксперта об устанавливаемом факте и обычно отражает неполную внутреннюю психологическую убежденность в достоверности аргументов, среднестатистическую доказанность факта, невозможность достижения полного знания. Вероятные выводы допускают возможность существования факта, но и не исключают абсолютно другого (противоположного) вывода. Причинами вероятных выводов могут быть неправильное или неполное собирание объектов, подлежащих исследованию, утрата или отсутствие наиболее существенных, значимых признаков следов, недостаточное количество сравнительных материалов, неразработанность методики экспертного исследования и др.

По отношению к установленному факту экспертный категорический или вероятный вывод может быть утвердительным (положительным) и отрицательным, когда отрицается существование факта, по поводу которого перед экспертом поставлен определенный вопрос.

¹ См.: Энциклопедия судебной экспертизы /Под ред. Т.В. Аверьяновой и Е.Р. Российской. — М.: Юристъ, 1999.

По характеру отношений между умозаключением и его основанием выводы подразделяются на условные («если... то...») и безусловные. Безусловный вывод — это признание факта, не ограниченное какими-либо условиями. Условный вывод означает признание факта в зависимости от определенных обстоятельств, достоверности предшествующих знаний, доказанности других фактов. Такой вывод также может высказываться в категорической и вероятной форме.

Если в результате экспертного исследования не удалось прийти к единственному варианту решения вопроса, эксперт формулирует альтернативный вывод. Он предполагает существование любого из перечисленных в нем взаимоисключающих фактов. Такой вывод — это строго разделительное суждение, указывающее на возможность существования любого из перечисленных в нем взаимоисключающих фактов, необходимость выбора следователем (судом) какого-либо одного из них и признания его имевшим место в действительности. Альтернативные выводы допустимы, когда названы все без исключения альтернативы, каждая из которых должна исключать другие (и тогда от ложности одного можно логически прийти к истинности другого, от истинности первого — к ложности второго).

Противоположными альтернативным являются однозначные выводы эксперта, обладающие только одним значением — категорические выводы. В них утверждается или отрицается какой-либо факт.

Эксперт может сделать вывод и о невозможности решения вопроса, поставленного на его разрешение уполномоченным лицом или органом, например из-за отсутствия методики исследования, неполноты (некачественности) объектов и других материалов, предоставленных в его распоряжение.

В основу судебного решения по делу могут быть положены только категорические выводы. Следовательно, только они имеют доказательственное значение. Заключение с категорическими выводами служит доказательством. Вероятное заключение лишь позволяет получить ориентирующую, поисковую информацию, подсказать версии, нуждающиеся в проверке. Вероятные выводы не должны игнорироваться, их необходимо использовать, но продуманно и осторожно, поскольку они не исключают существования альтернативных вариантов по делу.

Заключение подписывается экспертом-бухгалтером и руководителем экспертного учреждения. Заключение комплексной или комиссионной экспертиз подписывается всеми экспертами, участвующими в исследовании.

Заключение и приложение к нему составляются в двух экземплярах, первый из которых направляется органу, назначившему экспертизу, а второй остается в экспертном учреждении.

Заключение эксперта-бухгалтера — это процессуальный документ, который является доказательством по конкретному уголовному, гражданскому или административному делу. К нему предъявляются следующие требования:

- соответствие процессуальным нормам (например, аргументация доказательств, доброкачественность материалов, возможность присутствия следователя, обвиняемого при проведении экспертизы);
- объективность заключения (например, подтверждение заключения проведенным исследованиям);
- полнота заключения эксперта (например, всестороннее исследование объекта экспертизы);
- научная обоснованность (например, профессиональная обоснованность выводов);
- конкретность (например, четкость формулировки ответов на вопросы и изложения фактов);
- характер изложения и стиль (например, соответствие требованиям делового языка и научного стиля).

Заключение эксперта-бухгалтера не должно:

- содержать излишней юридической терминологии, так как это придаст документу юридическую направленность, что выходит за пределы компетенции бухгалтерской экспертизы;
- включать сложную профессиональную лексику, учитывая юридическое образование следователя или судьи;
- носить описательный характер без анализа фактов;
- содержать бездоказательные операции.

В заключении следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение». Так, давая оценку хозяйственных операций или деятельности должностных лиц, необходимо применять экономическую терминологию: «недостача», «излишки», «материальный ущерб».

В судебно-бухгалтерской экспертизе необходимо обратить внимание на то, что заключение эксперта-бухгалтера изучают специалисты разных профессий, которые не всегда владеют бухгалтерскими терминами. Специальные термины должны разъясняться.

Глубокое исследование фактов финансово-хозяйственной деятельности может быть подменено обследованием, т.е. общим ознакомлением с фактами правонарушений. Эксперту следует провести всесторонний анализ вопросов и при необходимости разработать предложения по профилактике правонарушений.

В заключении излагаются только те операции, которые эксперт-бухгалтер может подтвердить фактическими данными, содержащимися в системе бухучета.

6.2. Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы

Заключение эксперта подлежит оценке следователем, дознавателем, прокурором, судом, лицом или органом, рассматривающим дело об административном правонарушении.

Гарантии истинности и достоверности сведений, отраженных в заключении эксперта-бухгалтера, достаточно высоки. Но это обстоятельство не дает оснований расценивать экспертное заключение как исключительное, имеющее безусловную юридическую силу доказательства. Заключение для суда и следствия не обязательно и оценивается по общим правилам и требованиям оценки доказательств, т.е. заключение эксперта-бухгалтера приравнивается к другим доказательствам по делу. Оно оценивается так же, как другие доказательства.

Заключение эксперта для суда необязательно и оценивается судом по правилам, установленным для оценки доказательств. Несогласие суда с заключением должно быть мотивировано в решении или определении суда (ст. 86 ГПК). Заключение эксперта оглашается в судебном заседании и исследуется наряду с другими доказательствами по делу (ст. 86 АПК). Правила оценки заключения судебной экспертизы приводятся в ст. 88 УПК «Правила оценки доказательств» и ст. 67 ГПК «Оценка доказательств».

В соответствии с нормами процессуального права каждое доказательство подлежит оценке с точки зрения относимости, допустимости, достоверности, а все собранные доказательства в совокупности — достаточности для разрешения дела. Следовательно, заключение эксперта по уголовному делу должно быть оценено следственными органами с четырех позиций: 1) относимости по отношению к расследуемому делу; 2) допустимости в сравнении с другими доказательствами; 3) достоверности на соответствие действительности; 4) достаточности с позиций разрешения дела.

В гражданском и арбитражном процессуальном законодательстве заключение эксперта-бухгалтера оценивается аналогичным образом. Суд может оценить его по своему внутреннему убеждению, основанному на всестороннем, полном, объективном и непосредственном исследовании заключения и имеющихся в деле доказательств. При этом судебные органы исходят из принципа «никакие доказательства не имеют для суда заранее установленной силы».

Можно обозначить несколько принципиальных критериев оценки заключения эксперта, которые приводятся в кодексах. В процессе оценки заключения эксперта необходимо:

- убедиться в том, что оно подготовлено экспертным учреждением или лицом, которые уполномочены представлять заключение судебно-бухгалтерской экспертизы;

- убедиться в том, что оно подписано лицом (лицами), имеющим право скреплять документ подписью, содержит все другие неотъемлемые реквизиты этого вида доказательств;
- проверить доброкачественность материалов, предоставленных в распоряжение эксперта.

Последнее особенно важно при предоставлении эксперту не оригиналов, а копий документов. Следует проверить, не произошло ли при копировании изменение содержания копии документа по сравнению с его оригиналом, с помощью какого технического приема выполнено копирование, гарантирует ли копирование тождественность копии документа и его оригинала, каким образом сохранялась копия документа.

Если утрачен и не передан суду оригинал документа и представленные каждой из спорящих сторон копии этого документа не тождественны между собой и невозможно установить подлинное содержание оригинала документа с помощью других доказательств, эти копии не могут быть использованы при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Учитывая процессуальные требования, можно выделить несколько направлений оценки заключения эксперта-бухгалтера.

Соблюдение процессуального порядка подготовки, назначения и проведения экспертизы: заключение эксперта должно отвечать процессуальным требованиям. Его структура и содержание должны соответствовать процессуальным правилам составления заключения. При проведении экспертизы должны быть соблюдены все процессуальные нормы. Рассмотрим принцип оценки заключения судебно-бухгалтерской экспертизы на соблюдение процессуального порядка на следующем примере.

Заключение выполнено аудитором аудиторской фирмы «ЭНСКАУДИТ» И.И. Ивановым по определению Советского райсуда г. Энска от 23 декабря 200_ г. по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Сти-мул» о восстановлении на работе.

В вводной части заключения указаны следующие сведения, которые могут свидетельствовать о соблюдении процессуальных правил при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы:

- экспертиза проводилась в соответствии с определением Советского райсуда г. Энска от 23 декабря 200_ г.;
- экспертизу проводил аудитор, обладающий специальными знаниями и имеющий соответствующий аттестат;
- аудиторская фирма имеет лицензию на право общего аудита, что косвенно подтверждает квалификацию эксперта-аудитора;
- экспертиза осуществлялась в соответствии с Законом о государственной судебно-экспертной деятельности и ГПК, а также Законом

об аудиторской деятельности и правилом (стандартом) аудиторской деятельности «Заключение аудиторской организации по специальным аудиторским заданиям».

Соответствие заключения вопросам, сформулированным в определении (постановлении) о назначении экспертизы: необходимо сверить формулировки вопросов в заключении и постановлении (определении) правоохранительных органов. Эксперт должен контролировать тождественность вопросов.

В определении суда по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе были поставлены следующие вопросы:

- допустимо ли с точки зрения нормативных документов проведение инвентаризации на складе магазина «Стимул» в период отпуска заведующего складом Лебедева Ю.А. без его согласия? Должен ли заведующий складом магазина «Стимул» присутствовать при проведении инвентаризации;
- соответствует ли оформление результатов инвентаризации установленным требованиям?

В заключении судебно-бухгалтерской экспертизы вопросы и ответы на вопросы сформулированы аналогичным образом. Эксперт ответил на все поставленные вопросы.

Наличие логики и последовательности в изложении фактов, доказательств и выводов: эксперт должен соблюдать последовательность рассмотрения материалов дела, т.е. каждый вопрос следует раскрывать по порядку. Выводы эксперта должны быть взаимоувязаны с процессами хозяйственной деятельности, отраженными в бухучете. Содержание заключения не должно противоречить достоверным фактам, которые отражены в первичных документах, учетных регистрах, отчетности.

На разрешение эксперта по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе поставлены два вопроса.

Содержание заключения свидетельствует о том, что исследование проводилось в следующей последовательности:

- изучение материалов и исследование первого вопроса;
- изучение материалов и исследование второго вопроса.

Таким образом, при составлении заключения соблюдалась последовательность исследования и изложения результатов экспертизы.

Объективность заключения: выводы эксперта должны подтверждаться установленными им фактами и документами и основываться на данных бухучета и отчетности. Эксперт может опираться на другую предоставленную ему информацию, если она имеет юридиче-

скую силу, документально подтверждена и не противоречит выводам эксперта.

Выводы следует подтверждать соответствующими комментариями к нормативным документам по расследуемому делу и подкреплять ссылками на законы, постановления, приказы и пр. Отсутствие ссылок позволяет при оценке экспертизы усомниться в объективности выводов эксперта.

При проведении экспертизы по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе были исследованы материалы гражданского дела, относящиеся к вопросам, поставленным определением Советского райсуда г. Энска:

- приказ о предоставлении отпуска Лебедеву Ю.А.;
- приказ о проведении внезапной инвентаризации товарно-материальных ценностей на складе;
- приказ на Лебедева Ю.А. о наложении взыскания в виде возмещения ущерба;
- договор о коллективной материальной ответственности;
- инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей;
- сличительная ведомость товаров;

Выводы эксперта базировались на перечисленных в экспертизе нормативных документах, а именно: Закон о бухучете, Положение по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации, Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключить письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, а также Типовых форм договоров о полной материальной ответственности. Таким образом, обеспечена объективность выводов эксперта.

Определение полноты заключения эксперта: заключение должно содержать информацию об исследовании объекта экспертизы со всех возможных сторон. При этом следует использовать разнообразную информационную базу или бухгалтерские документы. Эксперт может применить несколько традиционных методик проверки. Наличие нескольких вариантов исследования вопроса позволит оценить полноту результатов экспертизы.

Научная обоснованность: эксперт должен опираться на специальные методы исследования. При этом следует указать метод, прием или процедуру, которые использовались при проведении экспертизы. Следует избегать нетрадиционных и сомнительных приемов. Также выводы могут быть обоснованы аналитическими расчетами. Ценность заключения возрастает при параллельном применении аналитических и документальных приемов проверки.

Конкретность заключения: в нем не должно быть различных толкований вопросов. Необходимо дать однозначный ответ на поставленный вопрос, подкрепленный доказательствами. Ответы должны звучать четко, точно, кратко, конкретно.

При проведении экспертизы по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе вопросы и ответы на вопросы были сформулированы кратко и конкретно, что соответствует процессуальным нормам. Так, на вопросы «Допустимо ли с точки зрения нормативных документов проведение инвентаризации на складе магазина «Стимул» в период отпуска заведующего складом Лебедева Ю.А. без его согласия? Должен ли заведующий складом магазина «Стимул» присутствовать при проведении инвентаризации?» был дан следующий ответ: «Из положений п. 3.17 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств следует, что заведующий складом должен присутствовать при проведении инвентаризации».

Ответ на вопрос «Соответствует ли оформление результатов инвентаризации установленным требованиям?» сформулирован следующим образом: «Оформление результатов инвентаризации не отвечает требованиям, установленным ст. 9 Закона о бухучете».

Характер изложения и стиль: заключение должно быть доступно для понимания. Если оно непонятно, использованы сложные термины и не дана их интерпретация, эксперт может быть вызван для допроса.

Выводы эксперта-бухгалтера могут противоречить другим доказательствам, собранным по делу. Расхождения связаны с двумя причинами: 1) наличием возможных ошибок в заключении эксперта-бухгалтера; 2) недостоверностью других доказательств при истинности выводов эксперта. В этих случаях субъекты, назначившие экспертизу, оценивают заключение по своему внутреннему убеждению во взаимосвязи со всеми имеющимися доказательствами по делу.

Результатом оценки заключения эксперта-бухгалтера может быть признание его:

- полным, научно обоснованным и пригодным для использования в доказывании в полном объеме;
- недостаточно ясным или неполным, требующим дополнительного исследования некоторых объектов. В этом случае назначается дополнительная экспертиза;
- необоснованным, вызывающим сомнение в его правильности. В этом случае мотивированным определением или постановлением назначается повторная экспертиза.

Суд или следователь могут не согласиться с выводами эксперта и, не назначая повторной экспертизы, решить дело на основании других доказательств, если они в совокупности позволяют сделать истинный вывод о действительных фактических обстоятельствах по делу.

Результаты оценки заключения правоохранительные органы обязаны отразить в своем решении. При этом в решении приводятся:

- мотивы, по которым заключение эксперта отвергнуто, а другие доказательства приняты в качестве средств обоснования выводов суда (следствия). Может сложиться другая ситуация, когда заключение эксперта является основным доказательством по делу, а другие доказательства не принимаются к рассмотрению;
- основания, по которым одним доказательствам отдано предпочтение перед заключением эксперта, и наоборот.

В мотивированной части решения должны содержаться убедительный анализ недостатков экспертного заключения и доводы, почему оно отвергается.

6.3. Дополнительная и повторная судебно-бухгалтерская экспертиза

Дополнительная и повторная судебно-бухгалтерская экспертизы проводятся по решению следственных или судебных органов. Правила их назначения и проведения регулируются процессуальным законодательством. Соответствующие статьи имеются в УК, ГК и АПК. Дополнительная и повторная экспертизы во всех процессуальных нормативных документах назначаются и проводятся аналогичным образом. В уголовном судопроизводстве дополнительная и повторная экспертизы назначаются на основании постановления следователя (дознателя).

В соответствии со ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК (дополнительная и повторная экспертизы) дополнительная судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при недостаточной ясности или полноте заключения эксперта либо при возникновении новых вопросов в отношении ранее исследованных обстоятельств дела.

Причины назначения дополнительной экспертизы можно конкретизировать. Она назначается, если:

- после представления заключения экспертом возникли новые обстоятельства в расследуемом деле (например, появление новых документов, имеющих отношение к делу, необходимость изучения документов, изъятых из архива других организаций, которые ранее не были представлены на исследование);
- эксперт дал ответ на поставленный вопрос, однако после изучения заключения у субъекта, назначившего экспертизу, появились новые вопросы.

В то же время необходимость в проведении дополнительной экспертизы не возникает, когда недостаточная ясность или полнота заключения могут быть устранены путем допроса эксперта-бухгалтера, если не требуется проведение исследования.

Дополнительная экспертиза поручается тому же эксперту, поскольку назначается не для проверки обоснованности заключения, а с целью дополнить результаты исследования, получить ответы на новые вопросы, устранить неясность в содержании заключения и выводах. Дополнительная экспертиза по правилам процессуального законодательства может быть поручена также другому эксперту.

В соответствии со ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК повторная судебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях отрицательной оценки заключения эксперта, которая может быть вызвана:

- некомпетентностью эксперта;
- необходимостью его отвода по процессуальным обстоятельствам;
- возникновением сомнений в обоснованности заключения эксперта;
- при наличии противоречий между заключением эксперта и другими собранными по делу доказательствами;
- при наличии противоречий в выводах эксперта (экспертов).

Повторная экспертиза может быть назначена, в частности, если:

- экспертом допущены ошибки в подборе и применении методики экспертного исследования, что вызвало сомнения в его профессиональной компетентности и осведомленности в вопросах определения объектов экспертизы;
- в выводах нескольких экспертов, проводивших экспертизу по одному и тому же делу, возникли противоречия и расхождения, которые невозможно было урегулировать в процессе проведения самой экспертизы;
- нарушены процессуальные правила проведения экспертизы, например не соблюдены нормы, гарантирующие права обвиняемого при назначении и проведении экспертизы.

Цель повторной экспертизы заключается в исследовании тех же материалов дела (а при необходимости — дополнительно представленных документов) и с применением тех же научных методов (либо более совершенных) для подготовки ответов на вопросы, поставленные перед первичной экспертизой. Повторная экспертиза проводится по тем же вопросам.

Повторная судебная экспертиза назначается судом, следователем, дознавателем или прокурором. Назначая повторную экспертизу, они в определении (постановлении) должны мотивировать свое решение, указав:

- какие положения первичной экспертизы являются необоснованными;
- наличие каких обстоятельств ставит под сомнение достоверность выводов;
- в чем выражается противоречивость заключения;
- насколько и почему несовершенны использованные при исследовании научные методы.

В распоряжение эксперта-бухгалтера, которому поручается проведение повторной экспертизы, предоставляются материалы первичной экспертизы и заключение, а также, при необходимости, полученные дополнительные документы.

Проведение повторной экспертизы поручается другому эксперту или другой комиссии экспертов. Эксперт, давший заключение по первичной экспертизе, может быть привлечен к проведению комиссионной экспертизы в составе нескольких экспертов (комиссии экспертов). Участие эксперта-бухгалтера, ранее давшего заключение комиссионной экспертизе, положительно влияет на полноту и всесторонность исследования материалов, объективность их анализа и оценки результатов исследования, достоверность и точность выводов. Однако такая экспертиза не является повторной, поскольку законодатель четко определяет, что повторная экспертиза производится другим экспертом (экспертами) (ст. 207 УПК, ст. 87 ГПК, ст. 87 АПК, ст. 20 Закона о государственной судебно-экспертной деятельности). Формулировка вопросов для комиссионной экспертизы с участием эксперта, выполнявшего первичную экспертизу, должна быть иной (возможно, более расширенной).

Дополнительная и повторная судебные экспертизы назначаются и производятся аналогично первичной судебно-бухгалтерской экспертизе постановлением (определением) о назначении повторной, дополнительной судебной экспертизы. В этих документах указываются вопросы экспертизы, фамилия и инициалы эксперта-бухгалтера, который будет проводить экспертизу, и прочая информация.

При назначении дополнительной или повторной экспертизы, помимо постановления (определения), документов бухучета, в экспертное учреждение или эксперту представляются заключения предыдущих экспертиз (либо сообщения о невозможности дачи заключения) со всеми приложениями. Направляются также дополнительные материалы, относящиеся к предмету экспертизы, поступившие в распоряжение органа, назначившего ее, после дачи первичного заключения (сообщения о невозможности дачи заключения).

Заключение дополнительной или повторной экспертизы имеет такую же структуру, что и заключение по результатам первичной экспертизы. Однако при производстве повторной или дополнительной экспертизы во вводной части заключения необходимо изложить сведения о первичных (предшествующих) экспертизах, а именно:

- кем и где они проведены;
- номер и дату заключения;
- выводы первичной экспертизы по вопросам, которые поставлены перед экспертом на повторное рассмотрение;
- мотивы назначения повторной и дополнительной экспертизы, указанные в постановлении (определении) о ее назначении.

При производстве дополнительной экспертизы в исследовательской части заключения может быть сделана ссылка на материалы основной экспертизы, если экспертом использованы результаты проведенных ранее исследований.

В исследовательской части заключения повторной экспертизы указываются причины расхождений выводов с результатами предшествующих экспертиз, если таковые имели место (отступление от методики исследования, принятие иных количественных и стоимостных величин, ошибки в расчетах и т.п.).

6.4. Использование заключения эксперта-бухгалтера

Использование заключения эксперта-бухгалтера осуществляется непосредственно в процессе доказывания и при допросе эксперта следователем и судом. Особенности использования заключения эксперта по уголовным и гражданским делам рассматриваются в процессуальном законодательстве.

Порядок использования заключения эксперта по уголовным делам зависит от того, на каком этапе судопроизводства была назначена и проведена судебно-бухгалтерская экспертиза, на этапе предварительного расследования дела или в процессе судебного следствия. Следователь, назначивший судебно-бухгалтерскую экспертизу по уголовному делу на этапе предварительного расследования дела, знакомится с заключением эксперта. На основании ст. 205 УПК «Допрос эксперта» следователь по собственной инициативе вправе допросить эксперта для разъяснения данного им заключения. Инициаторами допроса эксперта могут выступить подозреваемый, обвиняемый, его защитник. Допрос эксперта до представления им заключения не допускается.

При этом в ст. 205 УПК указывается, что эксперт не может быть допрошен по поводу сведений, ставших ему известными в связи с производством судебной экспертизы, если они не относятся к предмету данной судебной экспертизы.

Результаты допроса эксперта оформляются протоколом.

Следователь предъявляет заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение подозреваемому, обвиняемому, его защитнику. До начала производства экспертизы следователь должен ознакомить обвиняемого, подозреваемого, защитника с постановлением о назначении экспертизы и составить об этом протокол. Может быть также предъявлен протокол допроса эксперта. Следователь знакомит подозреваемого, обвиняемого, его защитника с заключением эксперта, что оформляется протоколом по установленной форме.

Одновременно следователь разъясняет этим лицам их право ходатайствовать о назначении дополнительной либо повторной судебной экспертизы. Если судебная экспертиза производилась по

ходатайству потерпевшего либо в отношении потерпевшего и (или) свидетеля, то им также предъявляется заключение эксперта (п. 2 ст. 206 УПК «Предъявление заключения эксперта»).

Допрос эксперта может осуществляться в процессе судебного следствия. Суд вправе самостоятельно назначить экспертизу и допросить эксперта. Кроме того, по ходатайству сторон или по собственной инициативе суд вправе вызвать для допроса эксперта, давшего заключение в ходе предварительного расследования (ст. 282 УПК). Эксперт разъясняет или дополняет данное им заключение. Заключение эксперта оглашается в судебном заседании.

После оглашения заключения эксперта ему могут быть заданы вопросы сторонами. Первой вопросы задает сторона, по инициативе которой была назначена экспертиза.

Для уточнения и дополнения ответов эксперта на поставленные участниками судебного разбирательства вопросы судья может задавать вопросы в любой момент допроса эксперта. Ответы эксперта-бухгалтера на устные вопросы участников судебного рассмотрения и суда записываются в протокол судебного заседания по возможности дословно, так как они рассматриваются и оцениваются судом вместе с экспертным заключением.

Вопросы, адресованные эксперту-бухгалтеру, могут касаться различных обстоятельств, связанных с проведением экспертизы, например:

- выяснение компетенции и квалификации эксперта;
- уточнение методики исследования;
- установление достаточности и достоверности материалов экспертизы;
- соблюдение процессуальных прав лиц, участвующих в деле, при назначении и проведении экспертизы.

При необходимости суд вправе предоставить эксперту время, необходимое для подготовки ответов на вопросы суда и сторон.

Реализация заключения эксперта по гражданским делам осуществляется в судебном порядке и регулируется ГПК и АПК. Перед началом судебного заседания председательствующий судья разъясняет эксперту его права и обязанности, а также предупреждает эксперта об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения, о чем у него берется подписка, которая приобщается к протоколу судебного заседания (ст. 171 ГПК).

Заключение эксперта оглашается в судебном заседании. В целях разъяснения и дополнения заключения эксперту могут быть заданы вопросы. Первым задает вопросы лицо, по заявлению которого назначена экспертиза, его представитель, а затем задают вопросы другие лица, участвующие в деле, их представители. В случае если экспертиза назначена по инициативе суда, первым задает вопросы эксперту истец, его представитель. Судьи вправе задавать вопросы эксперту в любой момент его допроса.

На основании определения суда назначена судебно-бухгалтерская экспертиза по гражданскому делу по иску Трофимова В.В. к ОАО «Орбита» о взыскании заработной платы. На разрешение экспертизы поставлен следующий вопрос: «Каков был порядок начисления и сумм к выдаче заработной платы Трофимову В.В., работавшему в ОАО «Орбита» с 03.11.200_ года по 05.12.200_ г.?»

В процессе судебного заседания эксперту могут быть заданы дополнительно следующие вопросы по существу дела:

- на какие нормативные документы опирался эксперт при исследовании материалов дела;
- какие документы использовались при проведении экспертизы, только ли материалы дела или дополнительно привлекались бухгалтерские документы с организации;
- являются ли документы, по мнению эксперта, подлинными и достоверными;
- какая методика исследования документов применялась при экспертизе и имеет ли она законодательное закрепление?

Заключение эксперта исследуется в судебном заседании, оценивается судом наряду с другими доказательствами и не имеет для него заранее установленной силы. Несогласие суда с заключением эксперта должно быть мотивировано в решении суда по делу либо в определении суда о назначении дополнительной или повторной экспертизы (ст. 187 ГПК «Исследование заключения эксперта. Назначение дополнительной или повторной экспертизы»).

Эксперт обязан явиться в судебное заседание для дачи пояснений по результатам экспертизы. При неявке он несет ответственность в соответствии с ст. 168 ГПК «Последствия неявки в судебное заседание свидетелей, экспертов, специалистов, переводчиков».

При неявке в судебное заседание эксперта суд заслушивает мнение лиц, участвующих в деле, о возможности рассмотрения дела в отсутствие эксперта и выносит определение о продолжении судебного разбирательства или о его отложении. В случае если вызванный эксперт не явился в судебное заседание по причинам, признанным судом неуважительными, он может быть подвергнут штрафу в размере до 10 МРОТ. В том случае если по уважительным причинам эксперт отсутствует в судебном заседании, дело может быть отложено.

Слушание дела также переносится, если при ознакомлении с письменным заключением эксперта возникли сомнения в полноте проведенного исследования, научной обоснованности выводов, достаточности подлежащих исследованию материалов, а также при несоответствии заключения полученному заданию и при возникновении иных неясностей, которые могут быть устранены лишь при получении разъяснения и объяснений лично от эксперта-бухгалтера.

6.5. Мероприятия судебно-бухгалтерской экспертизы для предупреждения правонарушений в хозяйственной деятельности

Помимо вопросов юридического характера по фактам правонарушений в хозяйственной деятельности экономических субъектов, процессуальным законодательством на правоохранительные органы возложена обязанность выявлять причины и условия совершенных незаконных действий и обосновывать их доказательствами. При проведении дознания, предварительного следствия и судебного рассмотрения уголовного или гражданского дела следователь, прокурор и суд обязаны выявлять причины, обусловившие совершение преступления.

Исследование обстоятельств дела не признается всесторонним и полным, если не выявлены причины и условия, благодаря которым стало возможным совершение преступления. Действия правоохранительных органов по этому вопросу представляют собой процессуальную деятельность, поэтому они должны базироваться не на предвидении, а на достоверных доказательствах, имеющихся в деле. Правоохранительные органы стараются при проведении следственных и судебных действий выявлять причины правонарушений и обосновать их доказательствами.

Назначая судебно-бухгалтерскую экспертизу, правоохранительные органы ставят на ее решение не только вопросы, касающиеся содержания рассматриваемого дела, но предлагают эксперту-бухгалтеру проанализировать причины и обстоятельства, при которых стало возможным совершение преступления, проанализировать выявленные ошибки, разработать рекомендации по профилактике правонарушений.

Эксперт-бухгалтер (аудитор) анализирует:

- организацию учета и внутреннего контроля в организации;
- порядок закрепления материальной ответственности;
- организационную структуру подразделения, ответственного за ведение бухучета и подготовку бухгалтерской отчетности;
- распределение обязанностей и полномочий между работниками бухгалтерской службы (других подразделений организации);
- критические области учета, где риск возникновения ошибок или искажений бухгалтерской отчетности особенно высок.

При проведении экспертного исследования по гражданскому делу был рассмотрен вопрос о правомерности привлечения работника организации к выполнению сверхурочных работ и оплате этих работ. Учитывая обстоятельства дела, эксперт установил, что истец (работник организации) не согласен с порядком оплаты выполняемых им трудовых обязанностей. В соответствии с правилами внутреннего трудового распорядка, представленными на экспертизу, в организации установлен 8-часовой рабочий день с часовым перерывом на обед, что соответствует ТК. Следовательно, выполнение

трудовых функций сверхустановленной продолжительности рабочего времени считается сверхурочной работой.

В соответствии с ТК сверхурочная работа — это работа, производимая работником по инициативе работодателя за пределами установленной продолжительности рабочего времени, ежедневной работы (смены), а также работа сверх нормального числа рабочих часов за учетный период. Привлечение к сверхурочным работам производится работодателем с письменного согласия работника. Отсутствие заявления работника о выполнении сверхурочных работ является незаконным решением работодателя.

Сверхурочная работа должна оплачиваться за первые 2 ч работы не менее чем в полуторном размере, за последующие часы — не менее чем в двойном размере. Конкретные размеры оплаты за сверхурочную работу могут определяться коллективным договором или трудовым договором. По желанию работника сверхурочная работа вместо повышенной оплаты может компенсироваться предоставлением дополнительного времени отдыха, но не менее времени, отработанного сверхурочно (ст. 152 ТК «Оплата труда за пределами нормальной продолжительности рабочего времени»).

Если в коллективном или трудовом договоре оговаривается, что сверхурочная работа оплачивается, эксперт принимает решение о пересчете заработной платы с учетом доплаты за выполнение сверхурочной работы. Проводя экспертное исследование и анализируя выполнение трудовых обязанностей работником организации, эксперт пришел к выводу о том, что работник выполняет должностные функции, которые предусматривают особый режим работы с ненормированным рабочим днем. Работодателю следовало документально оформить привлечение работника к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени.

В соответствии с правилами трудового законодательства режим рабочего времени должен предусматривать работу с ненормированным рабочим днем для отдельных категорий работников. Ненормированный рабочий день — особый режим работы, в соответствии с которым отдельные работники могут по распоряжению работодателя при необходимости эпизодически привлекаться к выполнению своих трудовых функций за пределами нормальной продолжительности рабочего времени. Перечень должностей работников с ненормированным рабочим днем должен устанавливаться коллективным договором, соглашением или правилами внутреннего трудового распорядка организации (ст. 101 ТК «Ненормированный рабочий день»).

Если бы работодатель грамотно оформил трудовые взаимоотношения с работником, причин для возбуждения гражданского дела по иску работника не возникло бы. При наличии имеющихся обстоятельств и документов по делу действия и выводы эксперта были бы следующими:

- работа сверх законодательно закрепленной продолжительности рабочего времени может быть признана сверхурочной работой;

- сверхурочная работа подлежит оплате или заменяется дополнительным временем отдыха в зависимости от условий, предусмотренных в коллективном или трудовом договоре;
- доплата за сверхурочную работу должна быть выплачена работнику организации.

В качестве рекомендаций по предупреждению аналогичных фактов нарушений трудового законодательства и предупреждению возможных обращений в судебные органы эксперт может предложить предусмотреть для отдельных категорий работников ненормированный рабочий день и включить соответствующие разделы или статьи в коллективный договор, правила внутреннего трудового распорядка или трудовой договор. Работник должен быть ознакомлен с этими документами, что подтверждается подписью работника.

Система организации бухучета исследуемого экономического субъекта считается эффективной при выполнении следующих требований:

- операции в бухучете правильно отражают временной промежуток их осуществления;
- операции в бухучете зафиксированы в достоверных суммах;
- операции отражены на счетах бухучета в соответствии с законодательством и положениями по ведению бухучета;
- операции отражены в доброкачественных документах, соответствующих унифицированным формам;
- ограничена возможность совершения злоупотреблений.

Причины правонарушений устанавливаются на исследовательской стадии судебно-бухгалтерской экспертизы при формулировке ответов на поставленные перед экспертизой вопросы.

Профилактические мероприятия для предупреждения причин возникновения правонарушений в хозяйственной деятельности эксперт-бухгалтер может изложить в отдельном разделе заключения судебно-бухгалтерской экспертизы или оформить их инициативной запиской и представляет вместе с заключением правоохранительным органам.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Каково содержание заключения судебно-бухгалтерской экспертизы?
2. В чем заключаются особенности оценки заключения эксперта-бухгалтера следователем, судом, лицом или органом, рассматривающим дело об административном правонарушении?
3. Назовите процессуальные требования в оценке качества заключения эксперта-бухгалтера.
4. Каковы условия назначения дополнительной и повторной судебно-бухгалтерской экспертизы?
5. Каковы особенности использования заключения эксперта в уголовном, гражданском и арбитражном процессе?
6. Определите роль судебно-бухгалтерской экспертизы в предупреждении правонарушений в хозяйственной деятельности организаций.

Глава 7

Ответственность за экономические и налоговые правонарушения

7.1. Права, обязанности и ответственность бухгалтера организации

За ведение дел организации отвечает ее руководитель. Это определено в ст. 2 Закона о бухучете. Он также несет ответственность за организацию бухучета и соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций (п. 1 ст. 6). В частности, руководитель организации отвечает за организацию хранения учетных документов, регистров бухучета и бухгалтерской отчетности (п. 3 ст. 17).

Руководители организаций и другие лица, ответственные за организацию и ведение бухучета, в случае уклонения от ведения бухучета в порядке, установленном законодательством и нормативными актами органов, осуществляющих регулирование бухучета, искажения бухгалтерской отчетности и несоблюдения сроков ее представления и публикации, привлекаются к административной или уголовной ответственности. Руководитель организации несет непосредственно ответственность за организацию учетного процесса и за выполнение хозяйственных операций.

За ведение бухучета отвечает главный бухгалтер организации. Он (или бухгалтер при отсутствии в штате должности главного бухгалтера) назначается на должность и освобождается от должности руководителем организации. Правовой статус должности главного бухгалтера определяется нормативными актами и должностными инструкциями, разработанными и утвержденными руководителем организации. Права, обязанности и ответственность главного бухгалтера определены Законом о бухучете и Положением о главных бухгалтерах.

Главный бухгалтер подчиняется непосредственно руководителю организации и несет ответственность за формирование учетной политики, ведение бухучета, своевременное представление полной и достоверной бухгалтерской отчетности. Кроме того, главный бухгалтер обеспечивает соответствие осуществляемых хозяйственных операций законодательству, контроль над движением имущества и выполнением обязательств (ст. 7 Закона о бухучете).

Таким образом, ответственность за ведение бухучета не освобождает главного бухгалтера от ответственности за соблюдение законодательства при выполнении хозяйственных операций и выполнение контрольных функций.

Фактически главный бухгалтер по кругу обязанностей и видам ответственности является по финансовым вопросам вторым после руководителя лицом в организации.

На время отсутствия главного бухгалтера (командировка, отпуск, болезнь и т.п.) его права и обязанности переходят к его заместителю. Следовательно, в это время он будет нести ответственность за выполнение должностных обязанностей главного бухгалтера.

Главный бухгалтер, осуществляя организацию бухучета на основе установленных правил его ведения, обязан обеспечить:

- широкое использование современных средств автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухучета;
- полный учет поступающих денежных средств, товарно-материальных ценностей и основных средств, а также своевременное отражение в бухучете операций, связанных с их движением;
- достоверный учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов, продажи продукции, выполнения строительно-монтажных и других работ, составления экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции, работ и услуг;
- точный учет результатов хозяйственно-финансовой деятельности организации в соответствии с установленными правилами;
- правильное начисление и своевременное перечисление платежей в бюджет, внебюджетные фонды; погашение в установленные сроки задолженности банкам по кредитам; отчисление средств в фонды и резервы;
- участие в работе юридических служб по оформлению материалов по недостаткам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей и контроль над передачей в надлежащих случаях этих материалов в судебные и следственные органы, а при отсутствии юридических служб — непосредственное осуществление этих функций;
- проверку организации бухучета и отчетности в производственных (структурных) единицах, а также в обособленных хозяйствах, своевременный инструктаж работников по вопросам бухучета, контроля, отчетности и экономического анализа;
- составление достоверной бухгалтерской отчетности на основе первичных документов и бухгалтерских записей, представление ее в установленные сроки соответствующим органам;
- осуществление (совместно с другими подразделениями и службами) экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухучета и отчетности в целях выявления внутренних резервов, предупреждения потерь и непроизводительных расходов;

- необходимую помощь внутренним ревизионным и аудиторским службам в использовании учетных данных для работы по выявлению и мобилизации внутренних резервов организации;
- активное участие работников бухучета в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение законодательства;
- своевременное проведение совместно с другими подразделениями и службами в производственных (структурных) единицах организации, а также в обособленных подразделениях проверок и документальных ревизий и подготовку предложений по улучшению их работы;
- сохранность бухгалтерских документов, оформление и передачу их в установленном порядке в архив.

Главный бухгалтер совместно с руководителем соответствующих подразделений и служб обязан тщательно контролировать:

- соблюдение установленных правил оформления приемки и отпуска товарно-материальных ценностей;
- правильность расходования фонда заработной платы, установления должностных окладов, строгое соблюдение штатной, финансовой и кассовой дисциплины;
- соблюдение установленных правил проведения инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, основных средств, расчетов и платежных обязательств;
- взыскание в установленные сроки дебиторской и погашение кредиторской задолженности, соблюдение платежной дисциплины;
- законность списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь.

Главный бухгалтер обязан активно участвовать в подготовке мероприятий, предупреждающих образование недостач и незаконное расходование денежных средств и товарно-материальных ценностей, нарушения финансового и хозяйственного законодательства. При обнаружении незаконных действий должностных лиц (приписки, использование средств не по назначению и другие нарушения и злоупотребления) главный бухгалтер докладывает об этом руководителю организации для принятия мер.

Главный бухгалтер имеет право:

- устанавливать служебные обязанности для работников бухгалтерии с тем, чтобы каждый работник знал круг своих обязанностей и нес ответственность за их выполнение. Работники других подразделений и служб, занятые бухучетом, по вопросам организации и ведения учета и отчетности также подчиняются главному бухгалтеру;
- участвовать в согласовании вопросов о назначении, увольнении и перемещении материально ответственных лиц (кассиров, заведующих складами и др.);

- принимать участие в рассмотрении и обсуждении договоров и соглашений, заключаемых организацией, а также приказов и распоряжений об установлении работникам должностных окладов, надбавок к заработной плате и о премировании и визировать эти документы;
- требовать от руководителей бригад, участков, цехов, отделов и других подразделений и служб, а в необходимых случаях — и от руководителя организации принятия мер к повышению эффективности деятельности организации, усилению сохранности имущества, обеспечению правильной организации бухучета и контроля, в частности: пересмотра завышенных и устаревших норм расхода сырья, материалов, затрат труда и других норм; улучшения складского и весоизмерительного хозяйства, надлежащей организации приемки и хранения сырья, материалов и других ценностей, повышения обоснованности отпуска этих ценностей для нужд производства, обслуживания и управления; проведения мероприятий по улучшению контроля над правильностью применения норм и нормативов, организации правильного первичного учета выработки продукции и движения деталей и полуфабрикатов, организации количественного (натурального) учета использования сырья и материалов в цехах, на производственных участках и т.п.;
- проверять в структурных подразделениях и службах организации соблюдение установленного порядка приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- подготавливать предложения о снижении размеров премий или лишения премий руководителей цехов, участков, бригад, отделов и других подразделений и служб, а также прорабов и мастеров, не обеспечивающих выполнения установленных правил оформления первичной документации, ведения первичного учета и других требований по организации учета и контроля.
Главный бухгалтер несет ответственность в следующих случаях:
- за неправильное ведение бухучета, следствием чего явились запущенность в бухучете и искажения в бухгалтерской отчетности;
- за принятие к исполнению и оформлению документов по операциям, которые противоречат установленному порядку приемки, оприходования, хранения и расходования денежных средств, товарно-материальных и других ценностей;
- за несвоевременную и неправильную сверку операций по расчетному и другим счетам в банках, расчетов с дебиторами и кредиторами;
- за нарушение порядка списания с бухгалтерских балансов недостач, дебиторской задолженности и других потерь;

- за составление недостоверной бухгалтерской отчетности по вине бухгалтерии;
- за нарушение сроков представления бухгалтерской и налоговой отчетности соответствующим органам, и др.

Главный бухгалтер не должен принимать к исполнению и оформлению документы по операциям, противоречащим законодательству и нарушающим договорную и финансовую дисциплину. О таких документах ему следует письменно сообщить руководителю организации. При получении от руководителя организации письменного распоряжения о принятии этих документов к учету главный бухгалтер исполняет его. Всю полноту ответственности за незаконность совершенных операций несет руководитель организации (п. 4 ст. 7 Закона о бухучете).

Без подписи главного бухгалтера денежные и расчетные документы, финансовые и кредитные обязательства считаются недействительными и не должны приниматься к исполнению (п. 3 ст. 7 Закона о бухучете).

Другие работники бухгалтерии обязаны соблюдать свои функциональные обязанности в соответствии с должностными инструкциями. Как правило, каждый бухгалтер отвечает за ведение своего участка бухучета. На бухгалтера организации возлагаются следующие должностные обязанности:

- выполнение работ по различным участкам бухучета (учет основных средств, товарно-материальных ценностей, затрат на производство, реализации продукции, продажи товаров выполнения работ, оказания услуг, результатов хозяйственно-финансовой деятельности; расчеты с поставщиками и заказчиками, за предоставленные услуги и т. п.);
- участие в разработке и осуществлении мероприятий, направленных на соблюдение финансовой дисциплины и рационального использования ресурсов;
- осуществление приемки и контроля первичной документации по соответствующим участкам бухучета и подготовка их к счетной обработке;
- отражение в бухучете хозяйственных операций;
- составление отчетных калькуляций себестоимости продукции (работ, услуг), выявление источников образования потерь и непроизводительных расходов, подготовка предложения по их предупреждению;
- производство начислений и перечислений платежей в бюджет и внебюджетные фонды, заработной платы работников;
- участие в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации по данным бухучета и отчетности в целях выявления внутренних резервов, осуществления

режима экономии и мероприятий по совершенствованию документооборота, в разработке и внедрении прогрессивных форм и методов бухучета на основе применения вычислительной техники, а также в проведении инвентаризаций денежных средств, товарно-материальных ценностей, расчетов и платежных обязательств;

- подготовка данных по соответствующим участкам бухучета для составления отчетности, контроль над сохранностью бухгалтерских документов, оформление их в соответствии с установленным порядком для передачи в архив.

Бухгалтер должен знать:

- нормативные и внутренние документы организации, касающиеся организации бухучета и составления отчетности;
- формы и методы бухучета в организации;
- план и корреспонденцию счетов;
- организацию документооборота по участкам бухучета;
- порядок документального оформления и отражения в системе бухучета хозяйственных средств и их движения;
- методы экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности организации;
- правила эксплуатации вычислительной техники;
- основы экономики, организации труда и управления;
- законодательство о труде и охране труда;
- правила внутреннего трудового распорядка; правила и нормы охраны труда, техники безопасности, производственной санитарии и противопожарной защиты.

На малых предприятиях главному бухгалтеру обычно поручаются и обязанности кассира. Такие поручения должны быть обязательно оформлены приказом руководителя организации.

Основные должностные обязанности кассира:

- осуществление операций по приему, учету, выдаче и хранению денежных средств и ценных бумаг с обязательным соблюдением правил, обеспечивающих их сохранность;
- оформление документов и получение в/соответствии с установленным порядком денежных средств и ценных бумаг в организациях банка для выплаты заработной платы, премий, оплаты командировочных и других расходов; у
- ведение на основе приходных и расходных документов кассовой книги;
- сверка фактического наличия денежных сумм и ценных бумаг с книжным остатком;
- составление кассовой отчетности.

Кассир должен знать:

- нормативные документы, касающиеся ведения кассовых операций;
- формы кассовых и банковских документов;

- правила приема, выдачи, учета и хранения денежных средств и ценных бумаг;
- порядок оформления приходных и расходных документов;
- лимиты остатков кассовой наличности, установленной для организации, правила обеспечения их сохранности;
- порядок ведения кассовой книги, составления кассовой отчетности.

Конкретные виды и меры ответственности должностных лиц организации за финансовые нарушения устанавливаются в соответствии с уголовным и административным законодательством.

7.2. Уголовная ответственность за экономические и налоговые правонарушения

Уголовная ответственность определяется УК. Уголовная ответственность наступает в результате совершения преступлений, которые имеют различную степень значимости. В соответствии с УК преступлением являются действия (или бездействия), представляющие общественную опасность. Причем в том случае если преступление является малозначимым, не представляющим общественной опасности, то совершенные противоправные действия могут не рассматриваться в рамках норм уголовного права (ст. 14).

В зависимости от характера и степени общественной опасности действия, предусмотренные УК, подразделяются на преступления небольшой тяжести, средней тяжести, тяжкие и особо тяжкие (ст. 15).

Уголовная ответственность наступает в том случае, если лицо признается виновным в преступлении. При этом виновное лицо может совершить преступление умышленно или по неосторожности (ст. 24 УК «Форма вины»). Умышленное преступление совершается с прямым или косвенным умыслом (ст. 25). Преступлением, совершенным по неосторожности, является преступление, совершенное по легкомыслию или небрежности (ст. 26).

За уголовное преступление предусмотрены следующие наказания (ст. 44 УК): штраф, лишение права занимать определенные должности или заниматься определенной деятельностью, ограничение свободы, лишение свободы на определенный срок и др.

К уголовной ответственности привлекаются только физические лица. Должностные лица (в том числе руководитель и главный бухгалтер) могут понести уголовную ответственность за различные виды правонарушений, которые допускаются в сфере экономики и налогообложения. Виды наказаний за допущенные противоправные действия зависят от степени тяжести преступления и определяются на основании соответствующей статьи УК.

Уголовная ответственность может наступить за следующие преступления:

- нарушение правил охраны труда (ст. 143 УК);
- невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат (ст. 145¹);
- кража, мошенничество, присвоение или растрата (ст. 158—160);
- незаконное предпринимательство лжепредпринимательство, (ст. 171, 173);
- легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем (ст. 174);
- легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления (ст. 174¹);
- незаконное получение кредита, злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (ст. 176, 177);
- злоупотребление при эмиссии ценных бумаг, злостное уклонение от предоставления инвестору или контролирующему органу информации, определенной законодательством о ценных бумагах, изготовление или сбыт поддельных денег или ценных бумаг, изготовление или сбыт поддельных кредитных либо расчетных карт и иных платежных документов (ст. 185—187);
- контрабанда (ст. 188);
- уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194);
- неправомерные действия при банкротстве, преднамеренное банкротство, фиктивное банкротство (ст. 195—197);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198);
- уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с организации (ст. 199);
- неисполнение обязанностей налогового агента, сокрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199¹, 199²);
- злоупотребление полномочиями (ст. 201).

Нарушением правил охраны труда (ст. ЦЗ УК) признается нарушение правил техники безопасности или иных правил охраны труда, совершенное лицом, на котором лежали обязанности по соблюдению этих правил, если это повлекло по неосторожности причинение тяжкого вреда здоровью человека.

Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат (ст. 145¹ УК) — это невыплата свыше двух месяцев заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных установленных законом выплат, совершенная руководителем организации независимо от формы собственности из корыстной или иной личной заинтересованности.

В УК под хищением понимаются совершенные с корыстной целью противоправные безвозмездное изъятие и (или) обращение чу-

жого имущества в пользу виновного или других лиц, причинившие ущерб собственнику или иному владельцу этого имущества. Крупным размером признается стоимость имущества, превышающая 250 тыс. руб., а особо крупным — 1 млн руб. (ст. 158 УК «Кража»).

Мошенничество (ст. 159 УК) — хищение чужого имущества или приобретение права на чужое имущество путем обмана или злоупотребления доверием, присвоение или растрата (ст. 160) — хищение чужого имущества, вверенного виновному лицу.

Незаконным предпринимательством (ст. 171 УК) признается осуществление предпринимательской деятельности без регистрации или с нарушением правил регистрации. Это может быть, например, представление в орган, осуществляющий государственную регистрацию, документов, содержащих заведомо ложные сведения, или осуществление предпринимательской деятельности без лицензии, когда она обязательна, или нарушение лицензионных требований и условий. Эти противоправные действия рассматриваются в уголовном законодательстве, если причинили крупный ущерб гражданам, организациям или государству либо связаны с извлечением дохода в крупном размере. Крупным признается доход, сумма которого превышает 200 МРОТ, особо крупным — 500 МРОТ.

Лжепредпринимательство (ст. 173 УК) — создание коммерческой организации без намерения осуществлять предпринимательскую деятельность. Цель лжепредпринимательства заключается в получении кредитов, освобождении от налогов, извлечении иной имущественной выгоды или прикрытии запрещенной деятельности, причинившей крупный ущерб гражданам, организациям или государству.

Легализацией (отмыванием) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем (ст. 174 УК), считается совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, заведомо приобретенными другими лицами преступным путем, в целях придания правомерного вида владению, пользованию и распоряжению этими денежными средствами или иным имуществом. В рамках уголовного права рассматриваются финансовые операции и сделки на сумму, превышающую 1 млн руб.

Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных лицом в результате совершения им преступления (ст. 174¹ УК), — совершение финансовых операций и других сделок с денежными средствами или иным имуществом, приобретенными лицом в результате совершения им преступления либо использование этих средств или иного имущества для осуществления предпринимательской или иной экономической деятельности.

Незаконным получением кредита (ст. 176 УК) является получение индивидуальным предпринимателем или руководителем орга-

низации кредита либо льготных условий кредитования путем представления банку или иному кредитору заведомо ложных сведений о хозяйственном положении (финансовом состоянии) организации, если эти действия причинили крупный ущерб.

Злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности (ст. 177 УК) — это злостное уклонение руководителя организации от погашения кредиторской задолженности в крупном размере или от оплаты ценных бумаг после вступления в законную силу соответствующего судебного акта.

Контрабанда (ст. 188 УК) — незаконное перемещение в крупном размере через таможенную границу России товаров или иных предметов. Незаконное перемещение включает сокрытие от таможенного контроля, обманное использование документов или средств таможенной идентификации, недекларирование или недостоверное декларирование.

Уклонение от уплаты таможенных платежей, взимаемых с организации или физического лица (ст. 194 УК), признается преступлением, если совершено в крупном размере. Крупным считается размер, если сумма неуплаченных таможенных платежей превышает 500 тыс. руб., а особо крупным — 1500 тыс. руб.

К неправомерным действиям при банкротстве (ст. 195 УК) относятся следующие действия: сокрытие имущества или имущественных обязательств, сведений об имуществе, о его размере, месте нахождения либо иной информации об имуществе, передача имущества в иное владение, отчуждение или уничтожение имущества, сокрытие, уничтожение, фальсификация бухгалтерских и иных учетных документов, отражающих экономическую деятельность. Ответственность несет руководитель или собственник организации-должника либо индивидуальный предприниматель при банкротстве или в предвидении банкротства. Уголовная ответственность наступает, если своими действиями эти лица причинили крупный ущерб.

Преднамеренное банкротство (ст. 196 УК) — умышленное создание или увеличение неплатежеспособности, совершенное руководителем или собственником коммерческой организации в личных интересах или интересах иных лиц, причинившее крупный ущерб.

Фиктивным банкротством (ст. 197 УК) является заведомо ложное объявление руководителем или собственником коммерческой организации о своей несостоятельности в целях введения в заблуждение кредиторов для получения отсрочки или рассрочки причитающихся кредиторам платежей или скидки с долгов, а также для неуплаты долгов, если эти действия причинили крупный ущерб.

Уклонение от уплаты налогов и (или) сборов с физического лица (ст. 198 УК) может быть совершено путем непредставления налоговой декларации или иных документов или путем включения в налоговую декларацию или документы заведомо ложных сведений, совершенное в крупном размере.

Неисполнение обязанностей налогового агента (ст. 199¹ УК) — неисполнение в личных интересах обязанностей налогового агента по исчислению, удержанию или перечислению налогов, подлежащих удержанию у налогоплательщика и перечислению в соответствующий бюджет (внебюджетный фонд), совершенное в крупном размере.

Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов и (или) сборов (ст. 199² УК), — это соккрытие в крупном размере денежных средств, имущества, за счет которых должно быть произведено взыскание недоимки по налогам и (или) сборам. Ответственность несут собственник, руководитель организации, иное лицо, выполняющее управленческие функции в этой организации, или индивидуальный предприниматель.

Злоупотреблением полномочиями (ст. 201 УК) признается использование лицом, выполняющим управленческие функции в коммерческой или иной организации, своих полномочий вопреки законным интересам этой организации. Цель преступления — извлечение выгод и преимуществ для себя, других лиц, нанесение вреда другим лицам. Уголовная ответственность наступает, если эти действия нанесли существенный вред правам и законным интересам граждан или организаций, обществу или государству. Управленческие функции выполняет лицо, наделенное полномочиями выполнять организационно-распорядительные или административно-хозяйственные обязанности в организации.

Крупным размером признается сумма налогов и (или) сборов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 100 тыс. руб., при условии, что Доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 300 тыс. руб. Особо крупный размер — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов и (или) сборов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов и (или) сборов, либо превышающая 1500 тыс. руб.

Уголовная ответственность предусмотрена также для юридических лиц, уклоняющихся от уплаты налогов (ст. 199 УК). При этом крупным размером признается сумма налогов, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 500 тыс. руб.,

при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 10% подлежащих уплате сумм налогов, либо превышающая 1500 тыс. руб., особо крупным — сумма, составляющая за период в пределах трех финансовых лет подряд более 2500 тыс. руб., при условии, что доля неуплаченных налогов превышает 20% подлежащих уплате сумм налогов либо превышающая 7500 тыс. руб.

7.3. Административная ответственность за экономические и налоговые правонарушения

За отдельные виды правонарушений должностные лица могут привлекаться к административной ответственности. Определяющим фактором здесь является степень вины. Должностные лица привлекаются к административной ответственности в соответствии с КоАП.

Административная ответственность устанавливается в результате совершения административного правонарушения. Им признается противоправное виновное действие (бездействие) физического или юридического лица (ст. 2.1 КоАП «Административное правонарушение»). Это означает, что административную ответственность могут понести организация и должностные лица этой организации.

Юридическое лицо признается виновным в совершении административного правонарушения, если будет установлено, что у него имелась возможность для соблюдения правил и норм, за нарушение которых предусмотрена административная ответственность, но этим лицом не были приняты все зависящие от него меры по их соблюдению. Назначение административного наказания юридическому лицу не освобождает от административной ответственности за правонарушение виновное должностное лицо. Привлечение к административной или уголовной ответственности должностного лица также не освобождает от административной ответственности за это правонарушение юридическое лицо.

Должностное лицо подлежит административной ответственности в случае совершения им административного правонарушения, если оно не исполнило либо ненадлежаще исполнило свои служебные обязанности (ст. 2.4 КоАП «Административная ответственность должностных лиц»). К должностным лицам относятся руководители и другие работники организаций, индивидуальные предприниматели, которые выполняют организационно-распорядительные или административно-хозяйственные функции.

За совершение административных правонарушений могут устанавливаться и применяться следующие административные наказания: предупреждение, административный штраф, лишение

специального права, предоставленного физическому лицу, административный арест и др. (ст. 3.2 КоАП «Виды административных наказаний»). Вид административного наказания зависит от правонарушения. Наказание может сопровождаться конфискацией имущества.

В соответствии с КоАП к административным правонарушениям относятся:

- нарушение законодательства о труде и об охране труда (ст. 5.27 «Нарушение законодательства о труде и об охране труда»);
- мелкое хищение чужого имущества путем кражи, мошенничества, присвоения или растраты при отсутствии признаков уголовных преступлений (ст. 7.27 «Мелкое хищение»). При этом хищение чужого имущества признается мелким, если стоимость похищенного имущества не превышает 1 МРОТ;
- осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации в качестве индивидуального предпринимателя или юридического лица (ст. 14.1 «Осуществление предпринимательской деятельности без государственной регистрации или без специального разрешения (лицензии)»);
- продажа товаров, выполнение работ либо оказание населению услуг, не соответствующих требованиям стандартов, техническим условиям или образцам по качеству, комплектности или упаковке (ст. 14.4 «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание населению услуг ненадлежащего качества или с нарушением санитарных правил»);
- продажа товаров (работ, услуг) при отсутствии установленной информации об изготовителе или о продавце либо без применения контрольно-кассовых машин (ст. 14.5 «Продажа товаров, выполнение работ либо оказание услуг при отсутствии установленной информации либо без применения контрольно-кассовых машин»);
- завышение или занижение регулируемых государством цен (тарифов, расценок, ставок) на продукцию (товары, услуги), предельных цен, установленных надбавок, наценок к ценам, или иное нарушение установленного порядка ценообразования (ст. 14.6 «Нарушение порядка ценообразования»);
- обмеривание, обвешивание, обсчет, введение в заблуждение относительно потребительских свойств, качества товара (работы, услуги) или иной обман потребителей (ст. 14.7 «Обман потребителей»);
- получение кредита либо льготных условий кредитования путем представления банку или иному кредитору заведомо ложных

сведений о своем хозяйственном положении либо финансовом состоянии (ст. 14.11 «Незаконное получение кредита»);

- фиктивное банкротство, т.е. заведомо ложное объявление руководителем о несостоятельности организации или индивидуальным предпринимателем о своей несостоятельности, в том числе обращение этих лиц в арбитражный суд с заявлением о признании должника банкротом при наличии у него возможности удовлетворить требования кредиторов в полном объеме (ст. 14.12 «Фиктивное или преднамеренное банкротство»);
- сокрытие имущества или имущественных обязательств, сведений об имуществе, о его размере, месте нахождения и иной информации об имуществе, передача имущества в иное владение, отчуждение или уничтожение имущества, а также сокрытие, уничтожение, фальсификация бухгалтерских и иных учетных документов, если эти действия совершены при банкротстве или в предвидении банкротства (ст. 14.13 «Неправомерные действия при банкротстве»);
- ненадлежащее управление организацией, т.е. использование полномочий по управлению организацией вопреки ее законным интересам и (или) законным интересам ее кредитора, повлекшее уменьшение собственного капитала организации и (или) возникновение убытков (ст. 14.21 «Ненадлежащее управление юридическим лицом»);
- заключение лицом, выполняющим управленческие функции в организации, сделок или совершение им иных действий, выходящих за пределы его полномочий (ст. 14.22 «Совершение сделок и иных действий, выходящих за пределы установленных полномочий»);
- нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций, т.е. осуществление расчетов наличными деньгами с другими организациями сверх установленных размеров, неоприходование (неполное оприходование) в кассу денежной наличности, несоблюдение порядка хранения свободных денежных средств, накопление в кассе наличных денег сверх установленных лимитов (ст. 15.1 «Нарушение порядка работы с денежной наличностью и порядка ведения кассовых операций»);
- нарушение установленного срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе или органе государственного внебюджетного фонда (ст. 15.3 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»);
- нарушение установленного срока представления в налоговый орган или орган государственного внебюджетного фонда информации об открытии или о закрытии счета в банке или иной

кредитной организации (ст. 15.4 «Нарушение срока представления сведений об открытии и о закрытии счета в банке или иной кредитной организации»);

- нарушение установленных законодательством о налогах и сборах сроков представления налоговой декларации в налоговый орган по месту учета (ст. 15.5 «Нарушение сроков представления налоговой декларации»);
- непредставление в установленный срок либо отказ от представления в налоговые, таможенные органы и органы государственного внебюджетного фонда документов и иных сведений, необходимых для осуществления налогового контроля, представление таких сведений в неполном объеме или в искаженном виде (ст. 15.6 «Непредставление сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»);
- грубое нарушение правил ведения бухучета и представления бухгалтерской отчетности, порядка и сроков хранения учетных документов (ст. 15.11 «Грубое нарушение правил ведения бухгалтерского учета и представления бухгалтерской отчетности»);
- нарушение эмитентом порядка (процедуры) эмиссии ценных бумаг (ст. 15.17 «Недобросовестная эмиссия ценных бумаг»);
- совершение профессиональными участниками рынка ценных бумаг сделок с ценными бумагами, отчет об итогах выпуска которых не зарегистрирован (ст. 15.18 «Незаконные сделки с ценными бумагами»);
- непредставление эмитентом или профессиональным участником рынка ценных бумаг инвестору по его требованию информации и представление недостоверной информации (ст. 15.19 «Нарушение требований законодательства, касающихся представления и раскрытия информации на рынке ценных бумаг»);
- незаконный отказ или уклонение от внесения записей в систему ведения реестра владельцев ценных бумаг, внесение в реестр владельцев ценных бумаг недостоверных сведений по вине держателя реестра, нарушение сроков выдачи выписки из системы ведения реестра владельцев ценных бумаг, невыполнение или ненадлежащее выполнение держателем реестра иных законных требований владельца ценных бумаг или лица, действующего от его имени, а также номинального держателя ценных бумаг (ст. 15.22 «Нарушение правил ведения реестра владельцев ценных бумаг»);
- перемещение товаров и транспортных средств через таможенную границу России помимо таможенного контроля, сокрытие товаров от таможенных органов, представление таможенному органу поддельных документов и документов, полученных незаконным путем, содержащих недостоверные сведения, относя-

шихся к другим товарам и транспортным средствам, или иных недействительных документов, использование поддельного средства идентификации или подлинного средства идентификации, относящихся к другим товарам и транспортным средствам (ст. 16.1 «Незаконное перемещение товаров и (или) транспортных средств через таможенную границу Российской Федерации»),

Под грубым нарушением правил ведения бухучета и представления бухгалтерской отчетности понимается искажение сумм начисленных налогов и сборов не менее чем на 10% или искажение любой статьи (строки) формы бухгалтерской отчетности не менее чем на 10%.

7.4. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение

Должностные лица могут быть привлечены к ответственности за налоговые правонарушения. Нарушения в области налогового законодательства являются распространенными видами правонарушений в экономической сфере. Часто для установления признаков состава этих правонарушений назначается судебно-бухгалтерская экспертиза.

За нарушения налогового законодательства к уголовной или административной ответственности привлекаются руководитель и главный бухгалтер организации. Ответственность может понести сама организация как юридическое лицо (в том числе в соответствии с нормами административного права).

Понятие налогового правонарушения приводится в ст. 106 НК «Понятие налогового правонарушения». Налоговым правонарушением является нарушение законодательства о налогах и сборах. Налоговые нарушения могут совершить налогоплательщик, налоговый агент и иные лица.

Согласно НК различают следующие виды налоговых правонарушений:

- нарушение налогоплательщиком срока подачи заявления о постановке на учет в налоговом органе (ст. 116 «Нарушение срока постановки на учет в налоговом органе»);
- ведение деятельности организацией или индивидуальным предпринимателем без постановки на учет в налоговом органе (ст. 117 «Уклонение от постановки на учет в налоговом органе»);
- нарушение налогоплательщиком срока представления в налоговый орган информации об открытии или закрытии им счета в каком-либо банке (ст. 118 «Нарушение срока представления сведений об открытии и закрытии счета в банке»);

- непредставление налогоплательщиком в установленный срок налоговой декларации в налоговый орган по месту учета (ст. 119 «Непредставление налоговой декларации»);
- грубое нарушение организацией правил учета доходов и (или) расходов и (или) объектов налогообложения, если эти деяния совершены в течение одного налогового периода (ст. 120 «Грубое нарушение правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения»);
- неуплата или неполная уплата сумм налога в результате занижения налоговой базы, иного неправильного исчисления налога или других неправомерных действий (бездействия) (ст. 122 «Неуплата или неполная уплата сумм налога»);
- неправомерное неперечисление (неполное перечисление) сумм налога, подлежащего удержанию и перечислению налоговым агентом (ст. 123 «Невыполнение налоговым агентом обязанности по удержанию и (или) перечислению налогов»);
- непредставление в установленный срок налогоплательщиком (налоговым агентом) в налоговые органы документов и (или) иных сведений (ст. 126 «Непредставление налоговому органу сведений, необходимых для осуществления налогового контроля»).

Под грубым нарушением правил учета доходов и расходов и объектов налогообложения понимается отсутствие первичных документов, или отсутствие счетов-фактур, или регистров бухучета, систематическое (два раза и более в течение календарного года) несвоевременное или неправильное отражение на счетах бухучета и в отчетности хозяйственных операций, денежных средств, материальных ценностей, нематериальных активов и финансовых вложений налогоплательщика.

За совершение налогового правонарушения к организации применяется налоговая санкция, которая является мерой ответственности. Налоговые санкции (ст. 114 НК) устанавливаются и применяются в виде денежных взысканий (штрафов).

Привлечение налогоплательщика (налогового агента) к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает его от обязанности уплатить причитающиеся суммы налога и пени (ст. 108 НК «Общие условия привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения»). Привлечение организации к ответственности за совершение налогового правонарушения не освобождает ее должностных лиц (руководителя и главного бухгалтера) при наличии соответствующих оснований от административной и уголовной ответственности.

Организация и физическое лицо не могут быть привлечены к ответственности за совершение налогового правонарушения при наличии хотя бы одного из следующих обстоятельств (ст. 109 НК «Обстоятельства, исключающие привлечение лица к ответственности за совершение налогового правонарушения»):

- отсутствие события налогового правонарушения;
- отсутствие вины лица в совершении налогового правонарушения;
- истечение сроков давности привлечения к ответственности за совершение налогового правонарушения.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Какую ответственность несет руководитель организации в соответствии с законодательством в области бухучета?
2. Назовите права и обязанности главного бухгалтера организации.
3. Назовите обязанности кассира организации в соответствии с законодательством.
4. Что такое уголовное правонарушение?
5. Приведите виды уголовных правонарушений в сфере экономики и налогообложения.
6. Кто несет ответственность за уголовные экономические преступления?
7. За какие виды экономических и налоговых нарушений предусмотрена административная ответственность?
8. Чем уголовная ответственностью отличается от административной?
9. Приведите понятие и виды налогового правонарушения.
10. Какая ответственность предусмотрена за налоговые правонарушения?

Раздел II

Методика судебно-бухгалтерской экспертизы

Глава 8

Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке

8.1. Стандарт экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)

Операции с денежными средствами занимают основной раздел организации бухучета экономического субъекта. Они связаны не только со спецификой кассовой и банковской деятельности организации, но и с решением других вопросов финансово-хозяйственного характера, например:

- оплата поступающих товаров, материалов, основных средств, нематериальных и финансовых активов;
- оплата расходов организации по статьям учетной номенклатуры;
- оплата оказанных услуг сторонними организациями;
- продажа материально-производственных запасов, основных средств, нематериальных и финансовых активов, работ, услуг;
- расчеты с бюджетом и внебюджетными фондами;
- кредитно-денежные операции организации;
- расчеты с персоналом, подотчетными лицами, акционерами.

В практике уголовного, гражданского или арбитражного судопроизводства любая экспертиза исследует операции с денежными средствами в кассе и на счетах в банке с точки зрения достоверности организации их учета и документального подтверждения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза операций с денежными средствами производится обособленно от проверки других хозяйственных операций экономического субъекта в следующих случаях:

- когда на разрешение экспертизы поставлены вопросы, связанные с недостачей денежных средств или их хищением в особо крупных размерах;
- когда имеют место нарушения нормативных документов в области организации бухучета операций с денежными средствами, послужившие причиной нанесения материального ущерба экономическому субъекту;
- когда выявляются факты присвоения денежных средств отдельными работниками организации, имеющими доступ к наличным денежным средствам (руководителем, кассиром или бухгалтером).

Судебно-бухгалтерская экспертиза решает следующие задачи:

- установление суммы причиненного организации ущерба;
- выявление ответственных лиц за допущенное правонарушение;
- определение целевого назначения поступивших денежных средств и их расхода;
- выявление и определение причин, обусловивших возникшее правонарушение, и разработка профилактических мероприятий.

В соответствии с заданиями экспертного исследования операций с денежными средствами эксперт-бухгалтер определяет объекты, источники информации, методические приемы исследования, обобщения и реализации результатов экспертизы, экспертные процедуры, которые формируют методику экспертного исследования, представленную в форме стандарта проведения судебно-бухгалтерской экспертизы операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке являются:

- сохранность денежных средств, документов и ценных бумаг;
- кассовые и банковские операции;
- первичная документация, подтверждающая факт совершения операции;
- записи в регистрах синтетического и аналитического учета, главной книге, бухгалтерской отчетности;
- недостача денежных средств и причиненный ущерб, выявленные в результате внутренней проверки деятельности организации, аудиторской или ревизионной проверок;
- обоснованность ущерба и установление ответственных за него лиц.

Расследуя факт расходования денежных средств, следователь установил, что руководитель организации использовал денежные средства на оплату обучения в образовательных учреждениях посторонних лиц, не имеющих отношения к этой организации. В исследуемом периоде с расчетного счета было перечислено образовательным учреждениям 220 тыс. руб.

Эксперт-бухгалтер может определить следующие объекты исследования:

- операции с денежными средствами на счетах в банке;
- первичные документы по учету денежных средств (в частности, платежные поручения, выписки банка с расчетного счета, счета-фактуры);
- договоры с высшими образовательными учреждениями о подготовке специалистов;
- карточки аналитического учета по счету 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» в разрезе образовательных учреждений;
- размер причиненного организации ущерба в результате использования денежных средств на цели, не предусмотренные производственной деятельностью организации.

Исследование этих объектов позволяет эксперту-бухгалтеру дать заключение по поставленному вопросу об определении суммы средств, израсходованных (отвлеченных) на непроизводительные нужды организации.

Источниками информации экспертного исследования операций с денежными средствами являются:

- нормативные правовые документы, включающие перечень нормативных и правовых актов, инструкций, положений, регулирующих порядок проведения судебно-бухгалтерской экспертизы и методику исследования (например, Закон о применении контрольно-кассовой техники при осуществлении наличных денежных расчетов и (или) расчетов с использованием платежных карт, Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, План счетов бухучета, Порядок ведения кассовых операций, Положение безналичных расчетах, Перечень должностей и работ, замещаемых или выполняемых работниками, с которыми работодатель может заключить письменные договоры о полной индивидуальной или коллективной (бригадной) материальной ответственности, Типовые формы договоров о полной материальной ответственности, унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации);
- первичная документация — приходные и расходные кассовые ордера, отчет кассира, кассовая книга, акт инвентаризации наличных денежных средств, справка кассира-операциониста, препроводительная ведомость на сдачу выручки в банк, объявление на взнос наличными деньгами, чековая книжка, платежное поручение, платежное требование, инкассовое распоряжение, выписка банка с расчетного, валютного и прочих счетов в банке и др.;
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», 52 «Валютные счета», 55 «Специальные счета в банках», 57 «Переводы в пути» и др.;
- бухгалтерская отчетность — форма № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 4 «Отчет о движении денежных средств»;
- внеучетная информация — приказы, распоряжения руководителя организации, справки, заявления, договоры, акты ревизий и налоговых проверок, аудиторские заключения, заключения дополнительных экспертиз (криминалистических, графоведческих, автороведческих, материалы дела).

По содержанию и назначению источники информации (документальный материал) эксперт-бухгалтер разделяет на нормативно-справочную и фактографическую информацию (кассовые и банковские документы), которая используется для экспертного исследова-

ния каждого вопроса, предусмотренного заданием судебно-бухгалтерской экспертизы. Все участвующие в производстве экспертизы документы могут использоваться экспертом-бухгалтером в системе доказательств только после установления их доброкачественности и при анализе их достаточности.

Достаточность первичных учетных документов по отражению операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке, имеющих-ся в материалах дела для дачи экспертного заключения, анализируется по трем признакам: 1) осуществление самого факта операций с денежными средствами; 2) целевое назначение поступления денежных средств; 3) целевое назначение расхода денежных средств.

Перед экспертом-бухгалтером поставлен вопрос о подтверждении нецелевого использования денежных средств со стороны руководителя организации по причине приобретения бытовой техники (стиральной машины) для личных нужд.

Определяя достаточность документального материала, эксперту следует запросить и получить для проведения экспертизы отчеты кассира, выписки банка с расчетного счета и авансовые отчеты за исследуемый период, который определен правоохранительными органами. В процессе исследования осуществляется группировка информации, которая подтверждает факты совершения расходов наличными денежными средствами или в безналичном порядке.

Эксперт установил, что основным источником поступления денежных средств является выручка организации, которая может быть направлена на осуществление расходов, имеющих производственное назначение. Кроме того, согласно п. 4 ПБУ 10/99 Положения по бухучету «Расходы организации», утвержденного приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 33н, при классификации расходов, имеющих отношение к деятельности организации, необходимо учитывать характер, условия и направления деятельности организации. Проверяя выписки банка с расчетного счета, эксперт подтвердил совершение этих операции в безналичном порядке.

Установлено, что на основании счета-фактуры № 021/20 от 20 февраля 200__г. поставщик ООО «Альфа», покупатель ООО «Парма», приобретена стиральная машина «*INDEZIT*» на сумму 25 тыс. руб. Стиральная машина отнесена в состав инвентаря и хозяйственных принадлежностей (главная книга за февраль 200__г.). Далее стоимость стиральной машины отнесена на общепроизводственные расходы в феврале 200_ г. Выписка банка с расчетного счета от 18 февраля 200_ г. платежное поручение № 33 от 18 февраля 200_ г., плательщик ООО «Парма», получатель ООО «Альфа», об оплате по счету № 317/20 от 17 февраля 200_ г. подтверждает оплату стоимости стиральной машины в сумме 25 тыс. руб.

Таким образом, выписка банка с расчетного счета, платежное поручение об оплате стоимости стиральной машины, счет-фактура

документально подтверждают факт приобретения бытовой техники за счет денежных средств организации в безналичной форме. Кроме того, характер расходов подтверждает их нецелевое назначение. Поэтому доказательства, выявленные экспертом, могут быть признаны достаточными для подтверждения фактов правонарушений финансовой дисциплины руководителем организации. Сумма ущерба составляет 25 тыс. руб.

Достаточность сведений о фактах операций с денежными средствами устанавливается с использованием таких процедур, как определение полноты охвата приходно-расходных кассовых операций и операций на счетах в банке, а также наличие данных обо всех операционных днях исследуемого периода и обо всех операциях с денежными средствами.

Достаточность сведений о целевом назначении поступивших денежных средств анализируется по наличию первичных документов, подтверждающих поступление денежных средств на счет или в кассу организации, и по направлениям поступления денежных средств в результате осуществления основной деятельности в форме выручки от продажи или из дополнительных источников финансирования деятельности организации.

Достаточность сведений о целевом назначении расхода денежных средств оценивается по наличию первичных учетных документов, отражающих назначение платежа, а при отсутствии данных о целевом расходе денежных средств — наличие сведений о факте расхода денежных средств на проведение расчетов с партнерами, бюджетом, подотчетными лицами и осуществление других операций, связанных с производственной деятельностью организации.

В процессе экспертного исследования эксперт-бухгалтер использует основную группу методических приемов и процедур, предусмотренных стандартным подходом к проведению экспертизы операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке. Эксперт использует метод инспектирования для проверки документов и организации бухучета. Этому методу соответствуют следующие процедуры контроля: проверка целесообразности и правомерности операций с использованием нормативно-правовых процедур, проверка доброкачественности документов в соответствии с порядком документального оформления операций, проверка достоверности организации синтетического и аналитического учета в соответствии с действующим Планом счетов бухучета и положениями по бухучету.

Метод пересчета применяется при арифметической проверке сумм и расчетов. Пересчет осуществляется с двух позиций: 1) проверка достоверности сумм, отраженных в документах экономиче-

ского субъекта, и 2) арифметический контроль расчетов, произведенных бухгалтером организации.

Эксперт может запросить интересующую его информацию у третьих лиц через правоохранительные органы и получить подтверждение произведенных расчетов с поставщиками и покупателями, бюджетом, банком и иными лицами. Запрос и подтверждение информации оформляются в письменной форме.

Экономический метод используется при проверке движения денежных потоков, погашения задолженности перед бюджетом, внебюджетными фондами, поставщиками, покупателями, работниками, образования просроченной задолженности, форм расчетов, осуществляемых организацией, целевого использования денежных средств. Этот метод предусматривает применение аналитических процедур: построение динамических рядов, факторных моделей, расчет аналитических коэффициентов.

О недостаточной эффективности системы бухучета и внутреннего контроля могут свидетельствовать следующие факты нарушений финансовой дисциплины, установленные на начальном этапе проведения детальной проверки кассовых и банковских операций:

- отсутствие в организации постоянно действующей системы проведения внезапных ревизий (инвентаризаций) кассы и банковских операций;
- наличие признаков формального проведения ревизий кассы (например, одни и те же лица в ревизионной комиссии);
- отсутствие в организации приказа руководителя, устанавливающего периодичность проверок кассы и банковских операций;
- отсутствие в штате кассира, когда эти функции возложены на другого работника без письменного распоряжения руководителя организации;
- отсутствие договора о полной материальной ответственности с кассиром;
- предоставление права подписи приходных и расходных кассовых ордеров другим лицам помимо руководителя организации и главного бухгалтера, не отраженное распоряжением руководителя организации.

8.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке

Подходы эксперта-бухгалтера к исследованию операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке зависят от содержания поставленных перед экспертизой вопросов. В практике экспертного производства расчетно-аналитические методы используются при ана-

лизе показателей отчета о движении денежных средств по направлениям поступления и расходования денежных средств в разрезе текущей, инвестиционной и финансовой деятельности организации. В качестве источника информации используется форма бухгалтерской отчетности № 4 «Отчет о движении денежных средств».

Текущей считается деятельность организации, преследующая извлечение прибыли в качестве основной цели либо не имеющая извлечение прибыли в качестве такой цели в соответствии с предметом и целями деятельности, т.е. производством промышленной, сельскохозяйственной продукции, выполнением строительных работ, продажей товаров, оказанием услуг общественного питания, заготовкой сельскохозяйственной продукции, сдачей имущества в аренду и др.

Инвестиционной считается деятельность организации, связанная с приобретением земельных участков, зданий и иной недвижимости, оборудования, нематериальных активов и других внеоборотных активов, а также их продаж; с осуществлением собственного строительства, расходов на научно-исследовательские, опытно-конструкторские и технологические разработки; с осуществлением финансовых вложений (приобретение Ценных бумаг других организаций, в том числе долговых, вклады в уставные (складочные) капиталы других организаций, предоставление другим организациям займов и т.п.).

Финансовой считается деятельность организации, в результате которой изменяются величина и состав собственного капитала организации, заемных средств (поступления от выпуска акций, облигаций, предоставления другими организациями займов, погашение заемных средств и т.п.).

Эксперт-бухгалтер исчисляет и анализирует показатели чистых денежных средств от различных видов деятельности организации. Чистые денежные средства рассчитываются как разность между полученными и израсходованными денежными средствами. Если сумма поступивших в течение отчетного периода денежных средств превысит сумму израсходованных денежных средств, то организация получит чистое увеличение денежных средств. И наоборот, в результате превышения расхода денежных средств над их поступлением будет получено чистое уменьшение денежных средств. Эти показатели оцениваются в динамике.

Анализ денежных потоков по данным отчета о движении денежных средств может быть дополнен детальным анализом движения денежных средств на основании первичных документов. Таким образом устанавливается законность совершаемых операций, направления поступления и использования денежных

средств, целевой и производственный характер расходования денежных средств, а также суммы поступивших и израсходованных денежных средств.

Для анализа эксперт строит аналитические таблицы движения денежных средств отдельно по кассе, расчетному, валютному и прочим счетам в банке. Анализ движения денежных средств в кассе осуществляется на основании отчетов кассира, приходных и расходных кассовых ордеров. Анализ движения денежных средств на счетах в банке производится по выпискам банка с прилагаемыми к ним документами (платежными поручениями, требованиями, ордерами и др.). Для анализа могут привлекаться лицевые счета организации, имеющиеся в банке. Эти документы проверяются экспертом в случае, если имеются подозрения относительно доброкачественности банковских документов. Правоохранительные органы на основании запроса эксперта осуществляют изъятие банковских документов.

Анализ движения денежных средств и группировка информации в аналитических таблицах осуществляется в строгой хронологической последовательности, что позволит подтвердить достаточность и полноту документального материала. Пропуск даты или порядкового номера документа подтвердит отсутствие необходимого документа.

По данным аналитических таблиц о движении денежных средств определяются полностью обороты по поступлению или перечислению (расходованию) денежных средств в целом за каждый день исследуемого периода. Итоговые величины за весь исследуемый период по приходу и расходу денежных средств сверяются с другими аналитическими таблицами, в которых отражены все операции, проведенные на основании каждого платежного документа.

Таблицы, отражающие движение денежных средств, необходимы для проверки обоснованности выводов со стороны как самих экспертов, так и всех участников уголовного процесса, включая адвокатов и обвиняемых.

Эксперт-бухгалтер обязательно должен сделать ссылку на том и лист тома уголовного дела, где находится источник информации. В противном случае выводы эксперта не будут иметь доказательного значения для следствия или суда. Все приведенные в рабочих документах эксперта фактические данные о движении денежных средств как по расходу, так и по приходу денежной наличности, должны иметь ссылки на бухгалтерский документ, отражающий факт операции.

Движение денежных средств может анализироваться во взаимосвязи с другими операциями организации, отражающими целевой характер поступления или расходования денежных средств в зависимости от вопросов, сформулированных правоохранительными органами. Исследование этих вопросов позволяет установить факты

присвоения денежных средств, их непроизводительного использования, необоснованного оттока. В числе таких вопросов рассматриваются, например, дела о дарении имущества, приобретенного за счет средств организации, выдаче ссуд без их дальнейшего возврата, необоснованной выдаче премий, выдаче денежных средств, оформленных «липовыми» трудовыми соглашениями. Результаты экспертизы оформляются в отдельном разделе заключения при ответе на поставленный перед экспертом вопрос.

Раздел заключения эксперта по исследованию выдачи ссуд

Вопрос: на какие цели израсходованы денежные средства организации?

Имеются факты выдачи ссуд работникам из кассы организации. Выдача ссуд осуществляется по заявлениям работников.

Не во всех заявлениях указывается цель, на которую выдана ссуда. Так, электросварщику Григорьеву В.П. в январе 200_ г. по его заявлению из кассы организации выдана ссуда в сумме 329 тыс. руб. Цель выдачи ссуды в заявлении не указана. В бухучете в январе выдача ссуды из кассы организации отражена записью в контокоррентной карточке Григорьева В.П. за 200_ г. на сумму 329 тыс. руб.

В заявлении Григорьева В.П. от 5 января 200_ г. указано, что он обязуется погасить ссуду в мае 200_ г. В мае 200_ г. на основании записи в контокоррентной карточке указано, что погашение ссуды по решению администрации осуществлено из заработной платы в сумме 329 тыс. руб. Таким образом, сальдо по счету № 73/4 на 1 июня 200_ г. в учете отсутствует.

При проверке этой операции в расчетном листке Григорьева В.П. по заработной плате за май 200_ г. установлено, что сумма 329 тыс. руб. отражена как межрасчетные выплаты по графе удержания из заработной платы. Для обеспечения погашения ссуды из заработной платы в мае 200_ г. Григорьеву В.П. по трудовому соглашению было начислено 329 тыс. руб. Таким образом, ссуда работнику Григорьеву В.П. в сумме 329 тыс. руб. была предоставлена за счет средств организации.

Выдача и погашение ссуд в 200_ г. отражены в табл. 8.1 и 8.2.

Таблица 8.1

Выдача ссуд из кассы организации в 200_г. (на основании отчетов кассира, кредит счета 50 «Касса»)

<i>Документ</i>		<i>ФИО работника</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Содержание операции</i>
<i>название</i>	<i>дата</i>			
Расходный кассовый ордер	12.01. 200_ г.	Григорьев В.П.	329 000	Выдача ссуды
Расходный кассовый ордер	21.04. 200_ г.	Орлова В.С.	4000	Выдача ссуды

Таблица 8.2

Выдача и погашение ссуд в 200_ г. (на основании контокоррентных карточек по счету № 73/4 и главной книги за 200_ г.)

Месяц	ФИО работника	Должность работника	Выдано, руб.	Погашено, руб.
1	2	3	4	5
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.01.200 г.			408 967,34	—
Январь	Григорьев В.П.	Электросварщик	329 000 (кредит счета 50)	—
	Суслов СМ.	Токарь	64 636 (кредит 68/2 налог на доходы физических лиц)	—
ИТОГО за январь			393 636	19 764,22 (дебет счета 70)
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.02.200 г.			782 839,12	—
Февраль			—	19 220,48 (дебет счета 70)
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.03.200 г.			763 618,64	—
Март			—	20 062,11 (дебет счета 70); 3628,09 (дебет счета 76)
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.04.200 г.			739 928,44	—

1	2	3	4	5
Апрель	Орлова В.С.	Маляр	4000 (кредит сче- та 50)	16 987,69 (дебет сче- та 70); 1250 (дебет сче- та 76)
Дебиторская за- долженность по ссудам на 01.05.200 г.			725 690,75	—
Май	Прочие		—	19 143,91 (дебет сче- та 70); 30572 (дебет сче- та 50 Но- викова В.С.); 1668 (дебет сче- та 76)
	Григорьев В.П.	Электро- сварщик	—	329 000 (дебет сче- та 70)
ИТОГО за май				380383,91
Дебиторская за- долженность по ссудам на 01.06.200 г.			345 306,85	—
Июнь			—	14 472,98 (дебет сче- та 70); 1233,72 (дебет сче- та 76)
Дебиторская за- долженность по ссудам на 01.07.200 г.			329 600,15	—
Июль	Прочие		—	28 929,72 (дебет сче- та 70)
	Наумова Н.Н.		—	20 782,84 (дебет сче- та 70)

1	2	3	4	5
ИТОГО за июль			—	49 712,56
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.08.200 г.			279887,59	—
Август	Прочие		—	18 622,55 (дебет сче- та 76); 94 901,15 (дебет сче- та 70); 1281,09
	Реутова Т.И.		—	10 500 (дебет сче- та 70)
	Егоров А.А.		—	12 160 (дебет сче- та 70)
	Смирнов Ю.А.		—	28 900 (дебет сче- та 70)
	Суворова Н.К.		—	25 010,18 (дебет сче- та 70)
	Суслов С.М.	Токарь	—	48 325,23 (дебет сче- та 70)
ИТОГО за август			—	239 700,20
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.09.200 г.			40 187,39	—
Сентябрь			—	— 1206,80 (дебет сче- та 70)
Дебиторская задолженность по ссудам на 01.10.200 г.			41 394,19	—

На 1 января 200_ г. общая сумма задолженности работников организации по выданным ссудам составила 408 967,34 руб. В числе основных должников следующие работники организации: Наумова Н.Н. — 26 677,41 руб., Ветеев С.В. — 40 647,16 руб., Ноткина В.С. — 30 572 руб., Мутонина М.М. - 19 844 руб., Суворова Н.К. - 29 255 руб., Смирнов Ю.А. — 32 400 руб.

На 1 января 200_ г. сумма задолженности организации составила 41 394,19 руб.: Ветеев С.В. - 40 647,16 руб., Семин Ю.Н. - 747 руб. Причем задолженность числится в учете на 1 января 200_ г. и в течение 200_ г. не погашалась.

В организации применяется практика погашения дебиторской задолженности по ссудам за счет заработной платы работников. Однако такое погашение не всегда обеспечено заработной платой. В результате в учете отражается долг работника по заработной плате организации. Например, на 1 января 200_ г. долг работника Ковалева А.Н. (нач. газорез. уч-ка) составляет 17 058 руб.

Таким образом, в 200_ г. за счет средств организации работникам были предоставлены ссуды в размере 418 719, 42 руб. [329 000 + 48325, 23 (непогашенная часть налога на доходы физических лиц) + 41394, 19 (непогашенная задолженность на 1 января 200_ г.)]. Причем ссуды были предоставлены за счет средств организации и возвращены ей не были.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт может провести инвентаризацию денежных средств, хранящихся в кассе. Инвентаризация относится к методам фактического контроля. Фактическое наличие ценностей определяют путем пересчета денежных средств и документов, хранящихся в кассе организации. Инвентаризация должна носить внезапный характер. Для признания законности совершенных действий со стороны эксперта, инвентаризацию следует проводить в присутствии кассира как материально-ответственного лица и главного бухгалтера организации. При наличии нескольких касс эксперт печатывает их, чтобы нельзя было покрыть недостачу денег из других источников, изменить остаток денег, выведенный в кассовой книге.

Порядок проведения инвентаризации в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы не отличается от обычной процедуры инвентаризации для обеспечения сохранности денежных средств. При этом эксперт должен руководствоваться Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Кассир предоставляет для проверки последний кассовый отчет и документы по операциям последнего дня, а также дает расписку в том, что все приходные и расходные документы включены им в отчет и

к моменту инвентаризации в кассе нет неоприходованных или не-
списанных в расход денег. В отчете кассира приводятся учетные
данные, которые сверяются с фактическими остатками, и определя-
ется результат инвентаризации.

Результаты инвентаризации оформляют актом, который подпи-
сывают кассир, главный бухгалтер организации и эксперт. Акт яв-
ляется письменным доказательством, и его данные необходимы
эксперту для дальнейшей проверки.

На рассмотрение эксперта могут быть представлены вопросы о
наличии текущей кредиторской задолженности и возможности ее
погашения со стороны организации. Таким образом оценивается
текущая или срочная платежеспособность организации

При сравнении сумм кредиторской задолженности с суммами
денежных средств, направленных на нецелевые нужды организации,
устанавливаются факты нарушения финансовой дисциплины и зло-
употребления должностными полномочиями. При анализе платеже-
способности определяются наличие и изменение кредиторской за-
долженности на балансе организации в динамике. Для сопостави-
мости данных выбирается определенный период (год, полугодие,
квартал, месяц).

Результаты экспертизы представляются в форме аналитических
таблиц, которые служат рабочими документами эксперта. С их по-
мощью осуществляется обобщение и группировка результатов ис-
следования. Наличие, изменение и анализ кредиторской задолжен-
ности при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы расчетно-
платежных операций организации рекомендуется оформлять в
форме структурного раздела заключения эксперта.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: Наличие кредиторской задолженности и ее обоснова-
ность.

С целью определения наличия и изменения кредиторской за-
долженности на балансе организации проведен ее анализ. Результа-
ты анализа представлены в табл. 8.3.

Таблица 8.3

**Изменение кредиторской задолженности
за период с 1 января 200_ г. по 1 июля 200_ г., руб.**

<i>Кредиторская задолженность</i>	<i>Предыдущий год</i>		<i>Отчетный год</i>	
	<i>на 1 января 200_ г.</i>	<i>на 1 июля 200_ г.</i>	<i>на 1 января 200_ г.</i>	<i>на 1 июля 200_ г.</i>
Кредиторская задолженность Всего: в том числе	213 290	211 476	256 986	287 206
поставщики и подрядчики	—	—	—	3402
задолженность перед персоналом	38 673	44 076	51 063	86 283
задолженность перед государственными внебюджетными фондами	7514	221	9971	12 536
задолженность перед бюджетом	И 640	1468	29 218	20 444
авансы полученные	155 453	153 789	—	—
прочие кредиторы	10	11 922	166 734	164 541

При этом использовались данные бухгалтерских балансов организации на 1 июля каждого года. Для сопоставимости показателей были взяты данные на 1 января и 1 июля каждого года. Из табл. 8.2 видно, что кредиторская задолженность на 1 января каждого года растет.

Организация имеет обязательства перед работниками, бюджетом, по налогам и сборам, внебюджетными фондами, перед заказчиками по услугам, прочими кредиторами (в том числе подотчетными лицами). Задолженность перед поставщиками и подрядчиками отсутствует, т.е. организация погашает текущие платежи по коммунальным услугам, техобслуживанию, охранным услугам и т.п.

Наибольшую долю в кредиторской задолженности занимают обязательства перед работниками по оплате труда и покупателями.

Задолженность по налогам, сборам и платежам занимает меньшее значение в общей сумме кредиторской задолженности. Сравнивая долги организации за полугодие по каждому году, видно, что задолженность на 1 июля снижается.

Обязательства перед государственными внебюджетными фондами взаимосвязаны с расчетами по оплате труда. С увеличением долгов по заработной плате растет задолженность по отчислениям от заработной платы.

Таким образом, организация несет обязательства перед кредиторами в соответствии с законодательством.

Кредиторская задолженность организации за I полугодие последнего отчетного года исследовалась детально в разрезе видов обязательств, которые организация имеет перед другими организациями, бюджетом, физическими лицами. Для этого были использованы не только данные бухгалтерского баланса за I полугодие отчетного года, но и главная книга за отчетный год, журналы-ордера по счетам за январь и июнь отчетного года.

Следует отметить, что данные по кредиторской задолженности представлены в бухгалтерском балансе в соответствии с требованиями приказа Минфина России «О формах бухгалтерской отчетности организаций» с указаниями об объеме форм бухгалтерской отчетности.

В балансе за I полугодие организация представляет следующую информацию:

- общую сумму кредиторской задолженности;
- задолженность перед поставщиками и подрядчиками;
- задолженность перед персоналом по оплате труда;
- задолженность перед государственными внебюджетными фондами;
- задолженность по налогам и сборам;
- прочих кредиторов.

Для подтверждения сумм в балансе были исследованы суммы в главной книге и журналах-ордерах. Следует заметить, что суммы в балансе соответствуют данным бухучета.

Наличие долгов организации перед кредиторами приведено в табл. 8.4.

Таблица 8.4

**Формирование и изменение кредиторской задолженности
за I полугодие 200_ г. (отчетного года), руб.**

<i>Кредиторская задолженность</i>	<i>Отчетный год</i>		
	<i>на 1 января 200_ г.</i>	<i>на 1 июля 200_ г.</i>	<i>Отклонение (+, -)</i>
1	2	3	4
Покупатели и заказчики	166 733,88	164 540,96	- 2192,92
Расчеты с бюджетом по налогам и сборам	29 217,86	20 443,86	- 8774
Всего			
в том числе			
налог на доходы физических лиц	7058	9701	+2643
налог на содержание милиции	72	—	- 72

1	2	3	4
единый налог на вмененный доход	11 981,68	1489,32 (дебиторская задолженность)	- 13 471
НДС	2332	2974	+ 642
налог на прибыль	7774,18	9258,18	+ 1484
расчеты по внебюджетным платежам	9971,02	12 535,90	+ 2564,88
расчеты с персоналом	50 930	86 283	+ 35 353
расчеты с подотчетными лицами	133	—	- 133
расчеты с прочими кредиторами	1218,40	3557,54	+ 2339,14
Всего в том числе			
платежи за пользование телефоном	92,40		- 92,40
профсоюзные платежи	924	1538,40	+ 614,40
задолженность по иску к физическому лицу	202	458	+ 256
платежи за техобслуживание	—	998,28	+ 998,28
коммунальные платежи	—	562,86	+ 562,86

Сумма задолженности перед работниками по заработной плате за I полугодие возросла на 35 353 руб. Однако это текущая задолженность организации, соответственно наблюдается увеличение обязательств по отчислениям от заработной платы на 2564, 88 руб.

Задолженность перед бюджетом за полугодие в целом снизилась на 8774 руб. Она сформирована из следующих долгов:

- обязательства по налогу на доходы физических лиц выросли на 2643 руб., так как зависят от заработной платы;
- сбор на содержание милиции полностью уплачен;
- единый налог на вмененный доход полностью погашен, даже на 1 июля 200_ г. организация имеет на балансе дебиторскую задолженность бюджета на сумму 1489,32 руб.;
- задолженность по НДС увеличилась на 642 руб. так же, как и задолженность по налогу на прибыль, на 1484 руб., однако сумма задолженности незначительна.

Задолженность перед прочими кредиторами-покупателями за полугодие практически не изменилась (уменьшилась всего лишь на 2192, 92 руб.).

Организация на 1 января имела задолженность перед подотчетным лицом на 133 руб. Эта сумма была выплачена.

Таким образом, по данным учета на 1 июля 200_ г. организация имеет кредиторскую задолженность по оплате за водоснабжение, по техобслуживанию, перед работниками по заработной плате, перед бюджетом и внебюджетными фондами, по налогу на доходы физических лиц, по суммам НДС и налога на прибыль, перед покупателями по основной деятельности. Задолженность по данным бухучета имеет текущий характер и может быть погашена суммой денежных средств, находящихся в кассе и на расчетном счете организации.

Расчетно-аналитические методы применяются при арифметической проверке на всех этапах документального исследования кассовых и банковских операций. Эксперт осуществляет пересчет сумм в отчетах кассира, кассовой книге, выписках банка, журналах-ордерах, главной книге. Метод арифметической проверки (пересчет) служит для подтверждения достоверности стоимостных показателей, приведенных в бухгалтерских документах. Кроме того, применяя метод арифметической проверки, эксперт может сверить соответствие сумм в различных учетных документах и подтвердить их тождественность (например, в кассовых ордерах, отчетах кассира, кассовой книге, журнале-ордере с ведомостью по счету, главной книге).

8.3. Документальные приемы исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке

Последовательность и методика документальной экспертизы кассовых и банковских операций зависит от содержания правонарушения, характера совершаемых кассовых и банковских операций и формулировки поставленных вопросов. При экспертизе кассовые и банковские операции целесообразно проверять сплошным методом.

При экспертном исследовании кассовых и банковских операций применяют следующие методы документальной проверки:

- соблюдение документального оформления кассовых операций;
- соблюдение документального оформления банковских операций;
- проверка авансовых отчетов;
- полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке;
- полнота сдачи денег в кассу банка;
- соблюдение согласованных с банком условий расходования поступающих в кассу наличных денежных средств;
- проверка полноты и правильности синтетического учета операций по расчетному счету;
- проверка полноты и правильности синтетического учета по валютному счету;
- проверка полноты и правильности синтетического учета денежных средств на прочих счетах в банке;

- соблюдение установленных предельных сумм расчетов наличными деньгами между юридическими лицами;
- соблюдение установленного банком лимита остатка наличных денег в кассе.

Соблюдение документального оформления кассовых операций. Следует проконтролировать обязательное наличие первичных кассовых документов, их соответствие типовым унифицированным формам и соблюдение порядка оформления документов. При документальном оформлении кассовых операций организации бухгалтеру необходимо руководствоваться унифицированными формами первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации. Унифицированные формы кассовых документов следует соблюдать как при ручной обработке данных, так и при применении средств вычислительной техники.

Прием денежных средств осуществляется по приходным кассовым ордерам (форма № КО-1). Необходимо обратить внимание на оформление приходных кассовых ордеров. Каждый приходный кассовый ордер должен соответствовать типовой форме, должен быть подписан, заверен печатью и зарегистрирован. Приходный кассовый ордер выписывается в одном экземпляре бухгалтером, подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным. Квитанция к приходному кассовому ордеру подписывается главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и кассиром, заверяется печатью (штампом) кассира и регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов (форма № КО-3). Квитанция выдается на руки сдавшему деньги, а приходный кассовый ордер остается в кассе.

Проверяется оформление расходных кассовых ордеров аналогично приходным кассовым ордерам. Обращается внимание на соответствие расходных документов типовой форме, порядок оформления расходных кассовых операций, обоснованную замену расходного кассового ордера другим разрешенным расходным документом. При этом следует руководствоваться следующими требованиями законодательства. Наличные деньги из кассы выдаются по расходным кассовым ордерам (форма № КО-2), выписываемым в одном экземпляре. Расходный кассовый ордер подписывается руководителем организации и главным бухгалтером или лицом, на это уполномоченным, и регистрируется в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов.

В тех случаях когда на прилагаемых к расходным кассовым ордерам документах (заявлениях, счетах и др.) имеется разрешительная надпись руководителя организации, подпись его на расходных кассовых ордерах не обязательна. С целью сокращения документооборота расходные кассовые ордера могут не оформляться в том

случае, если их заменяют должным образом оформленные платежные документы: платежные ведомости или расчетно-платежные ведомости, заявления на выдачу денег, счета. Для признания такого документа расходным кассовым орденом бухгалтер должен проверить наличие на нем реквизитов расходного кассового ордера (номер документа, дата составления, сумма, фамилия, имя, отчество лица, получающего денежные средства, подписи руководителя, главного бухгалтера, кассира, паспортные данные и подпись получателя денег).

Кассовые ордера считаются правильно оформленным при заполнении всех строк, предусмотренных типовой формой. Зачастую для сокращения времени оформления кассовых документов бухгалтер пропускает основные реквизиты ордеров — «Основание» (которое свидетельствует о содержании хозяйственной операции) и «Приложение» (в котором перечисляются прилагаемые первичные и другие документы с указанием их номеров и дат составления). Такой документ может быть признан недоброкачественным. Факты наличия нарушений в порядке оформления кассовых документов должны быть отражены экспертом в заключении.

Кроме того, проверяя порядок оформления кассовых документов с точки зрения соблюдения налогового законодательства, эксперту следует обратить особое внимание на наличие расшифровки суммы НДС в приходных кассовых ордерах. В приходном кассовом ордере отведена отдельная строка «В том числе», по которой обязательно необходимо указать сумму НДС, которая записывается цифрами, а в случае, если продукция, работы, услуги не облагаются налогом, — делается запись «без налога (НДС)». Необходимость выделения суммы НДС в кассовых платежных документах обусловлена законностью применения организацией налоговых вычетов суммы НДС.

В соответствии со ст. 172 гл. 21 НК налоговые вычеты производятся на основании счетов-фактур, выставленных продавцами при приобретении налогоплательщиком товаров (работ, услуг), документов, подтверждающих фактическую уплату сумм налога, документов, подтверждающих уплату сумм налога, удержанного налоговыми агентами, либо на основании иных документов. При отсутствии суммы НДС в приходном кассовом ордере (квитанции к приходному кассовому ордеру) организация не вправе применить налоговый вычет суммы НДС, что признается нарушением налогового законодательства.

При проверке кассовых документов необходимо обратить внимание на правильность их заполнения. Приходные кассовые ордера и квитанции к ним, а также расходные кассовые ордера и заменяющие их документы должны быть заполнены бухгалтерией четко и ясно чернилами, шариковой ручкой или выписаны на машине

(пишущей, вычислительной). Подчистки, помарки или исправления в этих документах не допускаются, т.е. кассовый документ должен быть выписан бухгалтером вновь.

Прием и выдача денег по кассовым ордерам могут производиться только в день их составления. При проверке документального оформления кассовых операций следует учитывать, что наличные денежные средства, не подтвержденные приходными кассовыми ордерами, признаются при экспертизе излишком кассы и учитываются в составе внереализационных доходов. Выдача денег из кассы, не подтвержденная распиской получателя в расходном кассовом ордере или другом заменяющем его документе, в оправдание остатка наличных денег в кассе не принимается. Эта сумма считается недостатчей.

Для организации регулярного профилактического контроля над правильностью оформления кассовых документов дополнительные контрольные функции могут быть возложены на кассира. Ему следует вменить следующие обязанности, предусмотренные п. 20 Порядка ведения кассовых операций. При получении приходных и расходных кассовых ордеров или ⁴ заменяющих их документов он должен проверять:

- наличие и подлинность на документах подписи главного бухгалтера, а на расходном кассовом ордере или заменяющем его документе — разрешительной надписи (подписи) руководителя организации или лиц, на это уполномоченных;
- правильность оформления документов;
- наличие перечисленных в документах приложений.

При несоблюдении одного из этих требований кассир вправе возвратить документы в бухгалтерию для надлежащего оформления.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы немедленно после получения или выдачи по ним денег подписываются кассиром, а приложенные к ним документы погашаются штампом или надписью «Оплачено» с указанием даты (числа, месяца, года). Приходные и расходные кассовые ордера подлежат обязательной регистрации бухгалтером в журнале унифицированной формы № КО-3, наличие и правильность ведения которого также является объектом контроля. Журнал предназначен для контроля полноты и своевременности совершения кассовых операций, последовательности присвоения номеров кассовым документам, целевого использования полученных денежных средств.

Поступающие и выданные денежные средства учитываются в кассовой книге типовой формы № КО-4. Кассовую книгу ведет кассир организации. Порядок ее заполнения является предметом пристального контроля прежде всего со стороны главного бухгалтера организации. Кроме того, он одновременно контролирует посту-

пление и расходование денежных средств, соблюдение нормы расчетов наличными со своими контрагентами и ежедневное соблюдение лимита остатка кассы.

Организация вправе иметь только одну кассовую книгу, листы которой должны быть пронумерованы, прошнурованы и опечатаны сургучной (зачастую обычной круглой) печатью организации. На последней странице кассовой книги делается запись: «В этой книге пронумеровано и прошнуровано _____ листов». Общее количество прошнурованных листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации.

Каждый лист кассовой книги состоит из двух равных частей: одна из них (с горизонтальной линовкой) заполняется кассиром как первый экземпляр, вторая (без горизонтальных линеек) — как второй экземпляр с лицевой и оборотной стороны через копировальную бумагу чернилами или шариковой ручкой. Первые и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Первые экземпляры листов остаются в кассовой книге, вторые должны быть отрывными. Они служат отчетом кассира и до конца операций за день не отрываются. При заполнении кассовой книги подчистки и неоговоренные исправления не допускаются. Сделанные исправления должны быть заверены подписями кассира и главного бухгалтера организации.

Порядком ведения кассовых операций разрешается оформление кассовых документов с применением компьютерной техники при условии соблюдения унифицированных форм и наличия текстовых вариантов документов. Кассиру, ведущему кассовые операции, и главному бухгалтеру, осуществляющему контроль над соблюдением кассовой дисциплины, необходимо руководствоваться следующими требованиями:

- в организации должна обеспечиваться полная сохранность кассовых документов, т.е. все заполняемые кассовые документы должны быть распечатаны и представлены в текстовом варианте (п. 25 Порядка ведения кассовых операций);
- журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов, представленный в форме вкладного листа, составляется за каждый день (п. 21);
- каждый лист кассовой книги формируется отдельно; одновременно с ней формируется лист отчета кассира.

Листы кассовой книги и отчета кассира за соответствующий день должны быть составлены не позднее начала следующего дня, иметь одинаковое содержание и включать все реквизиты, предусмотренные формой кассовой книги. Нумерация листов компьютерного варианта кассовой книги осуществляется автоматически в порядке возрастания с начала отчетного года. На последнем листе кассовой книги за месяц

автоматически печатается общее количество листов в кассовой книге за каждый месяц, а на последней за календарный год — общее количество листов кассовой книги за год.

Кассир, производя распечатку листов кассовой книги и отчетов кассира, обязан проверить правильность составления этих документов, подписать их и передать отчет кассира вместе с приходными и расходными кассовыми документами в бухгалтерию под расписку во вкладном листе кассовой книги. При ежедневной отчетности кассира в случае значительного количества кассовых операций листы отчета кассира должны распечатываться и представляться в бухгалтерию ежедневно.

Листы кассовой книги распечатываются и хранятся отдельно за каждый месяц. По окончании отчетного года (или по мере необходимости) листы кассовой книги брошюруются (прошиваются) в хронологическом порядке. Общее количество листов за год в общем порядке заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера, и книга опечатывается (п. 25 Порядка ведения кассовых операций).

Соблюдение требований оформления кассовых операций с использованием вычислительной техники является обязательным условием при внезапных внешних проверках ведения кассовых операций со стороны контролирующих органов и предметом судебно-бухгалтерской экспертизы.

Соблюдение документального оформления банковских операций.

Операции по зачислению и списанию денежных средств со счетов в банке оформляют первичными документами, формы и порядок заполнения которых установлены инструктивными указаниями Банка России. К таким документам относятся:

- выписки банка с приложенными утвержденными им формами расчетно-платежных документов — платежный ордер, инкассовое поручение (распоряжение), заявление на взнос наличных денег на расчетный счет, бланк денежного чека на снятие наличных денег с расчетного счета и др.;
- первичные документы, прилагаемые к расчетным банковским документам и обосновывающие правомерность совершаемых операций.

Эксперт проверяет правильность оформления документов, проводит арифметическую проверку документов и проверку на законность совершаемых по банковским счетам хозяйственных операций. Для подтверждения достоверности бухучета необходимо проверить соответствие показателей в синтетическом и аналитическом учете и выписках банка. Эта процедура проверки оформляется рабочими документами эксперта. При выявлении расхождений необходимо показать сумму отклонений и установить их причины.

Таким образом, в ходе экспертизы операций по счетам в банке осуществляются следующие процедуры:

- проверка соответствия произведенных операций нормативным документам и законодательным актам;
- проверка правильности оформления выписок со счетов в банке и документов, приложенных к выпискам, подтверждающих операции;
- арифметическая проверка правильности выведения остатков на конец дня и подсчета оборотов по приходу и расходу денежных средств в выписках банка и регистрах по учету денежных средств в банке;
- проверка соответствия записей в выписках банка и регистрах бухучета, регистрах бухучета и главной книге, а также сальдо по главной книге и статей баланса.

Проверка авансовых отчетов. Расчеты, производимые наличными денежными средствами, оформляются через подотчетных лиц. При экспертизе кассовых операций расчеты с подотчетными лицами должны быть подвергнуты тщательной проверке, так как они связаны с кассовыми операциями и, кроме того, зачастую выявляют нарушения кассовой дисциплины. Кроме того, при экспертизе по уголовным делам проверка авансовых отчетов подтверждает факты непроизводительного использования денежных средств.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, назначенной следователем прокуратуры по уголовному делу № 19235 по факту невыплаты заработной платы работникам организации свыше двух месяцев, на рассмотрение эксперта был поставлен вопрос: имела ли организация средства и возможность выплатить заработную плату работникам и если да, то в каком объеме? Существенной особенностью экспертизы является тот факт, что в исследуемом периоде организация была признана банкротом.

Экспертиза проводилась по нескольким направлениям: изучалось расходование денежных средств из кассы организации, со счетов в банках и через подотчетных лиц. Раздел заключения эксперта, который подтверждает расходование денежных средств через подотчетных лиц на непроизводительные нужды, имеет следующее содержание.

Раздел заключения эксперта по уголовному делу по постановлению прокуратуры

Вопрос: имела ли организация средства и возможность выплатить заработную плату работникам и если да, то в каком объеме?

Непроизводительные расходы

В 200_ г. наличными денежными средствами оплачивались расходы непроизводительного назначения, которые могли быть направлены на выплату заработной платы работникам. Эти расходы и их суммы были установлены при проверке авансовых отчетов за 200_ г.

Оплата поездок

Расходы на оплату поездок включали оформление и оплату виз, проезд, проживание в отеле и выставочные затраты. Так, в марте 200_ г. была оплачена поездка в г. Амман руководства организации. К авансовым отчетам прилагается командировочное удостоверение (форма № 30 от 15 февраля 1980 г.). Срок командировки — пять дней, с 23 по 27 февраля 200_ г. В задании по командировке указано, что цель командировки — участие в международной выставке. Расходы включают суточные и авиабилет.

В апреле 200_ г. оплачена еще одна поездка в г. Амман. Поездка на восемь дней, с 15 по 22 марта 200_ г. Цель командировки (как указано в задании) — участие в выставке «Восстановление Ирака». Расходы включают суточные, расходы на проживание в отеле, выездная пошлину, оплату авиабилета.

Все расходы, связанные с поездками, сгруппированы в табл. 8.5.

Таблица 8.5

Оплата расходов на поездки (по данным авансовых отчетов)

Документ		Подот- четное лицо	Должность	Сумма, руб.	Содержание расходов
№	дата				
13	31 марта 200_ г.	—	Зам. генди- ректора	20 782,42	Поездка
15	31 марта 200_ г.	—	гендиректор	20 782,42	Поездка
53	22 апреля 200_ г.	—	Зам. генди- ректора	647,25	Оформление визы
47	30 мая 200_ г.	—	Зам. генди- ректора	4159,01	Выставочные затраты (оп- лата за при- надлежности и оборудова- ние и рек- ламные про- спекты)
	и т.д.				
		ИТО- ГО		177 302,91	

Общая сумма расходов на оплату поездок составила 177 302,91 руб.

Для подтверждения производственного характера командировки должны оформляться командировочное удостоверение по форме № Т-10, служебное задание для направления в команди-

ровку и отчет о его выполнении по форме № Т-10а (утверждены постановлением Госкомстат России от 6 апреля 2001 г. № 26). При условии подтверждения производственного характера расходов, командировка может быть признана служебной, а расходы могут быть оплачены за счет средств организации. При проверке командировок в г. Амман служебные задания, отчеты о выполнении командировок, программы командировок отсутствуют. Служебный характер, целесообразность и результативность командировок в составе делегаций не определены.

Таким образом, в результате поездок в г. Амман, которые документально не обоснованы, а следовательно, не могут быть признаны как производственные расходы, было отвлечено 177 302,91 руб.

Приобретение продуктов

В столовую организации приобретались деликатесные продукты, спиртные напитки, рыбные изделия, свежие фрукты и овощи и другие продукты. Так, по авансовому отчету № 10 от 26 января 200_ г. Мониной А.Н. на сумму 18 964,02 руб. приобретены следующие продукты: семга, палтус, икра, вино, колбаса, сыр, минеральная вода «Нарзан», сок, орехи, бедро индейки, водка (8900 руб.), сельдь, горбуша, конфеты, новогодние сувениры, бананы.

По авансовому отчету № 10 от 30 января 200_ г. Мониной А.Н. на сумму 36 853,40 руб. приобретены, маргарин сливочный, кофе, чай, окорочка, печень, карбонат, окорок, шейка, куры копченые, филе, помидоры, огурцы, перец свежий, яблоки, виноград, груши, мандарины, крабовые палочки, печень трески и др.

Продукты приобретены на центральном рынке на основании закупочных актов. Кассовые чеки, подтверждающие оплату расходов, отсутствуют, т.е. расходы не обоснованы. Акты утверждены руководителем организации. Акты, кассовые и товарные чеки датированы 24, 29 и 31 декабря 200_ г. Авансовые отчеты утверждены руководителем организации. Аналогичные расходы оплачивались в последующие месяцы 200_ г.

Для проверки расходов и для установления периодов их осуществления была проведена проверка авансовых отчетов сплошным способом за весь 200_ г. Результаты проверки авансовых отчетов и сумм расходов, произведенных зав. столовой Мониной А.Н., приведены в табл. 8.6.

Таблица 8.6

**Расходы столовой в 200_ г. (на основании авансовых отчетов
зав. столовой Мониной А.Н.)**

<i>Документ</i>		<i>Подотчетное лицо</i>	<i>Долж- ность</i>	<i>Сумма, руб.</i>	<i>Содержание расходов</i>
<i>№</i>	<i>дата</i>				
10	26 января 200_ г.	Мони- на А.Н.	Зав. сто- ловой	18 964,02	Приобрете- ние продук- тов произ- водственного назначения
10	30 января 200_ г.	Мони- на А.Н.	Зав. сто- ловой	36 853,40	—
9	14 апреля 200_ г.	Мони- на А.Н.	Зав- сто- ловой	67 554,21	—
	и т.д.				
		ИТОГО		28 6993,03	

Таким образом, в результате приобретения продуктов в столовую, не предназначенных для питания работников, было отвлечено из оборота 286 993,03 руб.

Приобретение цветов

За период январь—май 200_ г. приобретались цветы через подотчетных лиц за счет средств организации. Эти расходы не имеют производственного назначения, что привело к отвлечению денежных средств (табл. 8.7).

Таблица 8.7

**Приобретение цветов в 200_ г.
(на основании авансовых отчетов)**

<i>Авансовый отчет</i>		<i>Подотчетное лицо</i>	<i>Должность</i>	<i>Сумма, руб.</i>
<i>№</i>	<i>дата</i>			
3	30 января 200_ г.	—	Мастер АХО	1650
	ИТОГО январь			3700
3	12 февраля 200_ г.	—	Мастер АХО	1400
	ИТОГО февраль			6060
3	31 марта 200_ г.	—	Мастер АХО	1200
	ИТОГО март			3605
3	30 апреля 200_ г.	—	Мастер АХО	1865
	Итого апрель			5930
21	30 мая 200_ г.	—	Бухгалтер	1100
	ИТОГО май			4050
	Всего			22 345

Таким образом, на непроизводственные цели было израсходовано 22 345 руб.

Прочие расходы

Кроме того, в 200_ г. денежные средства были отвлечены на прочие расходы, не имеющие первостепенного производственного значения (табл. 8.4).

Таблица 8.4

Оплата прочих расходов 200_ г. (на основании авансовых отчетов)

Документ		Подотчетное лицо	Должность	Сумма, руб.	Содержание расходов
№	дата				
53	16 февраля 200_ г.	—	Зав. библиотекой	13 571,16	Подписка на газеты и журналы: «Наука и жизнь», «Новый мир», «Работница», «Крестьянка», «Сделай сам», «Домашний очаг», «Комсомольская правда», «Моя семья» и др.
53	27 февраля 200_ г.	—	Зав. библиотекой	5446	Покупка книг (в товарных чеках отсутствуют названия книг)
9	28 сентября 200_ г.	—	Гл. бухгалтер	8800	Покупка радиотелефона в кабинет директора
9	19 октября 200_ г.	—	Гл. бухгалтер	12 900	Покупка радиотелефона в кабинет директора
	и т.д.				
		ИТО- ГО		76 717,16	

Таким образом, на прочие непроизводственные расходы было израсходовано средств организации на сумму 76 717,16 руб.

При проверке подотчетных сумм и порядка их документального оформления основное внимание необходимо обратить на соблюдение следующих принципиальных положений п. 10 и 11 Порядка ведения кассовых операций. Выдача денежных средств производится только подотчетным лицам — работникам организации. Список

подотчетных лиц должен быть утвержден приказом руководителя организации. Кроме того, в приказе руководителя необходимо определить размеры и сроки выдачи наличных денег под отчет на различные нужды организации.

Кроме того, расчет по выданным подотчетным суммам осуществляется не позднее трех рабочих дней по истечении срока, на который выданы денежные средства, или со дня возвращения из командировки. С этой целью подотчетные лица оформляют авансовый отчет, к которому прикладывают оправдательные документы, подтверждающие расчет (товарные и кассовые чеки, счета-фактуры, накладные, квитанции к приходному кассовому ордеру, квитанции об оплате гостиницы, постельного белья, железнодорожные и авиабилеты, путевые листы, кассовые чеки АЗС и др.).

Наличие расчетных и платежных первичных документов при оформлении кассовых операций, произведенных через подотчетных лиц, обязательно для подтверждения произведенных организацией расходов и принятия их при уменьшении налогооблагаемой прибыли. Бухгалтерское и налоговое законодательство определяют правильность оформления прилагаемых к авансовому отчету первичных документов при расчетах через подотчетных лиц.

Бухгалтеру необходимо обратить внимание на следующее:

- правильность оформления полученных счетов-фактур и их соответствие типовой форме, а также на выделение суммы НДС в счете-фактуре и квитанции к приходному кассовому ордеру, подтверждающие платеж;
- наличие расшифровки приобретенных материально-производственных запасов в товарных чеках по их названиям, количеству, сумме;
- наличие в командировочных удостоверениях печати и подписи пункта назначения командировки.

Работник организации был отправлен в командировку. По возвращении из командировки в бухгалтерию организации был представлен авансовый отчет, основанием для которого явились следующие документы, приложенные к авансовому отчету: командировочное удостоверение, в котором отсутствовали подпись и печать пункта назначения командировки, документы, подтверждающие командировочные расходы.

Эти расходы бухгалтер включил в состав расходов от обычных видов деятельности, отразив их в учете по дебету счета 26 «Общехозяйственные расходы». Однако подтверждением расходов в целях как бухгалтерского, так и налогового учета, являются обоснованные и документально подтвержденные затраты. В этой ситуации командировочное удостоверение не может служить документальным под-

тверждением произведенных расходов, так как оно не имеет соответствующей отметки совершения командировки. В этом случае операция признается экспертом незаконной;

- наличие путевых листов автотранспорта и отражение в них пробега автомобиля и нормы расхода топлива;
- выдача наличных денег под отчет производится при условии полного отчета конкретного подотчетного лица по ранее выданному ему авансу.

На практике зачастую допускаются нарушения кассовой дисциплины, связанные с выдачей подотчетных сумм не отчитавшимся работникам с целью сокрытия сумм превышения лимита кассы на конец рабочего дня, что искусственно завышает дебиторскую задолженность подотчетных лиц.

Полнота оприходования денежной наличности, полученной в банке.

Проверяется соответствие записей в кассовой книге данным выписок банка по суммам и срокам. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге организации выясняются причины отклонений.

Полнота оприходования в кассу наличных денежных средств, полученных в результате хозяйственной деятельности, контролируется налоговыми органами при проведении проверок соблюдения налогового законодательства.

Полнота сдачи денег в кассу банка. Проверяется соблюдение согласованного порядка и сроков сдачи денежной выручки в банк, уточняется сумма наличных денег, поступивших в кассу за проверяемый период, и сопоставляется с суммой денег, сданных в банк. Проверяется своевременность возврата в банк не выплаченных в срок средств на заработную плату, выплаты социального характера, других денежных средств.

Сверяются суммы и даты сдачи наличных денег в банк с записями в кассовой книге. При наличии расхождений между данными банка и записями в кассовой книге выясняются причины такого положения.

Соблюдение согласованных с банком условий расходования поступающих в кассу наличных денежных средств. На основании первичных документов по учету кассовых операций и других бухгалтерских данных исследуется соблюдение согласованных с банком условий расходования наличных денег из выручки, поступившей в кассу организации.

Согласно п. 7 Порядка ведения кассовых операций организации, имеющие постоянную денежную выручку, по согласованию с обслуживающими их банками могут расходовать ее на оплату труда и выплату социально-трудовых льгот, закупку сельскохозяйственной продукции, скупку тары и вещей у населения.

Организации не имеют право накапливать в своих кассах наличные деньги сверх установленных лимитов для осуществления предстоящих расходов, в том числе на оплату труда.

Соблюдение установленных предельных сумм расчетов наличными деньгами между юридическими лицами. В целях выявления фактов превышения организацией предельных сумм расчетов наличными деньгами с юридическими лицами за товарно-материальные ценности, выполненные работы и оказанные услуги проверяются суммы в первичных кассовых и прилагаемых к ним документах (приходно-расходных кассовых ордерах, кассовой книге, авансовых отчетах, товарных чеках, счетах, счетах-фактурах).

При расчетах наличными деньгами между юридическими лицами следует руководствоваться указанием Банка России от 14 ноября 2001 г. № 1050-У «Об установлении предельного размера расчетов наличными деньгами в Российской Федерации между юридическими лицами по одной сделке». В соответствии с этим нормативным документом предельная сумма расчетов по одной сделке не может превышать 60 тыс. руб.

Определение понятия «сделка» приведено в ст. 153 ГК. Сделками признаются действия граждан и юридических лиц, направленные на установление, изменение или прекращение гражданских прав и обязанностей. В соответствии со ст. 154 двусторонние сделки оформляются в форме договоров. Это означает, что в договоре, по которому предусмотрен платеж наличными денежными средствами, должна быть указана сумма, не превышающая 60 тыс. руб. Причем на каждую сделку оформляется один договор.

Таким образом, следует контролировать не только лимит суммы платежа при совершении расчетов с поставщиками или другими кредиторами, но и платежные условия договоров.

Соблюдение установленного банком лимита остатка наличных денег в кассе. Контролируется соблюдение установленного банком лимита остатка кассы на каждый день проверяемого периода. При этом выявляются данные о лимите остатка кассы, фактических остатках наличных денег в кассе организации в дни, когда был превышен лимит.

Определяются общая сумма превышения лимита остатка кассы в проверяемом периоде, а также сверхлимитная кассовая наличность.

Проверка полноты и правильности синтетического учета операций по расчетному счету. Эта проверка проводится по каждому счету, открытому в банке. Необходимо сверить корреспонденцию счетов по отражению хозяйственных операций в организации с типовым Планом счетов бухучета. Это позволит выявить наиболее часто встречающиеся операции и проверить правильность корреспонденции счетов. Особое внимание следует обратить на корреспонденцию счетов по записям, не типичным для организации.

При экспертизе операций по расчетному счету эксперт также проверяет:

- порядок ведения учетных регистров;
- ведутся ли регистры синтетического учета по каждому расчетному счету, открытому в банке, составляется ли сводный регистр;
- своевременность отражения в регистрах синтетического учета операций по движению денежных средств на расчетном счете; производятся ли записи в учетные регистры по каждой выписке банка;
- тождественность записей в учетных регистрах и в выписке банка.

Проверяя полноту зачисления денежных средств, перечисленных покупателями и заказчиками в оплату поставленных материально-производственных запасов, выполненных работ и оказанных услуг, необходимо сверить записи по дебету счета 51 «Расчетные счета» с кредитовыми записями учетных регистров по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

Перечисление денежных средств с расчетного счета в погашение задолженности поставщикам следует анализировать в разделе расчетных операций по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», чтобы установить, насколько реально, законно и обоснованно они использованы.

Детальной проверке должны быть подвергнуты операции по счету 51 «Расчетные счета» в сопоставлении со счетами учета затрат (счета 20 «Основное производство», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 44 «Расходы на продажу»). В этом случае может быть сокрыто перечисление средств за невыполненные работы, неоказанные услуги.

Детальная проверка и анализ первичных документов, подтверждающих списание денежных средств, в корреспонденции со счетами учета затрат позволяют выявить факты мошенничества и ошибок по списанию расходов на себестоимость продукции, что ведет к искажению финансовых результатов и может иметь существенные налоговые последствия.

Пересекающейся процедурой экспертной проверки операций по расчетному счету является проверка списания денежных средств со счета и полноты оприходования наличных денег в кассу. Эксперт должен проверить:

- приложена ли к выписке банка по операции снятия наличных денег квитанция к приходному кассовому ордеру;
- тождественность записей в регистрах синтетического учета по кредиту счета 51 «Расчетные счета» и дебету счета 50 «Касса».

Проверка полноты и правильности синтетического учета по валютному счету. Предусматривает проверку законности операций по валютному счету. При осуществлении внешнеэкономической дея-

тельности организации получают выручку от экспорта продукции (работ, услуг), производят платежи по импорту товаров, оплачивают расходы по заграникомандировкам и другие операции в иностранной валюте через валютные счета, открываемые в банках Российской Федерации, а также за границей. Порядок открытия валютных счетов и проведения операций по ним регулируется валютным законодательством и нормативными актами Центрального банка Российской Федерации.

При проверке операций по валютным счетам в банке особое внимание эксперт должен обратить на:

- законность открытия валютного счета;
- соблюдение правового режима текущих валютных операций и валютных операций, связанных с движением капитала;
- проведение валютных операций через уполномоченные банки, имеющие лицензии Банка России на осуществление валютных операций;
- наличие разрешений и лицензий Банка России, предоставляемых уполномоченному банку на проведение отдельных операций;
- осуществление расчетов в иностранной валюте юридическими лицами-резидентами в пределах имеющихся в их распоряжении валютных средств, которые должны иметь легальное происхождение;
- зачисление валютной выручки от продажи и других валютных операций при внешнеэкономической Деятельности;
- соответствие сумм по выпискам байка суммам, отраженным в первичных документах;
- правильность применения форм расчетов при внешнеэкономической деятельности;
- правильность отражения в учете операций по покупке и продаже валюты;
- правильность расчета и отнесения курсовых разниц.
- учет операций денежных средств в валюте на счете 52 «Валютные счета».

Экспертиза операций на валютных счетах осуществляется отдельно по каждому валютному счету, открытому в банке.

Проверка полноты и правильности синтетического учета денежных средств на прочих счетах в банке. Кроме расчетных и валютных счетов, организации могут иметь и прочие счета в банках, на которых учитываются денежные средства, подлежащие обособленному хранению. Открытие специальных счетов в банке вызвано также спецификой ведения отдельных форм расчетов между организациями. Экспертная проверка проводится по каждому специальному счету в банке.

Для учета операций на прочих счетах в банке предназначен счет 55 «Специальные счета в банках», на котором отражается движение

денежных средств как в российской, так и в иностранной валюте. Для контроля над движением денежных средств, требующих обособленного хранения, открываются субсчета 55-1 «Аккредитивы», 55-2 «Чековые книжки», 55-3 «Депозитные счета».

Эксперт должен проверить, обеспечивает ли построение аналитического учета на счете 55 «Специальные счета в банках» возможность получения данных о наличии и движении денежных средств по видам целевого назначения.

Если в организации ведутся подобные расчеты, то эксперту необходимо проверить:

- правильность и законность применения аккредитивной формы расчетов;
- правильность документального оформления операций, оплаченных чеками из чековых книжек;
- наличие депозитных сертификатов, приобретенных у банка (если такие операции проводились);
- полноту и правильность документального оформления операций по движению средств целевого финансирования;
- правильность составления бухгалтерских проводок;
- соответствие записей в выписках банка по операциям счета 55 «Специальные счета в банках» (сверяется с главной книгой и журналом-ордером).

По результатам проверки кассовых операций эксперт формулирует выводы и вносит необходимые рекомендации руководству организации по профилактике имеющихся недостатков, оформлению кассовых операций и работе с денежной наличностью. Результаты проверки кассовых и банковских операций могут быть представлены в заключении эксперта в отдельном разделе при формулировке ответов на поставленные вопросы.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: оценить обоснованность расходования наличных и безналичных денежных средств.

При оценке обоснованности расходования наличных и безналичных денежных средств установлено: кассовые операции в организации в целом ведутся в соответствии с Порядком ведения кассовых операций; кассовые операции отражаются в журнале-ордере № 1 и сводной ведомости по счету 50 «Касса».

Оценка кассовых операций проводилась на основе бухгалтерских регистров, главной книги. Первичная документация по кассовым операциям представлена за I полугодие 200_ г.

При отражении хозяйственных операций нарушена методика их бухучета. В нарушение Инструкции по применению Плана счетов бухучета в бухучете применяется нетиповая корреспонденция счетов по учету выручки от продажи, а также списания материалов.

Так, в отчете кассира от 8 июля 200_ г. по приходному кассовому ордеру № 5 от 8 июля 200_ г. отражены поступившие денежные средства от покупателя за проданные материалы. В учете составлена запись на списание материалов:

Д-т 50 - К-т 10 - 1000 руб.

Однако отпуск материалов является реализацией по прочим операциям. В учете прочие операции, связанные с реализацией материалов, следовало отразить следующими записями:

Д-т 62 — К-т 91/1 — 1000 руб. — на продажную стоимость материалов;

Д-т 91/3 — К-т 68 — 153 руб. — на сумму НДС от продажной цены материалов;

Д-т 91/2 - К-т 10 - 1000 руб.

Нарушен порядок документального оформления поступления и выдачи денежных средств из кассы организации. Во многих первичных документах не указаны основные реквизиты документа. Не составляется корреспонденция счетов.

Основными источниками поступления денежных средств в кассу организации являются выручка по обычным видам деятельности, арендная плата, возврат подотчетных сумм.

Направлениями использования денежных средств из кассы являются сдача в банк для зачисления на расчетный счет, выдача заработной платы, премий и других материальных выплат, в том числе дивидендов участникам общества, выдача подотчетных сумм, возврат платежей покупателям.

Для осуществления безналичных расчетов организация имеет расчетный счет, движение средств по которому в бухучете отражается на основе выписок банка.

В процессе экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке выявляются следующие правонарушения:

- неподтвержденные кассовыми ордерами записи в кассовой книге и в отчете кассира;
- отсутствие записи в кассовой книге и в отчете кассира при наличии кассового ордера;
- нарушение нумерации приходных и расходных кассовых ордеров;
- приписки, неоговоренные исправления в документах, неоформленные кассовые ордера;
- дублирование расписок в получении денежных средств в расчетно-платежных ведомостях;
- неполное оприходование денежных средств, списание в расход завышенных сумм;
- искусственное увеличение оборотов в отчете кассира, неподтвержденное документами;

- составление бухгалтерских проводок, неподтвержденных первичными документами;
- списание преднамеренно завышенных расходных сумм в дебет счетов 76/2 «Расчеты по претензиям», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» с целью образования дебиторской задолженности на счетах расчетов;
- подлог и фальсификация кассовых документов;
- непроизводительное и нецелевое использование денежных средств;
- несоблюдение норматива расчетов наличными денежными средствами;
- несогласованность одних и тех же операций в разных учетных регистрах, и др.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Какие элементы включает стандарт экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке?
2. Назовите объекты экспертизы операций с денежными средствами.
3. Назовите основные источники информации, используемые при экспертизе операций с денежными средствами.
4. Как установить достаточность бухгалтерской информации для проведения экспертного исследования?
5. Какие методы применяет эксперт при исследовании операций с денежными средствами?
6. Назовите основные расчетно-аналитические методы, применяемые при экспертизе операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке.
7. В чем заключается сущность инвентаризации денежных средств?
8. Назовите основные документальные приемы проверки.
9. По каким признакам можно проверить кассовые и банковские документы?
10. В чем заключается сущность экспертизы организации синтетического и аналитического учета операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке?

Глава 9

Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами

9.1. Стандарт экспертного исследования операций с материально-производственными запасами (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)

Материально-производственные запасы — это активы:

- используемые в качестве сырья, материалов и т.п. при производстве продукции, предназначенной для продажи (выполнения работ, оказания услуг;
- предназначенные для продажи;
- используемые для управленческих нужд организации.

К материально-производственным запасам относятся материалы, товары и готовая продукция. Материалы включают сырье, топливо, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности, тару и прочие ценности организации (в том числе находящиеся в пути и переработке).

Товары являются частью материально-производственных запасов, приобретенных или полученных от других юридических или физических лиц и предназначенные для продажи.

Готовая продукция является частью материально-производственных запасов, предназначенных для продажи (конечный результат производственного цикла, активы, законченные обработкой (комплектацией), технические и качественные характеристики которых соответствуют условиям договора или требованиям иных документов, в случаях, установленных законодательством).

Материально-производственные запасы относятся к оборотным средствам организации, которые осуществляют кругооборот по трем стадиям. На начальной стадии производства продукта оборотные средства из денежной формы переходят в производственные запасы. В процессе производства они превращаются в продукцию (работы, услуги). На стадии продажи продукция (работы, услуги) принимает форму денег, которые опять используются для возобновления производственных запасов.

Цель экспертного исследования операций с материально-производственными запасами заключается в проверке сохранности ценностей, законности операций с материально-производственными запасами и установлении суммы материального ущерба.

Задачи экспертного исследования операций с материально-производственными запасами:

- влияние на устранение препятствий на пути кругооборота оборотных средств;
- выявление фактов присвоения, недостачи, завышения расходов;
- содействие рациональному использованию оборотных средств и их возобновлению;
- выявление нарушений при движении материальных ценностей и их профилактика.

Исходя из задач исследования, определяются объекты, источники информации, методические приемы исследования, обобщения и реализации результатов судебно-бухгалтерской экспертизы операций с материальными ценностями.

К объектам экспертного исследования операций с материально-производственными запасами относятся:

- количественная и качественная приемка материальных ценностей от поставщиков, а также при внутреннем перемещении в рамках организации, между материально-ответственными лицами, складами, отделами, структурными подразделениями и производством;
- сохранность материальных ценностей и закрепление материальной ответственности;
- нормы расхода материалов на производство и их соблюдение;
- брак и порча материальных ценностей и тары;
- инвентарь и хозяйственные принадлежности, их использование и сохранность;
- первичная документация по учету материально-производственных запасов;
- недостача ценностей и причиненный ущерб, их обоснованность и ответственные лица;
- бухучет операций с материальными ценностями и бухгалтерская отчетность организации.

Источниками информации экспертного исследования операций с материально-производственными запасами служат нормативно-справочная и фактографическая информация. Нормативно-справочная документация включает в себя:

- Положение по бухучету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01);
- Методические указания по бухучету материально-производственных запасов;
- Нормы естественной убыли при хранении и транспортировке товарно-материальных ценностей, утвержденные постановлением Правительства РФ от 12 ноября 2002 г. № 814;
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету труда и его оплаты, основных средств и нематериальных ак-

тивов, материалов, малоценных и быстроизнашивающихся предметов, работ в капитальном строительстве, утвержденные постановлением Госкомстата России от 30 октября 1997 г. № 71а;

- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету торговых операций, утвержденные постановлением Госкомстата России от 25 декабря 1998 г. № 132;
- Унифицированные формы первичной учетной документации по учету продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, утвержденные постановлением Госкомстата России от 9 августа 1999 г. № 66.

К фактографической информации относятся бухгалтерские документы и отчетность, прочая внеучетная информация:

- первичная документация — доверенность, книга учета выданных доверенностей, приходный ордер, акт о приемке материалов, лимитно-заборная карта, требование-накладная, накладная на отпуск материалов на сторону, акт об оприходовании материальных ценностей, полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений, акт на списание материалов, акт о расходе материалов, график выпуска готовой продукции, приемо-передаточная накладная, приемо-передаточные акты, приказ-накладная на отпуск, книги покупок и продаж, счет-фактура, товарная накладная, накладная на внутреннее перемещение, передачу товаров, тары, расходно-приходная накладная, акт о порче, бое, ломе товарно-материальных ценностей, акт о списании товаров, договор на поставку продукции, договор о полной материальной ответственности и др.;
- инвентаризационные материалы — форма № ИНВ-3 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей», форма № ИНВ-4 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных», форма № ИНВ-5 «Инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение», форма № ИНВ-6 «Акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути», форма № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей», форма № ИНВ-22 «Приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации»;
- регистры синтетического и аналитического учета — карточка учета материалов, журнал учета товарно-материальных ценностей, сданных на хранение, журнал учета поступающих грузов, журнал учета поступления продукции, товарно-материальных ценностей в места хранения, журнал учета расхода продукции, товарно-материальных ценностей в местах хранения, журнал учета поступления плодоовощной продукции в места хранения,

журнал учета расхода плодоовощной продукции в местах хранения, карточка количественно-стоимостного учета, товарный отчет, отчет о движении материалов, ведомость учета, движения готовой продукции, журналы-ордера по счетам 10 «Материалы», 40 «Выпуск продукции (работ, услуг)», 41 «Товары», 43 «Готовая продукция»;

- бухгалтерская отчетность — форма № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- внеучетная информация — приказы, распоряжения руководителя, договоры, акты ревизий и проверок материальных ценностей, заключения экспертных проверок технологии производства, товароведческих экспертиз, материалы дела.

С помощью фактографической информации и нормативных документов экспертиза, пользуясь методическими приемами экспертного исследования, проверяет прежде всего сохранность материальных ресурсов: заключение договоров о материальной ответственности работников, соблюдение трудового законодательства, создание условий для введения в действие договоров; наличие подписей материально ответственных лиц на учетных регистрах, отражающих движение ценностей. Экспертиза изучает организацию текущего контроля над сохранностью и расходом ценностей, работой материально ответственных лиц, сроки проведения инвентаризаций, их качество и влияние на сохранность ценностей.

Для проверки операций с материальными ценностями используются следующие основные методы и процедуры:

- инспектирование подразумевает проверку бухгалтерских документов и записей, а также материальных активов;
- контрольно-выборочное сличение является разновидностью метода инвентаризации.

Проверку активов принято называть инвентаризацией. Проверка материальных ценностей должна проводиться не реже одного раза в год перед составлением годового баланса. Периодичность проведения инвентаризаций материальных ценностей закрепляется в учетной политике организации. При проведении инспектирования имущества со стороны экспертов можно получить доказательства относительно фактического наличия ценностей. Этот же метод позволяет установить наличие имущества по учетным данным, количественную и стоимостную оценку материальных ценностей.

Проведение инвентаризации и проверка инвентаризационных материалов включает работу с первичными документами и изучение бухгалтерских учетных записей. Эти документы предоставляют чрезвычайно важную информацию самого разного характера, которая свидетельствует о достоверности, законности, целесообразности совершенных операций.

Применение метода контрольно-выборочного сличения основано на проверке инвентаризационных материалов (инвентаризационных описей, сличительных ведомостей, актов инвентаризации). Проверке подвергается межинвентаризационный период, т.е. бухгалтерские записи и операции между датой последней и предыдущей инвентаризации.

Экономическое содержание этого метода заключается в сопоставлении учетных и фактических остатков материальных ценностей по инвентаризационным материалам и бухгалтерским документам. При этом фактические остатки определяются по данным инвентаризационной описи на дату последней инвентаризации, а учетные остатки рассчитываются арифметическим путем. Используется следующий алгоритм расчета.

К фактическим остаткам материальных ценностей на дату предыдущей инвентаризации прибавляется документальный приход ценностей (подтвержденный бухгалтерскими документами) и вычитается документальный расход ценностей. Таким способом исчисляется учетный остаток, который сверяется с фактическими данными. Использование этого метода предполагает, что фактические и учетные данные на дату предыдущей инвентаризации должны быть тождественны. В противном случае результаты проверки могут быть признаны недостоверными.

Осуществляя процедуру наблюдения, эксперт, не вмешиваясь, отслеживает ход выполнения определенного процесса другими лицами, как правило, представителями (сотрудниками) организации. При этом достигается цель, например, практического изучения порядка проведения тех или иных контрольных (в том числе текущих) процедур в организации, выявления роли субъективного фактора в организации и функционировании систем внутреннего контроля и бухучета.

Наблюдение может применяться в качестве дополнительной или вспомогательной процедуры и при проведении инспекции (например, инвентаризации). Однако в случае когда предметом исследования является процесс или операция, наблюдение представляет собой единственно возможный вариант осуществления экспертных процедур. Так, эксперт может наблюдать за процессами контрольного запуска сырья и материалов в производство или контрольного обмера. Эксперт может сосредоточиться на внешней оценке предмета или процесса. Осуществление этой процедуры предусматривает определенное знание наблюдаемого объекта (явления, действия), поскольку именно в этом случае можно получить максимальный эффект и наиболее адекватные результаты в части формирования экспертных доказательств.

Эксперт может запросить необходимую информацию у третьих лиц. В этом случае он использует метод запроса. Адресатами запроса

могут быть правоохранительные органы и сотрудники проверяемой организации. По процессуальным правилам эксперт вправе ходатайствовать о предоставлении информации перед правоохранительными органами. Запрос со стороны эксперта может быть сформирован в письменной форме (так называемый официальный запрос) или содержаться в устном обращении (эксперт фиксирует факт обращения с запросом в своей рабочей документации и заключении). Соответственно ответ на запрос может быть дан в письменной или устной форме. Результаты запроса могут быть различными.

Эксперты могут получить информацию, подтверждающую или опровергающую их предварительные выводы. Однако вполне возможен вариант, когда с помощью запросов выявляются те стороны деятельности или проблемы, которые прежде были не известны экспертам (либо не рассматривались ими как существенные). Использование этого метода требует от эксперта знания предмета, чтобы суметь грамотно сформулировать проблему и передать ее сущность в запросе.

Подтверждение в отличие от запроса носит более конкретный характер. С его помощью можно осуществить проверку определенной информации, которая содержится в бухгалтерских записях. Так, целесообразно применять эту процедуру для оценки достоверности данных о дебиторской или кредиторской задолженности экономического субъекта. Процедура подтверждения возможна и в отношении налоговой информации при сверке расчетов с контрагентами организации или налоговыми органами.

Пересчет применяется при проверке правильности осуществления сложных расчетов. Эксперт контролирует обоснованность и правомерность формул, по которым они производятся в организации, например калькуляция себестоимости единицы продукции в части материальных затрат.

Посредством пересчета проверяется не столько правильность сложения-вычитания, сколько избранный организацией алгоритм расчета, его обоснованность с точки зрения законодательства, в том числе налогового.

Эксперт осуществляет самостоятельный выбор механизма расчета, исчисление альтернативного нужного показателя с точки зрения соблюдения законодательства. На этом основании производится оценка фактических данных учета в сопоставлении с величинами, которые должны были формироваться согласно требованиям нормативных актов. Исчисляется величина, которая отражает сумму материального ущерба в результате незаконных действий должностных лиц.

Одним из вариантов применения процедуры пересчета при исследовании операций с материальными ценностями является создание альтернативного баланса. Сущность этого метода заключается в

применении формулы товарного баланса (баланса движения материальных ценностей). Сумма показателей остатков ценностей на начало периода и поступивших ценностей за исследуемый период должна быть равна сумме показателей выбывших ценностей и оставшихся в остатке на конец исследуемого периода.

Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг) эксперт может составить баланс израсходованного сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет выявить отклонения от нормативов расхода сырья, материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности исчисления финансового результата.

Этот метод может применяться при построении альтернативного бухгалтерского баланса в отношении сальдо по счетам материальных ценностей (материалов, товаров, готовой продукции).

При экспертизе операций с материально-производственными запасами широко применяется метод экономического анализа. Эксперт использует следующие аналитические процедуры:

- сравнение фактических показателей с плановыми (сметными) показателями, определенными экономическим субъектом;
- сравнение фактических показателей с нормативными значениями, устанавливаемыми законодательством;
- сравнение фактических показателей с рыночными или со среднеотраслевыми данными;
- сравнение фактических показателей с показателями бухгалтерской отчетности и относительными коэффициентами других промежутков времени;
- вычисление и анализ относительных финансовых показателей текущего периода, а также сопоставление их динамики между собой и в течение нескольких периодов;
- анализ динамики отдельных показателей (причем как оборотов по бухгалтерским счетам, так и суммарных величин по группам операций) в течение проверяемого периода.

Для проведения экспертного исследования операций с материально-производственными запасами используются специальные приемы экспертного исследования, которые требуют привлечения других специалистов-экспертов (химико-технологический анализ, контрольный запуск сырья и материалов в производство, контрольный обмер). Так, судебно-бухгалтерская экспертиза операций с материальными ресурсами при необходимости использует выводы товароведческих экспертиз относительно качества сырья и материалов, технологических экспертиз — в части технологии обработки сырья, полуфабрикатов и изделий, изготовления продукции, соответствие продукции израсходованному сырью.

9.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций с материально-производственными запасами

Расчетно-аналитические методы состоят из экономического анализа, аналитических, статистических расчетов и экономико-математических методов.

Аналитические процедуры используются при оценке складского хозяйства и сохранности материальных ценностей. Для исследования этого участка деятельности организации эксперт обследует склады, кладовые, цеха и другие места хранения производственных запасов, проверяя условия их хранения, состояние противопожарной безопасности, оснащенность складов оборудованием, техникой, приборами и правильность их эксплуатации, состояние охраны складских помещений.

В ходе проверки выясняются прежде всего состояние складского хозяйства, подбор и расстановка материально ответственных лиц; организация пропускной системы; своевременность проведения инвентаризации и выполнение плана внезапных проверок наличия материальных ценностей и др. Неудовлетворительная организация складского хозяйства свидетельствует о низком уровне внутреннего контроля над сохранностью материально-производственных запасов, который обеспечивают руководитель и главный бухгалтер организации, а также материально ответственные лица.

В ходе обследования особое внимание уделяется проверке организации материальной ответственности работников, связанных с приемкой, хранением и отпуском материальных ценностей. Одним из условий обеспечения сохранности материальных ценностей является разработка и вручение материально ответственным лицам договоров или должностных инструкций, в которых определены обязанности и права работников, распорядок их работы, порядок приемки и выдачи ценностей, их документального оформления, ведения учета на складах в натуральных измерителях, сроки представления отчетов в бухгалтерию и др.

При осмотре мест хранения материально-производственных запасов по имеющимся у материально ответственных лиц документам проверяют, своевременно ли они оформляют приемку и отпуск ценностей и делают записи в книги или карточки складского учета. Неучтенные излишки материалов и готовой продукции могут создаваться путем:

- замены сырья при изготовлении готовой продукции;
- обсчета сдатчиков сырья и материалов в весе, влажности, понижении их сортности;
- обвеса, обсчета, обмера покупателей при отпуске им готовых изделий;

- необоснованного оформления актов на потери материалов при их транспортировке или хранении на складах;
- неоформления бухгалтерских документов при поступлении материальных ценностей;
- завоза сырья и материалов от поставщиков в больших количествах, чем указано в сопроводительных документах, или завоза ценностей без документального оформления (сторонние товары);
- завоза от поставщиков доброкачественного сырья и материалов вместо отходов, показанных в сопроводительных документах;
- внесения в сырье и материалы посторонних или более низкого качества однородных веществ с целью увеличения их количества или веса.

Неучтенные излишки материалов обычно хранят отдельно. Для их выявления следует использовать данные складского учета. Если имеются неучтенные излишки, то расход отдельных видов ценностей за определенные периоды, как правило, превышает их приход. Такой перерасход перекрывают за счет последующего поступления и оприходования материалов аналогичных названий.

Обследование состояния складского хозяйства и проверка сохранности материальных ценностей в сочетании с последующей документальной проверкой дают возможность сделать обоснованные выводы о сохранности материально-производственных запасов и разработать профилактические мероприятия.

Экспертизу материально-производственных запасов с применением расчетно-аналитических методов можно разделить на проверку их фактического наличия, которая осуществляется с помощью инвентаризации, и проверку правильности оценки ценностей в учете и отчетности.

Расчетно-аналитические методы основаны на применении методов арифметической проверки, пересчета. Для упрощения процесса экспертного исследования параллельно используются документальные приемы экспертизы, в частности проверка документов в соответствии с законодательством (по форме и по существу отраженных хозяйственных операций).

Экспертные процедуры подразделяются на проводимые до инвентаризации, во время и после нее. До проведения инвентаризации эксперт запрашивает документы о результатах предыдущих инвентаризаций, анализирует структурные и количественные изменения запасов, получает информацию о местах хранения запасов, а также об организации инвентаризационной работы и материальной ответственности.

Запасы могут хранить на нескольких складах. В этом случае их инвентаризацию целесообразно проводить одновременно, чтобы исключить возможность переброски ценностей с одного склада на

другой. Эксперт может опечатать складские помещения или контролировать документальное движение ценностей в рамках организации. Экспертиза может проводиться одновременно во всех складских помещениях с соблюдением правил проведения инвентаризации, установленных Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств.

Проведение инвентаризации должно быть санкционировано правоохранительными органами. Проведение инвентаризации оформляется отдельным распоряжением руководителя аудиторской фирмы, выступающей в роли экспертного учреждения.

При проведении инвентаризации у эксперта могут возникнуть сложности в получении доказательств о запасах, вызванные особенностями технологического процесса. Для этого могут понадобиться консультации специалистов, привлекаемых в соответствии с процессуальными нормами.

Сложности могут возникнуть и в получении доказательств, связанных с определением количества запасов, которые обусловлены:

- применением выборки. Как правило, в рамках одной проверки невозможно проверить все запасы сплошным методом, однако при явном несоответствии учетных записей о запасах их фактическому наличию необходимо проверить все товарно-материальные ценности;
- невозможностью присутствия эксперта одновременно во всех местах хранения запасов;
- спецификой процедур контроля. Необходимо удостовериться, что не было повторного счета и случайно или преднамеренно неучтенных ценностей. Контрольные подсчеты дают возможность убедиться, что подсчет ценностей был проведен правильно;
- природой инвентаризируемых ценностей (например, инвентаризация запасов древесины на целлюлозно-бумажных комбинатах, металлопроката, строительных материалов). Эксперт может воспользоваться оценочными методами, когда подсчитывают и измеряют часть запасов, а затем результаты проверки экстраполируют на их общее количество. Репрезентативность результатов экстраполяции может быть проконтролирована путем их сопоставления с данными бухгалтерского и складского учета.

Для упрощения процесса проведения инвентаризации эксперту следует четко сформулировать задачу, которая должна быть решена при экспертизе. Можно, например, обозначить инвентаризационную выборку.

Процесс проведения инвентаризации может быть усложнен отсутствием бухгалтерских документов, подтверждающих остатки материальных ценностей по учетным данным в стоимостном выражении, так как на момент инвентаризации документы могут быть изъ-

ся в бухучете, возникает неучтенная продукция. Занижение оценки продукции дает возможность должностным и материально ответственным лицам организаций и торговых организаций изымать часть выручки, составляющую разницу между продажной и заниженной в учете стоимости продукции.

Поскольку неучтенная продукция не отражается в бухгалтерских документах, во многих случаях ее наличие определяется на основании документации, отражающей технологические процессы производства этой продукции (документы на выплату заработной платы, данные оперативного учета о закладке сырья и выпуске готовой продукции и др.), а также подтверждающей вывоз продукции с организации (пропуска, счета-фактуры, накладные и пр.).

В отдельных случаях неучтенная продукция может быть выявлена путем сличения (сопоставления) документов, отражающих получение продукции:

- документальных данных складов и цехов — производителей продукции;
- данных инвентаризаций готовой продукции в цехах и на складах организаций — с учетными данными на день проведения инвентаризаций, и т.п.

При проверке эксперт должен изучить всю документацию, которая позволяет сделать вывод о наличии или об отсутствии случаев выпуска и реализации неучтенной продукции. Для установления факта выпуска неучтенной продукции пользуются разными способами анализа и проверки документов. К ним, в частности, относятся сопоставление данных инвентаризаций складов готовой продукции организации и данных учета в местах хранения; сличение документов, подтверждающих вывоз из организации готовой продукции (товарно-транспортные накладные, пропуска, путевые листы, железнодорожные и другие документы), с документами бухгалтерского и оперативного учета продукции на складах.

В результате такого сличения могут устанавливаться случаи вывоза не оприходованной по складу продукции, которая в расход не была списана и в недостатке не оказалась. Однако в тех случаях когда документально подтверждается вывоз неучтенной продукции из организации, выпускавшей такую продукцию и располагавшей для этого запасами сырья и материалов, эксперт должен определить материальный ущерб в размере стоимости вывезенной неучтенной продукции.

Анализу подвергаются нормы расхода сырья и материалов на производство и их соблюдение. Нередко на решение экспертизы правоохранительные органы выносят вопросы правильности применения норм в связи с тем, что создание внеучетных излишков материалов на строительных площадках, складах топлива и в других

местах хранения ценностей связано с завышением норм и нормативов списания материалов на производственные и хозяйственные нужды. Созданные таким образом излишки материалов затем расхищаются. Экспертиза проверяет обоснованность утверждения норм и их применение в лимитно-заборных картах и ведомостях на расходование материалов. Выявляются отклонения от норм при расходовании материалов и устанавливаются факты, обуславливающие перерасход сырья и материалов.

Аналитические и статистические расчеты применяются в исследованиях с помощью вычислительно-расчетных и логических процедур. Составляются сличительные ведомости, таблицы сопоставления расхода материалов и их накопления за определенный промежуток времени, выявляются факты нарушения технологии в производственных подразделениях, на конвейерных линиях и т.п. Показатели фактического расхода сырья и материалов сопоставляются с нормативными показателями с исчислением абсолютных и относительных отклонений. В результате выявляется перерасход или экономия в себестоимости продукции, устанавливаются влияние показателя себестоимости на изменение выручки от продажи, налогооблагаемой базы по налогу на прибыль и наличие налогового правонарушения.

Экономико-математические методы помогают выявить перерасход сырья и материалов в заготовочных цехах при раскрое тканей, списании перерасходов на межлекальные вырезы, а также при раскрое листового железа, распиловке фанеры и деловой древесины на детали т.п.

9.3. Документальные приемы исследования операций с материально-производственными запасами

Документальные приемы экспертизы используются при проверке операций по поступлению и выбытию материально-производственных запасов. Основное внимание уделяется количественной и качественной приемке материальных ценностей от поставщиков, а также внутренним перемещениям в межцеховом направлении, между материально ответственными лицами, складами и производством. При этом экспертиза исследует полноту оприходования материальных ценностей по данным бухучета, соответствие их по качеству сопроводительным и приемным документам, составленным материально ответственными лицами, а также материалов, поступивших без сопроводительных документов.

Проверяя полноту оприходования материальных ценностей, следует обратить внимание на реальность кредиторской задолженности поставщикам с целью выявить неучтенные счета поставщи-

ков. Для этого сверяются записи в регистрах бухучета с данными предъявленных счетов, договоров, денежных документов об оплате поставщикам.

В ходе документальной проверки операций по поступлению материально-производственных запасов устанавливают соблюдение правил количественной и качественной приемки; правильность оформления актов приемки, коммерческих актов, актов расхождений, выявленных при приемке; своевременность представления в бухгалтерию отчетов материально ответственных лиц и реестров оправдательных документов. При выявлении расхождений необходимо провести встречную проверку документов. Они проверяются с использованием метода инспектирования.

При проверке полноты оприходования материальных ценностей внутренние документы сверяют с сопроводительными документами поставщиков. Эксперт изучает правильность составления актов на расхождение в количестве и качестве поступивших материальных ценностей и своевременность предъявления претензий к поставщикам или транспортной организации. Иногда расхождения могут быть результатом присвоения материальных ценностей и оформления подложных актов с целью скрыть недостачу или пересортицу. При необходимости следует провести встречную сверку с документами, находящимися у поставщиков материальных ценностей.

Одновременно осуществляется контроль над выполнением договоров. Необходимо установить, имеются ли в наличии договоры на поставку и правильность их оформления. Кроме того, договоры проверяются в соответствии с законодательством.

Все договоры должны подписываться руководителем организации только после визы главного бухгалтера и руководителей финансовой, планово-экономической и юридической служб, что обеспечивает согласованность действий различных служб. На основе договоров с поставщиками проверяют обоснованность операций по поступлению и оприходованию материально-производственных запасов.

Объектом исследования является также оперативная и служебная информация. Так, из журнала по учету поступивших грузов можно получить данные в разрезе поставщиков об ассортименте и сроках поставки материальных ценностей. Эксперт изучает, как организован такой учет в проверяемой организации: указываются ли по каждому поставщику ассортимент и сроки поставки материалов по договору, приводится ли на основании документов фактически поступивший ассортимент материалов с указанием даты поступления. Для выяснения достоверности приведенной в оперативном учете информации эксперт сопоставляет ее с данными, отраженными в бухучете. По записям в журнале учета поступающих грузов и

карточкам учета договоров поставки можно определить, какие поставки были осуществлены за проверяемый период.

Если материальные ценности закупали за наличный расчет у физических лиц или индивидуальных предпринимателей, эксперт обращает внимание на наличие и правильность оформления закупочных актов. Он должен содержать следующие обязательные реквизиты: паспортные данные продавца, название, количество и стоимость материальных ценностей. Внутренними документами, которыми оформляют поступившие ценности, могут быть сопроводительные документы поставщиков со штампами получателя груза, приемные акты, приходные накладные и некоторые другие документы в зависимости от принятого порядка оформления приемки груза.

Эксперт при проверке должен обратить внимание на следующее:

- имеются ли договоры на поставку продукции (выполнение работ, услуг) и правильность их оформления;
- при наличии дебиторской и кредиторской задолженности необходимо установить дату возникновения и причину образования;
- имеется ли задолженность с истекшим сроком исковой давности, принимаются ли меры к ее взысканию;
- обоснованность получения авансов;
- правильность ведения аналитического учета по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», правильность составления бухгалтерских проводок по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками»;
- соответствие записей аналитического учета записям в журнале-ордере по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», главной книге и балансе (при журнально-ордерной форме учета);
- при поступлении товарно-материальных ценностей, на которые не получены расчетные документы, необходимо проверить, числятся ли эти поступившие ценности как оплаченные, но находящиеся в пути или не вывезенные со складов поставщиков и не числятся ли стоимость этих ценностей как дебиторская задолженность;
- осуществлялась ли инвентаризация расчетов (необходимо просмотреть результаты и, если необходимо, провести встречную проверку расчетов);
- полноту оприходования материальных ценностей. Необходимо сопоставить данные об их количестве и стоимости по платежным документам с данными документов на их оприходование (счетов, товарно-транспортных накладных) и показателями аналитического учета, отчетов движения продуктов и материалов;
- правильность установления цен на материальные ценности — соответствуют ли они ценам, указанным в договорах поставки;
- предъявлялись ли штрафные санкции поставщикам при нарушении договорных обязательств;

- предъявлялись ли претензии поставщикам и подрядчикам при несоответствии цен и тарифов, обусловленных договорами; несоответствие качества стандартам или техническим условиям, за брак и простой, возникшие по вине поставщиков или подрядчиков.

В процессе экспертизы осуществляется проверка организации первичного учета. Исследование проводится по следующим направлениям:

- проверка достоверности (полноты и точности) фактов оприходования материально-производственных запасов;
- проверка оперативности регистрации фактов поступления сырья, материалов;
- проверка законности первичной учетной документации, оформляющей операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками;
- проверка соблюдения графика документооборота;
- проверка полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах;
- проверка организации хранения документов и организации доступа к первичным учетным документам.

С помощью процедуры проверки достоверности (полноты и точности) фактов оприходования материально-производственных запасов достигается уверенность в том, что в организации имеется вся первичная документация по всем поступившим ценностям за отчетный период. При этом эксперту надлежит сверить данные первичных приходных документов с договорами на поставку с тем или иным поставщиком. Затем необходимо проверить наличие счетов-фактур от поставщиков по каждой конкретной сделке по журналу регистрации счетов-фактур. Данные счетов-фактур сверяются с данными накладных. После этого необходимо сверить полученные данные с данными складского учета или с информацией от бухгалтерии о принятых к учету материально-производственных запасах.

Эксперт должен установить причины расхождений между датами совершения хозяйственных операций и сроками их регистрации в учете, а также выяснить, разовый или систематический характер носят такие факты. Необходимо установить, каким образом и в какие сроки обрабатываются поступившие в организации документы, каковы основные каналы поступления документов, ведется ли их централизованная регистрация и т.д. Следует также ознакомиться с перечнем постоянных и разовых контрагентов организации, причем документам последних уделить особое внимание.

Цель проведения процедуры проверки законности первичной учетной документации, оформляющей операции по расчетам с поставщиками и подрядчиками, — получение достаточного количества доказательств того, что первичные документы имеют юридическую силу (т.е. соблюдены все требования к оформлению документации). Эксперт полистно просматривает документы за определенный период.

К проверке документации, оформляющей операции, по которым были обнаружены расхождения, следует подойти с особой тщательностью, проанализировав причины неверного оформления документов. По результатам проведения этой процедуры эксперт должен установить соблюдение правил оформления документов по данному участку, наличие фактов мошенничества и злоупотреблений, сумму материального ущерба.

С помощью процедуры проверки соблюдения графика документооборота устанавливается наличие или отсутствие графика документооборота по операциям с поставщиками и подрядчиками, на все ли первичные документы он составлен, а также работает ли реально этот график. При необходимости эксперт может лично проследить за движением конкретного документа и исполнением сроков его создания и обработки.

Если графиков документооборота нет или они подготовлены формально, то появляется риск того, что некоторые первичные документы могут отсутствовать или быть утеряны, приняты к учету (т.е. проверены и обработаны) несвоевременно, например в следующем отчетном периоде, а также риск приписок и прочих злоупотреблений. Следовательно, на документацию, на которую нет графиков документооборота или если эти графики реально не работают, при проведении экспертизы операций с материально-производственными запасами необходимо обратить особое внимание.

Если в организации нет четко установленного порядка хранения документации в период исполнения документов и в период хранения уже исполненных документов в архиве, то существует большой риск несанкционированного доступа к первичным документам. Это может привести как к утере документов, так и к злоупотреблениям с первичной учетной документацией (приписки, исправления в документах, уничтожение или подлог документов и т.п.).

Источниками информации могут служить графики документооборота, содержащие сроки сдачи документов в архив, оформленные к передаче в архив и уже хранящиеся в архиве дела, акты о выделении документов к уничтожению. В ходе проверки может быть использована информация о наличии или об отсутствии в организации системы паролей доступа к автоматизированным рабочим местам, на которых создаются и обрабатываются документы данного раздела учета.

В результате проверки полноты и точности регистрации документа в учетных регистрах эксперт получает достаточное количество доказательств того, что при принятии документов к учету соблюдаются шесть основных принципов:

- 1) было достаточно оснований для регистрации каждого документа;
- 2) все документы, оформляющие проверяемые операции, зарегистрированы полностью;

- 3) все документы отражены в соответствии с экономической сущностью операции и по всем документам произведен точный количественный и качественный перенос данных в систему учета;
- 4) все документы зарегистрированы своевременно;
- 5) все документы зарегистрированы в соответствующих данной хозяйственной операции учетных регистрах;
- 6) каждый документ принят к учету единожды.

Выборка документов должна производиться с учетом результатов предшествующих процедур. Особое внимание следует уделить документам, на которые не составлены графики документооборота, и операциям, по которым первичные документы отсутствуют либо в них отсутствуют определенные реквизиты или имеют место факты мошенничества.

Вопросы законности документального оформления движения материально-производственных запасов рассматриваются в процессе расследования уголовных дел по постановлению прокуратуры. Обращается внимание на реквизиты поставщика. На разрешение эксперта может быть поставлен следующий вопрос: отвечает ли требованиям законодательства организация бухучета имущества и в целом хозяйственной деятельности организации? Учет материалов, являясь основным разделом бухучета организации, исследуется в первую очередь. Раздел заключения эксперта по исследованию правомерности организации документального оформления движения материалов может иметь следующее содержание.

Раздел заключения эксперта по уголовному делу по постановлению прокуратуры

Вопрос: отвечает ли требованиям законодательства организация бухучета имущества и в целом хозяйственной деятельности организации?

Учет материалов

Оценка организации бухучета движения материалов для использования в процессе производственной деятельности при пошиве и ремонте изделий в организации свидетельствует о том, что на 1 июля 200_ г. остаток материалов на складе составил 171 319,67 руб. Приобретение материалов осуществлялось за период с 200_ г. по 1 июля 200_ г. через подотчетных лиц.

Списание материалов на себестоимость оказанных услуг осуществляется на основе заборной ведомости, порядок составления которой не отвечает установленным требованиям законодательства. Аналитический учет материалов на складе отсутствует, отсутствуют отчеты материально ответственных лиц по движению материалов.

Анализ данных главной книги за I полугодие 200_ г. свидетельствует о том, по счету 10/1 «Сырье и материалы» движение материалов за месяц составляет в среднем 10000—15000 руб., что несоизмеримо с остатком материалов на конец периода.

Документальное подтверждение остатка материалов в аналитическом учете отсутствует. Кроме того, оценка документального оформления поступления материалов позволила установить наличие документов, составленных в нарушение требований законодательства. В частности, в соответствии с п. 26 Закона об обществах с ограниченной ответственностью учредительные документы ТОО, созданные до введения Закона в действие (1 марта 1998 г.) подлежали приведению в соответствие с Законом не позднее 1 июля 1999 г. В случае неприведения обществом в эти сроки учредительных документов в соответствии с Законом общество ликвидировалось в судебном порядке.

Таким образом, с 1 июля 1999 г. хозяйственная деятельность ТОО на территории России была прекращена. Однако данные бухгалтерского учета организации свидетельствуют о наличии в бухгалтерии накладных на поступление материалов от ТОО и платежных документов на оплату стоимости поступивших материалов. На накладных указаны реквизиты ТОО и печати с указанием наименования ТОО. Расчеты в этом случае осуществлялись через подотчетных лиц (табл. 9.1).

Таблица 9.1

Документально необоснованное приобретение материалов

Документ			Поставщик	Сумма, руб.
название	№	дата		
Накладная	б/н	3 февраля 200 г.	ТОО «Талант»	9361
Накладная	27	6 марта 200 г.	ТОО «Май»	1800
Накладная	б/н	14 августа 200 г.	ТОО «Май»	10 820
Накладная	б/н	11 сентября 200 г.	ТОО «Май»	9994
Накладная	б/н	14 сентября 200 г.	ТОО «Май»	7778
Накладная	б/н	19 ноября 200 г.	ТОО «Май»	10 272
			ИТОГО 200 г.	50 025

Таким образом, стоимость материалов, отраженных в учете по документам, не отвечающим требованиям законодательства, необоснованно принята в производственных целях в 200 г. на сумму 50 025 руб.

Инспектирование организации бухгалтерского и налогового учета осуществляется с использованием следующих процедур:

- проверка реальности дебиторской и кредиторской задолженности при расчетах за материально-производственные запасы;
- проверка расчетов по претензиям;
- проверка организации учета операций использования материально-производственных запасов;

- проверка операций по продаже материально-производственных запасов.

Цель процедуры проверки реальности дебиторской и кредиторской задолженности при расчетах за материально-производственные запасы — достижение уверенности в том, что задолженности контрагентов и задолженности перед контрагентами числятся на счетах учета в реальных значениях. Эта процедура — одна из важнейших в экспертизе, так как операции с кредиторской задолженностью и погашением ее наличными денежными средствами предоставляют возможность для мошенничества, растрат и искажений финансовой отчетности.

Наиболее значительных размеров мошенничество может достигать при осуществлении закупочных операций. Нарушения при закупках сырья могут быть как различными: предъявление в качестве оправдательных документов накладных и счетов фиктивных фирм, что легко выявляется в ходе инвентаризации и сверок расчетов, проверок подлинности печатей и реквизитов, сверки почерков при оформлении документов, мошенничество по взаимной договоренности должностных лиц обеих сторон сделки в целях обеспечения неверных кассовых выплат. Следует установить наличие случаев перекрытия кредиторской задолженности перед одним контрагентом дебиторской задолженностью другого.

Претензия предъявляется поставщикам, если счет поставщика оплачен и акцептован до поступления материально-производственных запасов, а при приемке на склад обнаружилась недостача материально-производственных запасов против отфактурованного количества либо обнаружилось несоответствие принятых материально-производственных запасов по ценам, качеству, номенклатуре против оговоренных в договоре величин. На неудовлетворенные претензии поставщику должен быть предъявлен иск.

При проверке таких операций эксперт должен убедиться, что претензия действительно была предъявлена и что отраженные на счете 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», субсчет «Расчеты по претензиям» суммы соответствуют значениям, указанным в коммерческом акте. Кроме того, важно, чтобы претензия была предъявлена своевременно, так как в противном случае суд может отказать в удовлетворении иска. И наконец, пакет документов, приложенных к претензии и исковым заявлениям, должен быть доказательным, в частности в нем должны присутствовать как минимум претензионный расчет, коммерческий акт об установленном расхождении в количестве и качестве при приемке материально-производственных запасов, претензионное удостоверение о полномочии участников количественной и качественной выбраковки, до-

кументы, подтверждающие произведенные расходы, стоимость которых возмещается за счет поставщика.

При процедуре проверки организации учета операций использования материально-производственных запасов проверяются система отпуска материалов в производство (цеха основного и вспомогательного производства), правильность определения их количества с помощью весоизмерительных приборов, а также состояние контроля со стороны руководителей цехов, своевременность и точность отражения отпуска в соответствующих первичных и сводных документах.

Неотъемлемой частью контроля сохранности материальных ценностей на складах организации является проверка складского учета. Практика работы показывает, что основные нарушения в ведении складского учета состоят в наличии отрицательных переходящих остатков («красное сальдо») по видам материальных ценностей, отсутствии записей о поступлении материалов по отдельным приходным документам, расхождении между данными картотек складского учета и бухучета. «Красное» сальдо свидетельствует о неполном или несвоевременном оприходовании поступивших материальных ценностей, списании завышенного количества материалов в производстве против фактически отпущенного, оформлении бестоварных документов на расход материалов, неправильном подсчете переходящих остатков и т.д.

Отрицательные переходящие остатки того или иного материала после очередного поступления этого вида материала временно закрываются, а количество материальных ценностей на эту величину уменьшается. Отрицательные остатки показывают размер неучтенных материалов и являются резервом для хищения.

Отдельные приходные документы, особенно по неотфактурованным поставкам, могут не отражаться в карточках складского учета. Для их выявления необходимо внезапно проверить все первичные документы кладовщика.

Расхождения между данными складского учета и бухучета выявляются путем сопоставления остатков по сальдовой книге с остатками, подсчитанными бухгалтерией в оборотных ведомостях по группам материалов. Встречаются и такие нарушения, как вывоз материальных ценностей по одним пропускам дважды; вывоз материальных ценностей по пропускам, подписанным лицом, не имеющим на это права; вывоз материальных ценностей по устным разрешениям и запискам.

В настоящее время складской учет материально-производственных запасов ведется с использованием специализированных компьютерных программ. При внесении и обработке учетных данных преднамеренно допускаются искажения показателей с целью хищения сырья и материалов.

К основным способам искажения учетных данных в целях хищения сырья и материалов в условиях обработки учетных данных относятся:

- искажение данных учета путем занижения прихода или завышения расхода материальных ценностей;
- умышленные ошибки и подлоги в процессе кодирования первичных документов (проставление кода в документах по приходу материалов более дешевых видов ценностей, а в документах по расходу — более дорогих);
- искажение учета сырья и материалов путем введения в программу данных документов, ранее прошедших обработку, или подложных документов;
- искажение шифров номенклатурных номеров в первичных документах;
- искажение данных учета в момент перфорирования первичных документов (пропуск отдельных первичных документов, непроводка какой-либо цифры), и т.д.

Для выявления ошибок рекомендуется использовать первичные документы. К признакам, свидетельствующим о возможных хищениях при учете материалов, относятся:

- отсутствие требуемых реквизитов и наличие исправлений в первичных документах;
- противоречия данных первичных документов и компьютерного учета;
- исправления в компьютерных документах (оговоренные и неоговоренные);
- несоответствие итогов дебетовых и кредитовых оборотов контрольных программных распечаток;
- наличие противоречий внутри документа и программной распечатки.

На практике достаточно распространено нарушение, когда организации списывают материальные ценности на затраты без их оприходования, т.е. не соблюдая требования полноты отражения операций с материально-производственными запасами. Это приводит к налоговым последствиям. Кроме того, за корреспонденцией счетов может скрываться факт преднамеренного списания дорогостоящего имущества или имущества непроизводственного назначения.

Операции по списанию материально-производственных запасов должны быть документально подтверждены. При отсутствии первичных бухгалтерских документов операции признаются незаконными. Результаты проверки организации учета списания материально-производственных запасов могут быть представлены в заключении эксперта в отдельном разделе при формулировке ответов на поставленные вопросы.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: установить наличие фактов документально необоснованного списания инвентаря и хозяйственных принадлежностей.

Организация имеет право списывать инвентарь и хозяйственные принадлежности на затраты при передаче их в эксплуатацию, расходе или списании. С этой целью при отпуске материалов для управленческих нужд организации необходимо оформлять акты расхода. Списание материалов со счетов учета запасов должно осуществляться по актам на списание материалов.

Должен быть организован строгий контроль над дальнейшим движением этого имущества. Наличие такого контроля подтверждают первичные и аналитические учетные документы, которые должны оформляться в организации. Такие документы в организации отсутствуют. Это позволяет сделать вывод о том, что в организации отсутствует контроль над движением имущества (п. 3 Положения по бухучету «Учет материально-производственных запасов» (ПБУ 5/01)).

Списание инвентаря, неподтвержденное актами о списании (расходе), представлено в табл. 9.2.

Таблица 9.2

Документально необоснованное списание инвентаря и хозяйственных принадлежностей за 200_г.

Название имущества	Наличие документа на списание	Сумма, руб.
200_ г.		
Инвентарь и хозяйственные принадлежности, приобретенные в 200_ г. и списанные на затраты без документов	Акт на списание (акт о расходе) отсутствует	319 809,04

Таким образом, по результатам экспертизы можно считать, что в течение 200_г. на расходы организации необоснованно (отсутствуют оправдательные документы) были списаны ИХП на сумму 319 809,04 руб.

Особенно тщательно должны быть проверены документы на списание недостач, порчи и уценки материально-производственных запасов, а также правильность применения норм естественной убыли при перевозках и хранении некоторых видов материалов, товаров. Особого внимания требуют операции по списанию материально-производственных запасов сверх установленных норм, а также потерь от порчи и уценки. Кроме того, на основании первичных документов проверяется достоверность записей в регистрах синтетического и аналитического учета.

Эксперт должен установить целесообразность операций по продаже материально-производственных запасов, правильность оформления всех документов — договоров, доверенностей, счетов-фактур, товарно-транспортных накладных и других первичных документов. Следует определить круг потребителей, с которыми организация заключила договоры на поставку производимой продукции (товаров), проверить, как выполняются условия этих договоров, проконтролировать продажные цены и отклонения по ценам.

Контроль договорной дисциплины и организации бухучета операций с покупателями на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» осуществляется аналогично расчетам с поставщиками и подрядчиками. Результаты экспертизы и экспертные доказательства необходимо систематизировать в рабочих документах эксперта, представленных в заключении.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите объекты экспертизы операций с материально-производственными запасами.
2. Назовите основные источники информации, используемые при экспертизе операций с материально-производственными запасами.
3. Какие методы применяет эксперт при исследовании операций с материально-производственными запасами?
4. Назовите основные расчетно-аналитические методы, применяемые при экспертизе операций с материально-производственными запасами.
5. Как осуществляется исследование сохранности материально-производственных запасов и организации материальной ответственности?
6. Какие приемы использует эксперт при определении неучтенной продукции?
7. Какова цель проверки норм, нормативов и смет расходов сырья, материалов при производстве продукции (работ, услуг)?
8. Назовите основные документальные приемы проверки.
9. По каким признакам можно проверить первичные бухгалтерские документы по учету операций с материально-производственными запасами?
10. В чем заключается сущность экспертизы организации бухгалтерского и налогового учета операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке?

Глава 10

Экспертное исследование операций по труду и заработной плате

10.1. Стандарт экспертного исследования операций по труду и заработной плате (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)

На рассмотрение экспертизы могут быть поставлены вопросы, связанные с соблюдением трудового законодательства и правильно-стью расчета суммы налоговых платежей в бюджет и внебюджетные фонды по расчетам с работниками организации.

Цель экспертного исследования операций по труду и заработной плате заключается в исследовании законности операций по начислению и выплате заработной платы и исчислению единого социального налога и налога на доходы физических лиц. Практические цели проверки расчетных операций по оплате труда заключаются в установлении:

- полноты — все ли операции по расчетам с персоналом по оплате труда учтены в бухучете, не существует ли неучтенных расчетов;
- существования — существуют ли обязательства по расчетам по оплате труда на конкретную дату и существенна ли сумма этих обязательств;
- прав и обязанностей — правомерны и верны ли суммы обязательств по расчетам исходя из трех критериев: формальности, законности и действительности;
- оценки — оценены ли обязательства по расчетам с персоналом организации по оплате труда в соответствии с требованиями нормативных актов;
- точности — правильно ли произведены начисления заработной платы и удержания из нее, соответствуют ли данные бухгалтерской отчетности записям в регистрах синтетического и аналитического учета операций;
- ограничения учетного периода — все ли обязательства по расчетам отражены именно в тех учетных периодах, когда имели место;
- представления и раскрытия — раскрыты и представлены ли обязательства по расчетам в бухгалтерской отчетности в соответствии с нормативными документами по учету и отчетности.

Достижению поставленных перед экспертом целей способствует выполнение следующих *задач* экспертного исследования операций по оплате труда:

- рациональное использование трудовых ресурсов и материальное стимулирование работников в соответствии с результатами их труда;
- оценка существующей в организации системы расчетов с персоналом и ее эффективности;
- установление нарушений трудового законодательства;
- оценка состояния синтетического и аналитического учета операций по оплате труда и расчетов с персоналом организации в проверяемом периоде;
- оценка полноты отражения совершенных операций в бухучете;
- проверка соблюдения организацией налогового законодательства по операциям, связанным с расчетами по оплате труда;
- проверка соблюдения организацией законодательства по расчетам с внебюджетными фондами, по социальному, пенсионному страхованию и обеспечению.
- определение размера ущерба, связанного с несоблюдением трудового законодательства, и разработка профилактических мероприятий.

При исследовании судебно-бухгалтерской экспертизой операций по оплате труда объектами экспертизы являются:

- трудовые ресурсы, их планирование и использование;
- системы оплаты труда и премирования и их применение;
- состояние трудовой дисциплины и соблюдение трудового законодательства;
- правомерность расчета сумм единого социального налога и налога на доходы физических лиц в соответствии с законодательством;
- расчеты по заработной плате;
- первичная документация, связанная с расчетами заработной платы;
- причиненный ущерб и ответственные за него лица.

Источниками информации для исследования операций по оплате труда являются нормативные правовые документы, внутренние (локальные) нормативные документы организации, первичные документы, регистры синтетического и аналитического учета, бухгалтерская отчетность.

К нормативным правовым документам относятся НК (гл. 23, 24), ТК. Федеральные законы «О минимальном размере оплаты труда» от 30 декабря 2001 г. № 197-ФЗ, «Об основах охраны труда в Российской Федерации» от 19 июня 2000 г. № 82-ФЗ, «Об обязательном пенсионном страховании в Российской Федерации» от 17 июля 1999 г. № 181-ФЗ, от 15 декабря 2001 г. № 167-ФЗ, постановление Правительства РФ «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы» от 11 апреля 2003 г. № 213, постановле-

ние Госкомстата России от 5 января 2004 г. № 1 «Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты».

Внутренние нормативные документы организации — это коллективный договор, положения об оплате труда, о премировании и правила внутреннего трудового распорядка.

Первичные документы включают:

- приказ (распоряжение) о приеме работника на работу;
- личную карточку работника;
- штатное расписание;
- приказ (распоряжение) о переводе работника на другую работу;
- приказ (распоряжение) о предоставлении отпуска работнику;
- график отпусков;
- приказ (распоряжение) о прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении);
- приказ (распоряжение) о направлении работника в командировку, командировочное удостоверение, служебное задание для направления в командировку и отчет о его выполнении;
- приказ (распоряжение) о поощрении работника;
- табель учета рабочего времени и расчета оплаты труда, табель учета рабочего времени;
- расчетно-платежную ведомость, расчетную ведомость, платежную ведомость, журнал регистрации платежных ведомостей;
- лицевой счет;
- записку-расчет о предоставлении отпуска работнику, записку-расчет при прекращении (расторжении) трудового договора с работником (увольнении);
- акт о приеме работ, выполненных по срочному трудовому договору, заключенному на время выполнения определенной работы.

Регистры синтетического и аналитического учета включают ведомость учета заработной платы, свод заработной платы, журналы-ордера по счетам 68 «Расчеты по налогам и сборам», 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда».

Бухгалтерская отчетность включает формы № 1 «Бухгалтерский баланс», № 4 «Отчет о движении денежных средств» и № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу».

Методы и процедуры получения доказательств. При проведении экспертизы операций по соблюдению трудового законодательства и расчетов по оплате труда используют следующие методы и процедуры:

- проверка арифметических расчетов клиента (пересчет);
- проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций, подтверждение;
- устный опрос персонала, руководства экономического субъекта;

- запрос информации у независимой (третьей) стороны, подтверждение;
- проверка документов, прослеживание, аналитические процедуры.

Проверка арифметических расчетов клиента (пересчет) используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов сумм по оплате труда персонала и точности отражения их в бухгалтерских записях. Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций позволяет осуществлять контроль над учетными работами, выполненными бухгалтерией, и корреспонденцией счетов по оплате труда.

Подтверждение используется для получения информации о реальности остатков на счетах расчетов по оплате труда, с бюджетом и внебюджетными фондами. Устный опрос применяется в ходе получения ответов при предварительной оценке состояния учета расчетов с персоналом по оплате труда, а также в процессе их проверки, при уточнении у специалистов отдельных совершенных хозяйственных операций, вызывающих сомнение.

Проверка документов позволяет убедиться в реальности определенного документа. Выбираются определенные записи в бухучете с учетом поставленных перед экспертом вопросов, и прослеживается отражение операций в учете вплоть до того первичного документа, который должен подтверждать реальность и целесообразность выполнения этой операции.

Прослеживание используется при изучении кредитовых оборотов по аналитическим счетам, ведомостям, отчетам, синтетическим счетам, отраженным в главной книге; при этом обращают внимание на нетиповые корреспонденции счетов. Аналитические процедуры применяются при сопоставлении фонда заработной платы отчетного периода с данными предыдущих периодов, анализе динамики заработной платы по каждому работнику организации, оценке изменения задолженности перед персоналом, в том числе просроченной.

10.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций по труду и заработной плате

В числе расчетно-аналитических приемов эксперты используют методы арифметической проверки документов или расчетов и экономического анализа.

Оценка правильности расчета суммы начисленной и выплаченной заработной платы. На начальном этапе проверяются соблюдение штатной дисциплины и установленных должностных окладов и сдельных расценок или условий трудового договора, обоснованность оплаты труда по трудовым договорам (в том числе по совместительству). Проверка осуществляется по таким элементам, как ос-

новная заработная плата в зависимости от применяемой системы оплаты труда, прочие начисления (премии, компенсации, доплаты при отклонении от нормальных условий труда и пр.).

Следует обратить внимание на то, какие формы оплаты труда приняты в организации. Существует две основные формы оплаты труда — повременная и сдельная.

Повременная форма оплаты труда бывает простой и повременно-премиальной. Если в организации используется повременная оплата труда, то заработок работнику начисляется в зависимости от количества проработанного времени и тарифной ставки (оклада). Для проверки необходимо взять табель учета рабочего времени, который является основанием для начисления заработной платы, и посмотреть, сколько часов (дней) отработал конкретный работник в данном месяце. Форма табеля учета рабочего времени является обязательным к применению первичным учетным документом.

При повременной форме оплаты труда важно проверить правильность применения тарифной ставки (оклада). Тарифные ставки (оклады) должны быть утверждены руководителем организации и оформлены в виде штатного расписания, которое является важным элементом внутреннего контроля. Штатное расписание утверждает руководитель организации по согласованию с профсоюзным комитетом. Организации, кроме бюджетных, вправе самостоятельно определять тарифы, должностные оклады, премии, надбавки и другие выплаты при условии, что заработная плата не должна быть ниже установленного МРОТ.

Сдельная форма оплаты труда бывает прямой сдельной, сдельно-премиальной, аккордной, сдельно-прогрессивной. Если в организации используется сдельная форма оплаты труда, то заработная плата работника начисляется на основании нарядов или других документов на выполненные в течение месяца работы в соответствии с утвержденными нормами выработки и расценками. В этом случае проверяется наличие нарядов, подписанных должностными лицами, которые назначаются приказом (распоряжением) руководителя организации. При сдельной оплате труда проверяется соответствие выполнения количественных и качественных показателей работы, а также правильность применения норм и расценок. Отдельные организации используют оплату труда по конечному результату (в процентах от полученных дохода или прибыли).

Труд работников, с которыми заключены договоры гражданско-правового характера, оплачивается на условиях, предусмотренных этими договорами и сметах, приложенными к ним. Работы, выполненные по договорам, оплачиваются на основании актов приема выполненных работ. Здесь проверяется соответствие начисленных сумм договорной стоимости работ (услуг).

При проверке начисленной заработной платы по нескольким конкретным сотрудникам следует обратить внимание на то, в какой сфере работает этот сотрудник: в производственной или непроизводственной. Если он работает в непроизводственной сфере, то его заработная плата относится на соответствующие источники финансирования. Зарботная плата, начисленная работникам производственной сферы и связанная с определенными видами работ, относится на соответствующие счета учета затрат по этим видам работ.

Эксперт проводит проверку правильности начисления и выплаты заработной платы по расчетным, расчетно-платежным, платежным ведомостям, расчетным листкам, лицевым счетам. Необходимо установить идентичность данных о количестве отработанного времени и начисленной заработной плате путем сверки данных табеля учета рабочего времени, расчетной ведомости и лицевого счета, при неполном рабочем месяце проверить правильность арифметического подсчета начисленной заработной платы.

В источниками информации для проверке правильности расчета суммы начисленной и выплаченной заработной платы служат приказы руководителя, штатное расписание, табель учета рабочего времени, наряды на выполнение работ, заявления работников и пр. При обнаружении несоответствия эксперт в рабочих документах должен показать суммы отклонений и причины их образования.

Расчетно-платежные и платежные ведомости целесообразно подвергнуть счетной проверке, что позволит выявить возможное завышение итоговых сумм в ведомостях при правильном подсчете итогов по отдельно взятым сотрудникам. Такого рода нарушения приводят не только к завышению расходов на оплату труда, но и к присвоению денежных средств.

Процедура проверки по существу расчетов по оплате труда может быть проведена сплошным (при небольшом штате работников) или выборочным способом. При этом следует учесть характер задания, полученного от правоохранительного органа, и формулировку вопроса, поставленного на разрешение экспертизы. Эксперт может осуществить проверку расчетов с работниками всех категорий, групп и подразделений с целью охвата всех работников, видов оплат и удержаний. Следует проверить, нет ли случаев повторного начисления сумм по ранее оплаченным первичным документам.

Арифметическая проверка правильности начисления премий. Проверая правильность и обоснованность начисления премий, эксперт сопоставляет информацию коллективного договора, положения о премировании, приказов, расчетных ведомостей и лицевых счетов. Необходимо оценить зависимость суммы премии от должностного оклада работника или норм выработки, а также источники выплаты

премий. Результаты экспертизы по таким вопросам представляются в заключении эксперта.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: Установить сумму и обоснованность начисленных премий работникам организации.

В 200_ г. в организации начислялись и выплачивались премии к юбилейным датам. Юбилейными датами считались даты, указанные в п. 15 коллективного договора.

Организация вправе была выплачивать премии к следующим датам:

- при достижении пенсионного возраста и уходе на пенсию следующим категориям работников: а) имеющим непрерывный трудовой стаж более 20 лет — в размере трех среднемесячных заработков; б) имеющим непрерывный трудовой стаж от десяти до 20 лет — в размере двух среднемесячных заработков; в) имеющим непрерывный трудовой стаж до десяти лет — в размере одного среднемесячного заработка;
- при непрерывном трудовом стаже: а) 35, 40, 45 лет — в размере трех среднемесячных заработков; б) 25, 30 лет — в размере двух среднемесячных заработков; в) 20 лет — в размере одного среднемесячного заработка.

Начисление премий к юбилейным датам осуществлялось на основании приказов о поощрении. На экспертизу были представлены приказы о поощрении за январь—август 200_ г. Суммы начисленных и выплаченных премий к юбилеям за 200_ г. были исследованы выборочно (табл. 10.1).

Таблица 10.1

Начисление и выплата премий к юбилеям за 200_ г. (на основании расчетных листов лицевых счетов работников)

Месяц	ФИО работни- ка	Долж- ность	Сумма начисленной премии, руб.	Сумма выплачен- ной премии, Руб.	Основание
1	2	3	4	5	6
Январь	Нос- ков В.Н.	токарь	6599	6599	Приказ № 27 от 23.01.0_ в разме- ре одного сред- немесячного за- работка и в свя- зи с 20-летием непрерывной ра- боты

1	2	3	4	5	6
Январь	Тимофеев Т.П.	начальник цеха № 1	37 767,04	37 767,04	Приказ № 30 от 28.01.0_ в размере трех среднемесячных заработков и в связи с 45-летием непрерывной работы
Май	Озеров В.Б.	слесарь	18 978,70	18 978,70	Приказ № 163 от 14.05.0_ в размере трех среднемесячных заработков и в связи с 60-летием
Май	Гурин Н.М.	электросварщик	26 777,73	26 777,73	Приказ № 169 от 17.05.0_ в размере трех среднемесячных заработков и в связи с 60-летием
Декабрь 200_ г. (прошлого года)	Зиновьева В.С.	зав. складом	98 738	98 738	Приказ отсутствует

Начисление премий к юбилейным датам производилось за счет средств фонда материального поощрения, о чем указано в приказах о поощрении.

За счет средств фонда материального поощрения в 200_ г. было начислено премий к юбилеям на общую сумму 291 270, 31 руб. (табл. 10.2).

Таблица 10.2

Суммы начисленных премий к юбилеям в 200_ г.
(по данным сводных ведомостей по заработной плате, код 019)

Месяц	Сумма, руб.
1	2
Январь	125 502,28
Февраль	30 516,24
Март	22 865,48
Апрель	4797,37
Май	49 874,39
Июнь	13 979,96

1	2
Июль	15 770,86
Август	24 093
Сентябрь	2750
Октябрь	1120,73
Ноябрь	—
Декабрь	—
ИТОГО за 200 г.	291 270,31

Имеют место факты нарушения выплаты премий к юбилейным датам. Так, на основании приказа № 21 от 21 января 200_ г. Широковой Л.Г. выдана денежная премия в сумме трех среднемесячных заработков из фонда материального поощрения (основание — Широковой Л.Г. исполняется 55 лет со дня рождения, однако она работает мастером в организации с 3 января 200_г., т.е. два года). В соответствии с коллективным договором ей следовало начислить и выплатить один среднемесячный заработок.

На основании приказа № 16 от 16 января 200_ г. начальнику транспортного цеха Ивлеву Н.П. выдана денежная премия в сумме трех среднемесячных заработков из фонда материального поощрения (основание — Ивлеву Н.П. исполняется 60 лет со дня рождения, однако он работает в организации с 3 марта 200_г., т.е. четыре года). В соответствии с коллективным договором ему следовало начислить и выплатить один среднемесячный заработок.

При проверке было установлено, что организация неправомерно начисляла премии за счет средств фонда материального поощрения, так как этот фонд в организации не сформирован. По данным главной книги за 200_ г., организация является убыточной. Кроме того, по результатам прошлых лет общество также убыточно.

Решение о распределении прибыли должно быть принято на общем собрании акционеров (п. 11 ст. 48 Закона об акционерных обществах). Вопросы, решение по которым принимается общим собранием акционеров, а также о распределении прибыли должны быть отражены в уставе организации (п. 3 ст. 11). Кроме того, согласно п. 5 Положения по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98) в учетной политике следовало отразить решение о формировании фонда материального поощрения для организации бухучета. При экспертизе устава и учетной политики организации установлено, что формирование фонда материального поощрения этими документами не предусмотрено.

Таким образом, начисление премий за счет средств фонда материального поощрения в сумме 291 270, 31 руб. неправомерно, так как организация не имеет таких средств.

Арифметическая проверка правильности начисления отпускных сумм. При проверке оплаты за время отпуска обращают внимание на дату начала отпуска по приказу и табелю, правильность определения расчетного периода и соответствие сумм заработной платы по месяцам расчетного периода в расчете отпускных и лицевом счете. Для получения доказательств могут быть составлены альтернативные расчеты отпускных по сотрудникам организации.

Арифметическая проверка правильности начисления доплат при отклонении от нормальных условий труда. Правильность начислений доплат в связи с отклонениями от нормальных условий работы (за работу в ночное время, за сверхурочную работу, за работу в праздничные дни, за работу в тяжелых и вредных условиях) устанавливается проверкой соответствия данных расчета и табеля учета рабочего времени и установленных трудовым законодательством размеров доплат.

Арифметическая проверка правильности начисления пособий по временной нетрудоспособности. Процедура контроля начисления пособий по временной нетрудоспособности включает проверку правильности:

- расчета среднедневного заработка;
- размера пособия (в процентах) в зависимости от стажа работы;
- ограничения максимального размера пособия;
- числа дней нетрудоспособности;
- суммы начисленного пособия.

Проверка правильности расчета удержаний из заработной платы. Проверив правильность и обоснованность начисления заработной платы, эксперт проверяет удержания из оплаты труда, как правило, на основе тех же лицевых счетов, по которым проверялось начисление оплаты труда. При этом целесообразно сразу установить документальную обоснованность удержаний из заработной платы работников, законность и их санкционирование. Удержания могут производиться по исполнительным документам (алименты, штрафы, возмещение материального ущерба); по поручениям-обязательствам за товары, купленные в кредит; по заявлению работника (перечисление квартплаты, платы за содержание ребенка в дошкольном учреждении, за обучение, профсоюзные взносы и т.п.); удержание выданных авансов по платежным ведомостям. Особого внимания требует проверка правильности удержания налога на доходы физических лиц. Следует установить, не превышала ли сумма удержаний 50% месячного заработка.

При арифметической проверке правильности удержаний налога на доходы физических лиц следует руководствоваться гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК. Для установления законности предоставления налоговых вычетов по налогу необходимо убедиться в

наличии и правильности оформления таких документов, подтверждающих льготы, как заявление работников, и копии документов и справки, подтверждающие право на вычеты из дохода на работника, его детей и иждивенцев.

Затем необходимо проверить правильность определения полученного дохода физических лиц, применения налоговых вычетов и ставок налога в разрезе работников, совместителей, лиц, получающих выплаты на основании договоров гражданско-правового характера. При проверке облагаемого дохода устанавливается полнота включения в совокупный доход физических лиц выплат социально-го характера, произведенных за счет собственных средств организации (оплата питания, приобретение проездных билетов, обучение в высших образовательных учреждениях, выдача заемных средств на льготных условиях, вручение подарков к праздникам и юбилейным датам, оплата сверх норм командировочных расходов и расходов, не подтвержденных документами, и т.п.). Выявленные отклонения по удержаниям с оплаты труда также должны быть отражены и обобщены в рабочих документах эксперта.

Проверка правильности начисления страховых взносов в государственные внебюджетные фонды (единого социального налога) включает:

- установление достоверности облагаемой базы для начисления взносов по каждому фонду;
- проверку правильности применения тарифов страховых взносов в соответствующие фонды;
- счетную проверку.

Объектом для начисления страховых взносов в эти фонды являются все виды выплат в денежной и (или) натуральной форме, начисленных в пользу работников по всем основаниям.

Для проверки достоверности облагаемой базы для начисления страховых взносов необходимо:

- определить виды оплат труда и других выплат работникам, которые производились в отчетном году;
- сравнить виды выплат, на которые фактически были начислены страховые взносы, с видами выплат, на которые они должны начисляться или не начисляться в соответствии с перечнем выплат, на которые не начисляются страховые взносы;
- определить размер недоплат (или переплат) страховых взносов по соответствующим фондам.

Особо внимательно следует проверить разного рода выплаты, производимые работникам непосредственно из кассы без предварительного начисления (материальная помощь, премии).

Аналитические процедуры. Они предусматривают применение методов экономического анализа для проверки. С этой целью рас-

считываются экономические показатели и проводится анализ социального положения в организации: показатели прибытия, выбытия работников, текучести кадров, производительности труда, темпы роста заработной платы и пр. Эксперт может дать экономическую оценку обоснованности бизнес-плана в части расходов на оплату труда и штатного расписания организации.

10.3. Документальные приемы исследования операций по труду и заработной плате

Документальные приемы используются на следующих этапах экспертного исследования:

- проверка правового регулирования трудовых отношений;
- проверка документального оформления трудовых отношений;
- проверка документального оформления расчетов по оплате труда;
- проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета;
- проверка своевременности выплаты заработной платы.

Проверка правового регулирования трудовых отношений. В начале проверки следует обратить внимание на документальное оформление трудовых отношений с работниками организации. Взаимоотношения между работником и организацией регулируются ТК. В рамках этого документа трудовые отношения могут быть оформлены одним из трех основных способов: 1) коллективным договором, 2) трудовым договором или 3) договором гражданско-правового характера.

Коллективный договор и другие локальные нормативные акты регулируют трудовые отношения в организации. К локальным нормативным актам относятся положения об оплате труда, о премировании и др., в которых фиксируются все условия оплаты труда, входящие в компетенцию организации.

Эксперт должен проверить наличие локальных документов, трудовых договоров и договоров гражданско-правового характера. Каждый из них проверяется по существу, т.е. содержание документа на соответствие ТК и внутренним документам организации.

Проверка документального оформления трудовых отношений. При проверке необходимо обратить внимание на наличие трудовых договоров, подписанных сторонами и заверенных печатью организации, а также первичных документов — приказов, которыми должны оформляться прием на работу, перевод работника из одного структурного подразделения в другое, предоставление работнику отпуска, увольнение с работы. На каждого работника заполняется личная карточка и открывается лицевой счет. Следует обратить внимание на то, что первичные документы должны соответствовать унифици-

рованным формам. Применение бланков устаревших и произвольных форм не допускается.

При проверке документального оформления договоров гражданско-правового характера эксперт должен выборочно проверить наличие договоров, заполненных с соблюдением всех реквизитов, заверенных печатями и подписями сторон, а также смет, доверенностей и актов выполненных работ. Следует обратить внимание на объем выполненных работ внештатными работниками организации.

Эксперт должен установить факты привлечения сторонних работников для выполнения работ, не предусмотренных штатным расписанием организации, т.е. устанавливается целевой характер использования денежных средств.

Проверка документального оформления расчетов по оплате труда.

Необходимо изучить наличие и достоверность первичных документов, правильность заполнения, соответствие требованиям нормативных документов.

Проверке подвергаются табели учета рабочего времени, приказы, наряды на сдельную работу, листки учета выработки, путевые листы, расчетные и расчетно-платежные ведомости, расчеты отпускных и других видов доплат и др. Обращают внимание на полноту и правильность заполнения всех обязательных реквизитов, наличие подписей должностных лиц, ответственных за учет рабочего времени и выполнение работ, неоговоренные исправления и подчистки. Необходимо выяснить, нет ли случаев включения в таблицу учета рабочего времени вымышленных (подставных) лиц, приписок невыполненных работ.

Особое внимание обращают на оформление расчетов по трудовым соглашениям, договорам о выполнении работ, об оказании услуг. Возможны факты отвлечения денежных средств, выплаты денежных средств поставным лицам, завышения расчетных сумм, незаконной выплаты денежных средств и пр. Эти факты устанавливаются при расследовании уголовных дел, связанных со злоупотреблениями должностными полномочиями.

В процессе расследования уголовного дела по поручению прокуратуры было проведено исследование законности выплаты заработной платы по трудовым соглашениям, в частности основное внимание было уделено порядку документального оформления расчетов.

Раздел заключения эксперта по уголовному делу по постановлению прокуратуры

Вопрос: имело ли общество средства и возможность выплатить заработную плату работникам и если да, то в каком объеме?

Оплата по трудовым соглашениям

При экспертизе установлено, что в организации распространены факты начисления и выплаты сумм по трудовым соглашениям.

Так, за 200_ г. было начислено по трудовым соглашениям 1 505 678 руб. (табл. 10.3).

Таблица 10.3

Суммы начисленной заработной платы по трудовым соглашениям за 200_ г. (на основании сводных ведомостей по заработной плате код 096 «Оплата по трудовому соглашению»)

<i>Месяц</i>	<i>Сумма, руб.</i>
Январь	154 520
Февраль	355 370
Март	420 020
Апрель	553 830
Май	- 53 270
Июнь	-
Июль	74 500
Август	- 1
Сентябрь	-
Октябрь	-
Ноябрь	-
Декабрь	708
ИТОГО за 200_ г.	1 505 678

Из данных табл. 10.1 видно, что основные начисления приходятся на февраль, март, апрель 200_ г.

Для проверки обоснования выплат по коду 096 «Оплата по трудовому соглашению» были запрошены трудовые соглашения. На экспертизу были представлены договоры возмездного оказания услуг.

Все представленные на экспертизу договоры были исследованы сплошным образом на предмет выполненных работ и услуг, суммы начислений, должности работников, которые выполняют работы, и оформление договоров.

Договоры датированы датами января, февраля, марта, апреля 200_ г. Все договоры от организации подписаны руководителем.

Договоры оформлены небрежно, а именно:

- имена, отчества работников указаны не полностью или приводятся просто инициалы, инициалы вообще отсутствуют,
- должности работников не указаны,
- предмет договора приюдится неразборчиво, имеются сокращения слов,
- цена договора не обоснована;
- отсутствуют сметы расходов.

К некоторым договорам прилагаются акты выполненных работ по договору возмездного оказания услуг. Акты также не соответствуют требованиям оформления и содержания, а именно:

- оформлены небрежно;
- подписи отдельных исполнителей в них отсутствуют;

- в основном подписаны от заказчика директором организации (единолично принимает выполненные работы);
- в них указано, что выполненные работы удовлетворяют условиям соглашения, однако в договоре не указаны условия соглашения (имеется только предмет договора, сумма, порядок расчетов, срок действия).

Порядок оформления договоров регулируется гл. 27 ГК. В соответствии с положениями этой главы при оформлении договоров следует соблюдать правила его заключения (ст. 422), требуемую форму (ст. 432), существенные условия договора (ст. 432). При этом согласно п. 1 ст. 432 существенными являются условия о предмете договора, а также все те условия, относительно которых по заявлению одной из сторон должно быть достигнуто соглашение. Такими условиями можно признать обоснование цены работы, использование материалов при выполнении работ, порядок приемки работ и пр.

При выполнении договорных обязательств должна быть проведена определенная работа, сдан ее результат заказчику. Этот результат должен быть принят заказчиком и оплачен. Приемка выполненных работ, в свою очередь, должна включать осмотр и принятие выполненных работ (ее результат) в соответствии со ст. 720 ГК, т.е. приемку должна осуществлять комиссия в составе специалистов, которая принимает результат.

В организации выполненные работы принимает один генеральный директор (за исключением некоторых актов). В договорах не четко сформулирован предмет договора. В актах не указывается результат выполненных работ, за что конкретно исполнители получают деньги (причем суммы существенные). Следовательно, отсутствует основание для выдачи денег.

Таким образом, договоры и акты выполненных работ не соответствуют требованиям законодательства, а следовательно, выплаты являются необоснованными.

Кроме того, все выполняемые работы и услуги в организации оформлялись договорами возмездного оказания услуг. Однако в соответствии со ст. 779 ГК по договору возмездного оказания услуг исполнитель обязуется по заданию заказчика оказать услуги (совершить определенные действия или осуществить определенную деятельность), а заказчик — оплатить эти услуги. Эти правила применяются к договорам оказания услуг связи, медицинских, ветеринарных, аудиторских, консультационных, информационных услуг, услуг по обучению, туристическому обслуживанию и иных услуг.

В отношении выполняемых работ правила заключения договора возмездного оказания услуг не применяются. В исследуемой организации выполняемые работы также оформлялись договорами воз-

мездного оказания услуг, что свидетельствует о необоснованности начисления и выплаты сумм.

Результаты экспертизы договоров возмездного оказания услуг по существу приведены в табл. 10.4. В ней выбраны договоры, не соответствующие требованиям законодательства по оформлению и содержанию, по которым были начислены и выплачены крупные суммы денежных средств.

Таблица 10.4

**Проверка договоров возмездного оказания услуг за 200_ г.
(на основании представленных на экспертизу договоров)**

<i>Документ</i>		<i>Ф И О работника, должность</i>	<i>Сумма по договору, руб.</i>	<i>Предмет договора</i>
<i>название</i>	<i>дата</i>			
Договор возмездного оказания услуг	1 марта 200_ г.	Бухгалтер	102 000	Монтажные пуско-наладочные работы газового оборудования
—	13 января 200_ г.	Бухгалтер	139 870	Демонтаж, монтаж турбодетандера, наладка, опробывание, пуск
—	10 февраля 200_ г.	Уборщица	177 740	Демонтаж, монтаж, пуско-наладка натриевых фильтров, разработка карт наладки
	и т.д.			
ИТОГО выплачено			1 245 670	

Расхождения в суммах начисленной заработной платы по трудовым соглашениям, представленным на экспертизу, и по данным сводной ведомости по заработной плате объясняются тем, что в течение 200_ г. заработная плата по трудовым соглашениям сначала начислялась, а затем в следующем месяце или через два, три месяца сторнировалась. В учете отражалась отрицательная сумма начисленной заработной платы, которая подтверждалась записками, прилагаемыми к договорам возмездного оказания услуг за подписью директора организации, следующего содержания: «Работа не выполнена, оплату не производить». По таким договорам акты выполненных работ отсутствуют.

Суммы по трудовым соглашениям начислялись в феврале, марте, апреле, а сторнировались в мае 200_ г. (что подтверждает отри-

цательная сумма — 53 270 руб. в мае). Таким образом, кредиторская задолженность по заработной плате в феврале, марте, апреле была необоснованно завышена на суммы начисленной заработной платы по коду 096 «Оплата по трудовому соглашению»), которые затем в мае обнулялись.

Сумма выплаченной заработной платы по трудовым соглашениям составляет 1 245 670 руб. Это установлено в результате выборочной проверки выплаты заработной платы по трудовым соглашениям отдельным работникам. В договоре возмездного оказания услуг также указано, что исполнитель получает указанную сумму в кассе после подписания акта о выполнении работ согласно договору. Это означает, что по тем договорам, по которым подписаны акты, деньги из кассы выплачены.

Выплаты по договорам возмездного оказания услуг носят необоснованный характер по следующим основаниям:

- работы не имеют производственного назначения (например, оформление стендов, демонтаж стеллажей);
- отсутствуют экономическое обоснование выполняемых работ и результат (целесообразность работ по всем договорам);
- выполнение работ на крупные денежные суммы в рабочий день;
- выполнение работ, не предусмотренных квалификацией работников;
- выполнение работ за работников, которые наделены соответствующими функциональными обязанностями, и состоят в штате организации (получают за свою работу заработную плату);
- выполнение работ, предусмотренных должностными инструкциями.

Таким образом, в результате выплаты денежных средств по договорам возмездного оказания услуг, которые признаны необоснованными и экономически нецелесообразными, из производственной деятельности было отвлечено 1 245 670 руб., которые можно было бы направить на выплату заработной платы.

Проверка соответствия данных синтетического и аналитического учета. В начале проверки расчетов по оплате труда следует установить соответствие данных синтетического и аналитического учета. Для этого эксперт осуществляет следующие процедуры.

Проверяется соответствие сальдо по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в главной книге соответствующим статьям баланса. Сравниваются данные свода начисленной заработной платы по ее составу и категориям работников и свода по расчетам с рабочими и служащими за каждый месяц и обороты по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» в главной книге. Для сравнения могут быть взяты данные расчетно-платежной, расчетной, платежной ведомости.

Проверяется соответствие данных журнала-ордера данным свода по заработной плате. Проверяется соответствие сумм заработной платы, выданных работникам организации из кассы, путем сличения данных по счету 50 «Касса» и дебетовых оборотов главной книги по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» за каждый месяц. Проверяется соответствие данных счета 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» данным книги учета депонированной заработной платы.

Проверяется соответствие сумм начисленной заработной платы за время отпуска, отраженных на счете 96 «Резервы предстоящих расходов», данным журнала-ордера по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда». В целях равномерного отнесения на затраты расходов на оплату отпусков организациям разрешено создавать резерв. Его создание должно быть закреплено в учетной политике организации.

Проверяется соответствие сумм начисленного пособия по временной нетрудоспособности, отраженных в журнале-ордере по счету 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», данным свода по заработной плате. Проверяется соответствие данных журнала-ордера по счету 50 «Касса», свода по заработной плате данным за отчетный период по форме № 4 «Отчет о движении денежных средств».

Выявленные несоответствия данных показателей необходимо проанализировать и установить причины их возникновения и влияние на результаты экспертизы.

Проверка своевременности выплаты заработной платы. Она является обособленным направлением экспертного исследования в связи с частыми нарушениями трудового законодательства. Согласно ст. 22 ТК работодатель обязан выплачивать в полном размере причитающуюся работникам заработную плату в сроки, установленные ТК, коллективным договором, правилами внутреннего трудового распорядка организации, трудовыми договорами. При этом согласно ст. 142 «Ответственность работодателя за нарушение сроков выплаты заработной платы и иных сумм, причитающихся работнику» работодатель и (или) уполномоченные им в установленном порядке представители работодателя, допустившие задержку выплаты работникам заработной платы и другие нарушения оплаты труда, несут ответственность в соответствии с ТК и иными федеральными законами. В случае задержки выплаты заработной платы на срок более 15 дней работник имеет право, известив работодателя в письменной форме, приостановить работу на весь период до выплаты задержанной суммы.

Кроме того, в уголовном законе предусмотрена уголовная ответственность за нарушение сроков выплаты заработной платы работникам организации свыше двух месяцев.

Источниками информации являются расчетные, расчетно-платежные ведомости, расчетные листки, если необходимо проследить соблюдение порядка и сроков выплаты причитающейся работникам заработной платы. Рекомендуется результаты экспертизы своевременности выплаты заработной платы оформлять в отдельном разделе заключения эксперта.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: установить своевременность выплаты заработной платы работникам организации.

При проверке установлено, что в организации имеют место факты несоблюдения сроков выплаты заработной платы свыше двух месяцев. К проверке привлекались расчетные листки по оплате труда каждого работника организации за 200_г.

При проверке использовались следующие методы. Прослеживались суммы начисленной заработной платы по видам начислений, удержаний из заработной платы (налога на доходы физических лиц, профсоюзных взносов и пр.) и заработной платы, причитающейся к выплате работникам организации. Таким образом осуществлялся пересчет задолженности организации перед работниками по сумме заработной платы.

Общая сумма кредиторской задолженности на первое число определенного месяца уменьшалась на сумму кредиторской задолженности за два последних месяца. Таким образом определялась сумма просроченной задолженности работникам организации. Общая сумма просроченной задолженности за 200_г. составила 1960,52 руб. Результаты проверки соблюдения сроков выплаты заработной платы приведены в табл. 10.5 (выборка).

Таблица 10.5

Проверка соблюдения сроков выплаты заработной платы за 200_г.

ФИО работ- ника	Профессия	Сальдо на 1 января 200 г.		Начис- лено	Удер- жано	Вы- дано	Сальдо на 1 фев- раля 200 г.	
		всего	в том числе свыше двух меся- цев				всего	в том числе свыше двух меся- цев
Юрова Н.А.	Эконо- мист	13 040,58	8944,58	2694,67	3950,95	4463	7321,30	— 392,70
Сош- ников Н.И. и Т.Д.	Слесарь	3299,18	898,18	1466	153,66		4611,52	1960,52

На 1 января 200_г. сумма просроченной задолженности работнице Юровой Н.А. составила 8944,58 руб., работнику Сошникову Н.И. — 898,18 руб. В январе 200_г. заработная плата Сошникову Н.И. не выплачивалась. Таким образом, на 1 февраля 200_г.

сумма просроченной задолженности свыше двух месяцев возросла и составила 1960,52 руб.

По результатам экспертизы (выборка) в организации имеют место факты невыплаты заработной платы свыше двух месяцев.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите объекты экспертизы операций по труду и заработной плате.
2. Назовите основные источники информации, используемые при экспертизе операций по труду и заработной плате.
3. Какие методы применяет эксперт при исследовании операций по труду и заработной плате?
4. Назовите основные расчетно-аналитические методы, применяемые при экспертизе операций по труду и заработной плате.
5. Приведите примеры использования аналитических процедур при проверке операций по труду и заработной плате.
6. Какие приемы использует эксперт при проверке налогообложения расчетов с персоналом по оплате труда?
7. Какие процедуры применяет эксперт при проверке правильности расчета сумм отпускных и пособия по временной нетрудоспособности?
8. Назовите основные документальные приемы проверки.
9. По каким признакам можно проверить первичные бухгалтерские документы по расчетам с персоналом по оплате труда?
10. В чем заключается сущность экспертизы организации бухгалтерского и аналитического учета операций по труду и заработной плате?

Глава 11

Экспертное исследование операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли

11.1. Стандарт экспертного исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)

Проверка правильности определения финансовых результатов хозяйственной деятельности экономического субъекта значительно отличается от проверки других статей активов и обязательств организации. Финансовый результат включает результат всех операций, сгруппированных по соответствующим категориям доходов и расходов за отчетный период.

Экспертиза финансовых результатов может осуществляться по различным вопросам, поставленным правоохранительными органами, в частности вопросам, связанным с проверкой законности финансово-хозяйственной деятельности организации, формирования расходов и доходов по видам, чистой прибыли организации, принятия решений и выплаты дивидендов, доходов учредителям, участникам.

Цель экспертизы — сформировать мнение о достоверности конечного финансового результата, законности формирования финансового результата и его основных элементов (доходов и расходов от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов). Доходы и расходы по видам могут рассматриваться как отдельный объект экспертного исследования (например, выручка от продажи продукции (работ, услуг), себестоимость продукции, расходы на продажу).

Для достижения цели проверки финансовых результатов и их использования необходимо проконтролировать:

- правильность формирования финансового результата от реализации продукции (работ, услуг); продажи товаров, основных средств и прочих активов; операционные расходы и доходы; соответствие отчетности данным синтетического и аналитического учета;
- учет внереализационных доходов и расходов (внереализационные доходы, внереализационные расходы);

- учет использования прибыли (расходы за счет собственных средств, фонды и резервы, дивиденды).

Объектами экспертизы финансовых результатов являются:

- выполнение показателей производства, продажи и себестоимости реализации продукции, продажи товаров, расходов и доходов организации;
- дисциплина поставок по объемам, срокам, ассортименту и качеству продукции, товаров, выполненных работ, оказанных услуг;
- калькулирование себестоимости продукции или ценообразование, соблюдение норм, нормативов, смет расходов;
- незавершенное производство, его остатки и комплектность;
- расходы на строительные-монтажные работы, в том числе для строительных организаций;
- сохранность продукции или товаров при транспортировке, производстве и продаже;
- бухгалтерская прибыль (убыток), представляющая собой конечный финансовый результат, выявленный за отчетный период на основании бухучета всех хозяйственных операций организации;
- прочие расходы и доходы организации;
- бухучет операций по формированию доходов и расходов, финансового результата и его использованию;
- недостача продукции, брак, приписки и размер причиненного ущерба, их обоснованность, ответственные лица;
- чистая прибыль и дивидендная политика, и др.

Источники информации, используемые судебно-бухгалтерской экспертизой при исследовании операций по производству, продаже, себестоимости продукции (работ, услуг), формированию финансовых результатов и их использованию, включают нормативную и фактографическую информацию.

К нормативной информации относятся положения по бухучету, методические указания и отраслевые инструкции по вопросам планирования, учета и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг), применения и оформления первичной документации, например Положения по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), «Доходы организации» (ПБУ 9/99; утверждены приказом Минфина России от 6 мая 1999 г. № 32н), «Расходы организации» (ПБУ 10/99), «Учет расчетов по налогу на прибыль» (ПБУ 18/02; Утверждены приказом Минфина России от 19 ноября 2002 г.

К нормативной информации, применяемой в организации, относятся устав организации, учетная политика, бизнес-план, по которой судебно-бухгалтерская экспертиза дает оценку правомочности исследуемых хозяйственных операций, отображенных в фактографической информации. К ней относятся:

- первичные документы по учету расходов и доходов — счета-фактуры, накладные, авансовые отчеты, выписки банка с расчетного и прочих счетов, отчеты кассира, расчетно-платежные ведомости и др.
- регистры синтетического и аналитического учета по счетам 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства», 25 «Общепроизводственные расходы», 26 «Общехозяйственные расходы», 28 «Брак в производстве», 29 «Обслуживающие производства и хозяйства», 44 «Расходы на продажу», 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы», 99 «Прибыли и убытки», 97 «Расходы будущих периодов», 98 «Доходы будущих периодов», 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», ведомости калькулирования себестоимости продукции, учета затрат цехов, обслуживающих производств и хозяйств, потерь в производстве, расходов будущих периодов, амортизации основных средств и др.;
- бухгалтерская отчетность — форма № 1 «Бухгалтерский баланс», форма № 2 «Отчет о прибылях и убытках», форма № 3 «Отчет об изменениях капитала», форма № 4 «Отчет о движении денежных средств», форма № 5 «Приложение к бухгалтерскому балансу»;
- внеучетная информация: приказы, распоряжения, заявления, договоры, акты проверок налоговых органов и внебюджетных фондов, и др.

При проведении экспертного исследования применяются следующие методы и процедуры:

- инспектирование;
- пересчет — метод арифметической проверки, позволяющий установить количественную величину совершенного правонарушения;
- запрос, подтверждение;
- проверку налогообложения;
- аналитические процедуры.

Инспектирование предусматривает проверку формирования себестоимости продукции (работ, услуг), расходов на продажу и прочих расходов по элементам в соответствии с законодательством. Эксперт устанавливает основные источники поступления выручки и прочих доходов, анализирует показатели равномерности и ритмичности поступления денежных средств.

Экспертизе подвергаются первичные документы на их доброкачественность. Исследуется организация бухучета в соответствии с Планом счетов бухучета и рабочим планом счетов организации. Выявляются нетиповые корреспонденции, факты фальсификации, мошенни-

чества, нецелевого расходования денежных средств, осуществления непроизводительного расходования денежных средств, прямого списания расходов на счета затрат и прочих расходов. Оцениваются доходные операции с точки зрения формирования выручки, преднамеренного занижения продажной цены, неполной оплаты стоимости отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), наличия просроченной дебиторской задолженности.

Проверке подвергаются обороты по корреспондирующим счетам с целью установления нетиповых корреспонденции счетов, списания сумм на другие счета бухучета для их сокрытия и преднамеренного завышения расходов или занижения доходов, уклонения от уплаты налогов.

Арифметической проверке подвергаются суммы в первичных бухгалтерских документах, отражающих доходы и расходы, в регистрах синтетического и аналитического учета с использованием процедур горизонтальной и вертикальной проверки сумм и итогов по каждой хозяйственной операции и корреспондирующему счету. Контрольным расчетам подвергаются суммы отчислений в фонды и резервы, начисленных и выплаченных дивидендов работникам и прочим учредителям (участникам).

Запрос, подтверждение предполагают получение необходимой подтверждающей информации у третьих лиц. Так, эксперт может запросить информацию о подтверждении рыночной стоимости имущества у оценщика, задолженности по налогам и сборам, рыночных цен на оказание услуг по аренде.

При проверке налогообложения эксперт обращает внимание на правильность и законность формирования налогооблагаемой базы по НДС, налогу на прибыль организаций на предмет возможного преднамеренного занижения выручки, налогооблагаемой прибыли, сокрытия налогооблагаемой базы. При проверке налоговых операций применяются арифметические процедуры.

Аналитические процедуры широко применяются при экспертизе расходных и доходных операций, так как данные показатели являются основными аналитическими показателями для оценки финансового состояния, рентабельности деятельности организации. При экспертизе используются все приемы и процедуры финансового анализа: сравнение, сопоставление, анализ структуры, факторный анализ, коэффициентный анализ. Основным источником информации является бухгалтерская отчетность и данные главной книги организации.

11.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли

Широко применяются методы арифметической проверки (пересчет и осуществление дополнительных расчетов) и экономического (финансового) анализа. Расчетно-аналитические методы используются на следующих стадиях проверки операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли.

Проверка формирования финансового результата. Эксперт анализирует порядок формирования финансовых результатов в исследуемой организации по видам доходов и расходов.

В соответствии с Положениями по бухгалтеру «Доходы организации» (ПБУ 9/99) и «Расходы организации» (ПБУ 10/99) доходы и расходы организации в зависимости от характера, условий получения и осуществления направлений деятельности организации делятся на доходы и расходы от обычных видов деятельности, операционные доходы и расходы, внереализационные доходы и расходы, чрезвычайные доходы и расходы.

Конечный финансовый результат (чистая прибыль или чистый убыток) складывается из финансового результата от обычных видов деятельности, а также прочих доходов и расходов, включая чрезвычайные. По дебету счета 99 «Прибыли и убытки» отражаются убытки (потери, расходы), а по кредиту — прибыли (доходы) организации. Сопоставление дебетового и кредитового оборотов за отчетный период показывает конечный финансовый результат отчетного периода.

Счета 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» предназначены для систематизации и накопления информации о доходах и расходах по ведению обычных видов деятельности организации. На счете 90 «Продажи» формируется финансовый результат от экономической деятельности, составляющей основную цель создания организации. Он представляет собой разницу между выручкой от продажи и себестоимостью проданной продукции (работ, услуг). На счете 91 «Прочие доходы и расходы» отражаются все операционные и внереализационные доходы и расходы (кроме чрезвычайных доходов и расходов, а также расходов по уплате налога на прибыль).

По окончании каждого месяца сальдо доходов и расходов со счетов 90 «Продажи» и 91 «Прочие доходы и расходы» переносится на счет 99 «Прибыли и убытки». Непосредственно на этом счете находят отражение доходы и расходы, связанные с чрезвычайными обстоятельствами в деятельности организации, или так называемые чрезвычайные доходы и расходы. На счет 99 «Прибыли и убытки» также относятся суммы платежей налога на прибыль. В результате на этом счете 99 выявляется чистая прибыль организации, которая является основой

для объявления дивидендов и иного распределения прибыли. Эта величина заключительными записями декабря переносится на счет 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)».

Производится распределение прибыли. Оно подразумевает начисление дивидендов (доходов), отчисление средств в резервные фонды организации, покрытие убытков прошлых лет. Все эти операции регистрируются в учете по дебету счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)» в корреспонденции со счетами 75 «Расчеты с учредителями» (на сумму начисленных дивидендов) и 82 «Резервный капитал» (на сумму отчислений в резервные фонды). После отражения этих операций сальдо по счету 84 показывает сумму нераспределенной прибыли, которая остается неизменной до соответствующего решения акционеров акционерного общества или участников общества с ограниченной ответственностью.

Анализ калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг). Анализируются расчеты калькулирования себестоимости продукции по элементам затрат в соответствии с законодательством. Исчисление себестоимости единицы отдельных видов продукции (работ) и всей товарной продукции называется калькуляцией.

Плановые калькуляции определяют среднюю себестоимость продукции или выполненных работ на плановый период (год, квартал). Составляют их исходя из норм расхода сырья, материалов, топлива, энергии, затрат труда, использования оборудования и норм расходов по организации обслуживания производства.

Разновидностью плановых являются сметные калькуляции, которые составляют на разные изделия или работу для определения цены, расчетов с заказчиками и других целей.

Нормативные калькуляции составляют на основе действующих на начало месяца норм расхода сырья, материалов и других затрат (текущих норм затрат). Текущие нормы затрат соответствуют производственным возможностям организации на данном этапе его работы.

Отчетные или фактические калькуляции составляются по данным бухучета фактических затрат на производство продукции (работ) и отражают фактическую себестоимость произведенной продукции или выполненных работ.

На предприятиях промышленности применяют нормативный, позаказный, поперекладный и попроцессный (простой) методы учета затрат и калькулирования фактической себестоимости продукции. Эксперту необходимо проанализировать:

- правильность классификации затрат: на производство продукции (основные и накладные); по способу включения в себестоимость продукции (прямые и косвенные); по составу (одноэлементные и комплексные); по отношению к объему производства (условно-переменные и условно-постоянные); по периодичности возникновения (текущие и единовременные);

- правильность учета затрат на производство продукции по статьям калькуляции;
- правильность применения методов учета затрат и калькулирования себестоимости продукции.
- наличие потерь от брака и потерь от простоев;
- наличие незавершенного производства.

Анализ незавершенного производства. Эксперт устанавливает наличие незавершенного производства и производит его контрольную оценку. К незавершенному производству относится продукция, не прошедшая всех стадий производственного процесса, а также неуконфигурованные изделия, не прошедшие испытаний и технической приемки. Существуют различные способы оценки незавершенного производства: фактическое взвешивание, штучный учет, объемное измерение, условный пересчет и др.

Все организации обязаны проводить инвентаризацию незавершенного производства перед составлением годового отчета, но не раньше 1 октября и, кроме того, в сроки, определенные в учетной политике организации. Остатки незавершенного производства на конец отчетного периода оцениваются по фактической производственной себестоимости, нормативной или плановой производственной себестоимости, прямым статьям затрат, а также по стоимости сырья, материалов и полуфабрикатов, используемых в производстве. Методы оценки незавершенного производства определяются в учетной политике организации.

Одним из важных направлений анализа затрат на производство и калькулирование себестоимости продукции является формирование мнения о достоверности оценки незавершенного производства. В процессе проверки незавершенного производства следует изучить следующие вопросы:

- состояние учета;
- своевременность и правильность инвентаризации;
- достоверность отражения результатов инвентаризации;
- соблюдение установленных норм незавершенного производства (если они утверждены в организации) и правильность его оценки.

Экспертная практика показывает, что инвентаризация незавершенного производства зачастую проходит нерегулярно и некачественно, ее результаты не отражаются в бухучете. Это приводит к необоснованному завышению себестоимости, отсутствию контроля над сохранностью материальных ценностей и как следствие — к злоупотреблениям.

Если в процессе хозяйственной деятельности организации имели место случаи прекращения изготовления ранее начатых заказов, эксперт должен проверить, как использовались оставшиеся ценности, как определены и отражены в бухучете потери по аннулиро-

ванным заказам. Затраты по аннулированным производственным заказам включаются в состав внереализационных расходов.

Аналитические процедуры. При проверке финансовых результатов целесообразно использовать аналитические процедуры. На основании общего анализа хозяйственных операций производится оценка вероятных расходов и анализируется, были ли эти расходы действительно учтены в бухгалтерских регистрах. Для этого можно сравнить суммы, аккумулированные на счете 99 «Прибыли и убытки», с показателями, установленными для текущего периода, и фактическими суммами расходов за соответствующие периоды прошлого года.

В ходе экспертизы может быть проведен анализ отдельных счетов учета расходов. Для этого итоговая сумма на счете 99 «Прибыли и убытки» должна быть разбита на отдельные виды расходов, которые будут проверены и проанализированы. Аналогичным образом можно исследовать доходы по направлениям их поступления. Основным показателем анализа является выручка от продажи товаров, продукции, работ, услуг, основных средств и прочих активов.

Аналитические процедуры проверки предполагают сопоставление данных о продаже за месяц с данными других месяцев и всего цикла продажи, ежемесячными прогнозами объемов продажи, данными за соответствующий период прошлых лет. При этом важно проследить целесообразность продажи отдельных активов, законность принятия решений о продаже имущества и направления использования денежных средств с точки зрения возможных производственных (личных) расходов. Обращают внимание на стоимость продажи имущества по отношению к учетной цене.

Помимо детального анализа расходов и доходов, проводится анализ финансовых показателей, движения денежных потоков и эффективности деятельности организации с применением традиционных приемов экономического анализа. Анализ проводится на основании показателей бухгалтерской отчетности в динамике. Источниками информации служат отчеты о прибылях и убытках, об изменениях капитала, о движении денежных средств. Результаты экспертизы могут быть оформлены отдельным пунктом (разделом) в заключении эксперта, в котором приводится ответ на поставленный вопрос.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: какова экономическая целесообразность совершенных сделок купли-продажи объектов основных средств?

Анализ финансовых показателей осуществлялся по форме № 2 «Отчет о прибылях и убытках». Анализ показателей хозяйственной деятельности организации за последние два года свидетельствует о развитии деятельности, росте основных показателей (см. табл. 11.1).

Выручка от продажи услуг за I полугодие отчетного года в сравнении с I полугодием прошлого года возросла на 101 085 руб., или

на 18,7 %. Несмотря на рост себестоимости продаж по итогам полугодия отчетного года, получена прибыль от продаж, которая значительно превышает показатель прошлого года.

На 1 июля отчетного года сумма денежных средств в кассе и на расчетном счете организации составила 260 385 руб. Дебиторская задолженность составила всего лишь 908 руб. Кредиторская задолженность в сравнении с прошлым годом увеличилась всего лишь на 12,8 %. При этом сумма задолженности поставщикам составляет 5402 руб., задолженность по налогам и сборам снижена.

Острой необходимости в изыскании дополнительных ресурсов для развития организации не наблюдается.

Таблица 11.1

**Анализ основных показателей хозяйственной деятельности
организации (по итогам I полугодия
в целях сопоставимости данных), руб.**

<i>Показатель</i>	<i>/полугодие прошлого года • '</i>	<i>//полугодие отчетного года</i>	<i>Отклонение от отчетного года от прошлого</i>	<i>В про- центах к прошлому году</i>
Выручка от продажи	540 112	641 197	+ 101 085	118,7
Себестоимость продаж	539 613	625 084	+ 85 471	115,8
Прибыль от продаж	499	16 133	+ 15 634	3233,1
Рентабельность продаж, %	0,09	2,52	+ 2,43	—
Внереализационные доходы	40 080	78 393	+38 313	195,6
Внереализационные расходы	4949	9684	+4735	195,7
Прибыль до налогообложения	35 630	84 842	+49 212	238,1
Рентабельность, %	6,60	13,23	+6,63	—
Прочие расходы	160 089	109 543	- 50 546	68,4
Чистая прибыль	- 35 988	- 41 211	+ 5223	114,5

Сумма внереализационных доходов увеличилась почти в 2 раза в сравнении с прошлым годом. По итогам I полугодия отчетного года возросла рентабельность продаж организации, а также рентабельность деятельности организации.

Основную долю внереализационных доходов занимают доходы от аренды. Однако аренда помещений осуществляется неэффективно. При условии сдачи помещения в аренду (а не продажи помещения) сумма исчисленного чистого операционного дохода от аренды, по данным независимой оценки, могла бы составить 1 236

884 руб. за год. По данным бухучета, общая сумма годового дохода от аренды по договорам аренды без НДС составляет 185 323 руб.

Таким образом, учитывая данные бухучета и результаты оценки рыночной стоимости арендной платы, следует, что при условии передачи в аренду всего помещения по рыночным ценам за 1 кв. м, организация могла бы получить дополнительный доход от аренды 1 051 561 руб. (1 236 884 - 185 323).

11.3. Документальные приемы исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли

Документальные приемы экспертизы включают исследование документов и записей в бухучете. Они используются на следующих стадиях экспертной проверки.

Проверка учета затрат, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). Себестоимость продукции (работ, услуг) включает в себя затраты организации на производство и продажу продукции (работ, услуг), выраженные в денежной форме. Себестоимость продукции — один из показателей эффективности производства, выявляющий, во что обходится организации изготовление и сбыт продукции (работ, услуг). Себестоимость широко применяется для экономического обоснования решений о производстве новой или прекращении выпуска старой продукции, для определения эффективности деятельности организации, рентабельности продукции, резервов снижения затрат и др.

Учет затрат на производство и реализацию продукции (работ, услуг) основывается на составляемой в установленном порядке первичной документации (со всеми обязательными реквизитами), в которой отражаются все операции по производству и выпуску продукции, работ, услуг. Затраты, образующие себестоимость продукции (работ, услуг), группируются в соответствии с их экономическим содержанием по следующим элементам: материальные затраты, затраты на оплату труда, отчисления на социальные нужды, амортизация основных средств, прочие затраты.

При документальной экспертизе необходимо проверить:

- правильность отражения в бухучете процесса приобретения и заготовления материалов в зависимости от принятой учетной политики организации;
- имели ли место факты списания на себестоимость затрат, не относящихся к материалам, используемым в производстве, а также случаи необоснованного списания на производственные счета суммы НДС;

- были ли случаи отнесения на затраты основной деятельности материалов, не относящихся к производственной деятельности организации, или прочих непроизводственных расходов, их документальное оформление;
- обоснованность включения в себестоимость продукции расходов на оплату услуг товарных бирж, включая брокерские услуги и др.;
- правильность отражения в учете затрат на тару и упаковку;
- правильность списания недостач в пределах норм естественной убыли;
- затраты на подготовку кадров для работы во вновь вводимой в действие организации;
- имеются ли системные положения о порядке выплаты премий за производственные результаты, в том числе вознаграждений по итогам работы за год;
- правильность начисления единого социального налога;
- правильность начисления амортизации по основным средствам и нематериальным активам;
- ведение аналитического учета затрат, которые отнесены на себестоимость сверх установленных лимитов, норм и нормативов;
- затраты на оплату процентов по полученным кредитам банков;
- правильность отнесения расходов к прочим затратам;
- наличие смет расходов организации на отчетный год по представительским расходам;
- наличие договора на подготовку и переподготовку кадров, и др.;

Все виды затрат (расходов) должны быть проверены в соответствии с их документальным подтверждением и экономической обоснованностью. При нарушении порядка отнесения расходов на затраты на производство и продажу, себестоимость (расходы) могут быть необоснованно завышены. При нарушении документального оформления расходов или вообще при отсутствии документов расходы в бухгалтерском и налоговом учете не признаются. Аналогичным образом проверяются расходы на продажу (издержки обращения) торговых организаций.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы по уголовному делу по постановлению прокуратуры было установлено, что в затраты были включены необоснованные расходы на оплату обучения посторонних лиц, не имеющих отношения к исследуемой организации. Раздел заключения эксперта имеет следующее содержание.

Раздел заключения эксперта по уголовному делу по постановлению прокуратуры

Вопрос: установить правомерность расходов организации.

Обучение студентов

В 200_ г. организация оплачивала расходы на обучение посторонних лиц. Обучение оплачивалось в безналичном порядке.

Оплата за обучение в безналичном порядке

Имеются в наличии договоры с образовательными учреждениями на обучение лиц, оплата за обучение которых производилась в 200_ г. (табл. 11.2).

Таблица 11.2

Договоры с образовательными учреждениями о подготовке специалистов

Договор		На- зва- ние обра- зова- тель- ного уч- реж- дения	Ф И О обучаемо- го, место работы	Направление обучения	Сумма расходов за 200_ г., под- твержденная договором, руб.
№	дата				
5	14 июня 200_ г.	—	Муни- на М.В.	Технология консервов и пищеконоцен- тратов	6000 (письмо № 56 от 15 ян- варя 200_ г.)
28	20 июля 200_ г.		Павло- ва Я.В.	Финансы и кредит	12 750 (письмо № 56 от 15 ян- варя 200_ г.)
		Всего			122 298

Организация оплачивала обучение посторонних лиц в количестве шести человек, не имеющих отношения к организации. Расходы на обучение посторонних лиц составили в 200_ г. 122 298 руб., т.е. 26,5% общей суммы расходов.

Расчеты с образовательными учреждениями производились в безналичном порядке с расчетного счета (в учете отражалось: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 51 «Расчетные счета»). Кроме того, осуществлялись взаимозачеты с покупателями продукции (в учете отражалось: Д-т сч. 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» — К-т сч. 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками»). Сумма платежей соответствует сумме расходов.

Произведенные расходы на обучение относились на общехозяйственные расходы (дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы») и уменьшали прибыль организации.

Незаконный характер расходов на обучение подтверждает ст. 4.18 коллективного договора. В ней, в частности, указано, что организация может предоставлять молодым работникам по ходатайству руководителей подразделений и цеховых профсоюзных организаций преимущественное право направления на учебу в высшие и средние

специальные образовательные учреждения за счет средств организации. Решение о направлении работника на учебу работодатель принимает с учетом мнения профсоюзного комитета организации.

Этот пункт означает, что организация вправе направлять на учебу только своих работников и оплачивать расходы на обучение организация может при соблюдении значимого условия: у организации должны быть средства. Оплачивать расходы на оплату обучения детей своих сотрудников и посторонних лиц организация вообще не имела права.

Согласно п. 4 Положения по бухгалтеру «Расходы организации» (ПБУ 10/99) при классификации расходов, имеющих отношение к деятельности организации, необходимо учитывать характер, условия и направления деятельности организации. Расходы должны носить производственное назначение.

Таким образом, в течение 200_ г. на обучение было неправомерно отнесено и израсходовано 122 298 руб. Кроме того, на сумму этих расходов неправомерно была занижена налогооблагаемая прибыль.

В себестоимость продукции не включаются следующие расходы:

- затраты на мероприятия по охране здоровья и организации отдыха, не связанные непосредственно с участием работников в производственном процессе;
- развитие и совершенствование производства (повышение качества продукции, создание новых видов сырья и материалов и т.д.);
- премии, выплачиваемые за счет собственных средств и целевых поступлений;
- материальная помощь;
- оплата дополнительно предоставляемых по коллективному договору отпусков работникам;
- оплата проезда к месту работы транспортом общего пользования;
- оплата путевок и другие выплаты, не связанные непосредственно с оплатой труда.

Проверка отражения результата от реализации товаров, продукции (работ, услуг). Финансовый результат от реализации продукции (работ, услуг), продажи товаров определяется как разница между выручкой от реализации (продажи) (без НДС) и фактической себестоимостью реализованной продукции (работ, услуг), проданных товаров. Для установления достоверности прибыли (убытка) от реализации, продажи проводится проверка правильности учета отгрузки и реализации продукции, продажи товаров и расходов, связанных со сбытом продукции, продаж товаров. Для торговых организаций финансовый результат от продажи исчисляется как разница между выручкой от продажи, за исключением НДС, фактической себестоимости (покупной стоимости) товаров и издержек обращения.

В ходе проверки должно быть подтверждено, что:

- операции по реализации, продаж надлежащим образом санкционированы;

- на счетах бухучета отражены все реально совершенные сделки по реализации, продаже;
- реализация, продажа своевременно отражена на соответствующих счетах учета;
- стоимостная оценка операций по реализации, продаже правильно определена;
- суммы реализации, продажи правильно классифицированы;
- суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (работ, услуг), товаров правильно отражены на соответствующих счетах.

Правильность отражения операций по реализации, продаже устанавливается в ходе проверки этих операций путем сверки данных, отраженных в бухгалтерских регистрах экономического субъекта, с первичными документами, и наоборот.

Операции по реализации, продаже надлежащим образом санкционированы. Необходимо проверить соблюдение политики экономического субъекта в отношении предоставления кредитов покупателям, процедур доставки и ценообразования при выполнении ежедневных операций. Проверка проводится путем сравнения фактических цен по различным видам продукции, товаров, условий оплаты транспортных расходов или доставки, указанных в счетах, с данными соответствующих документов, утвержденных руководством. Фактические цены и условия доставки можно узнать из счетов-фактур или товарно-транспортных накладных. Эти показатели могут быть сопоставлены с утвержденными прайс-листами, номенклатурой цен, договорами, иными документами, определяющими порядок и условия реализации и продажи.

Если цены реализации, продажи или условия реализации продукции, продажи товаров определяются индивидуально для каждого заказчика, то необходимо удостовериться в том, что они были надлежащим образом санкционированы уполномоченным на это должностным лицом организации. В случае если реализация, продажа базируются на выполнении нескольких крупных договоров, сумма и описание фактически доставленных товаров, продукции, выполненных работ, оказанных услуг должны быть связаны с условиями этих соглашений.

На счетах бухучета отражены все реально совершенные сделки по реализации, продаже. При проведении такой проверки необходимо обратить внимание на возможность возникновения двух видов ошибок: 1) данные по реально совершенным операциям не отражены в учете; 2) на счетах отражены фиктивные операции. Ошибки могут приводить соответственно к занижению или завышению стоимости активов и сумм реализации, продажи. Проверка полноты и достоверности отражения сумм реализации, продажи на счетах

бухучета подтверждает или опровергает эффективность системы внутреннего контроля.

При проверке достоверности отражения сумм от реализации продукции, продажи товаров следует сверить ряд записей в регистрах учета продаж с данными первичных документов (счетов-фактур, товарно-транспортных накладных и т.д.), а также с документами, свидетельствующими о приеме отгруженной продукции (выполненных работ, оказанных услуг), для подтверждения того, что продукция, товары были действительно доставлены, работы выполнены, услуги оказаны и право собственности на них перешло от исполнителя к заказчику (покупателю). В дополнение к этому необходимо проверить условия поставки для точного определения момента перехода права собственности.

В случае если факт перехода права собственности не может быть подтвержден непосредственно из имеющейся документации, необходимо проанализировать последующие платежи, полученные от заказчика (покупателя) в погашение дебиторской задолженности, и на основании этого сделать заключение о реальности сделки, отраженной на счете 90 «Продажи».

Проверка полноты учета реализации, продаж может быть эффективно осуществлена путем выборочной сверки данных товарно-транспортных накладных (или заменяющих их документов) со счетами-фактурами и данными бухучета. При проведении проверки эксперт должен быть уверен, что все товарно-транспортные накладные имеются в наличии и надлежащим образом хранятся. Это можно сделать путем анализа порядковой нумерации документов.

Проверяется достоверность учетных данных и полнота отражения в учете сумм по операциям. При проверке достоверности данных исходным пунктом являются регистры учета расчетов с покупателями и заказчиками, реализации и продаж. На основе данных этих регистров делается выборка номеров счетов, которые затем сверяются с товарно-транспортными накладными и заказами на покупку, полученными от заказчиков (покупателей).

При проверке полноты учета, напротив, исходным пунктом служат товарно-транспортные накладные. Делается выборка товарно-транспортных накладных, данные которых сверяются с данными счетов-фактур и регистрами учета расчетов с покупателями и заказчиками, реализации и продаж.

Своевременность отражения реализации, продажи. Счета на реализацию, продажу должны выставляться и данные о продаже учитываться своевременно, т.е. по мере совершения операции (отгрузки) с отнесением к соответствующим периодам. Это предотвращает риск случайных пропусков данных в учете.

При проверке своевременности учета реализации, продажи, как правило, сопоставляются даты, указанные в товарно-транспортных накладных, с датами соответствующих счетов-фактур, датами записей по счетам учета продажи и дебиторской задолженности. Значительные расхождения в датах свидетельствуют о потенциальных проблемах своевременности учета продажи.

Правильная стоимостная оценка операций по реализации, продажам.

Точный расчет суммы реализации, продаж влияет на правильное выставление счетов-фактур за отгруженную продукцию, товары, выполненные работы, оказанные услуги и последующее отражение этих данных в бухгалтерских регистрах. Проверка правильности оценки реализации, продажи включает пересчет данных учета для выявления возможных математических ошибок. Как правило, подсчитываются итоговые суммы счетов-фактур либо осуществляется проверка контрольных документов, подготовленных самостоятельно.

Если сумма реализации, продажи выражена в иностранной валюте, необходимо также проверить применение валютных курсов. Для этого эксперт должен сверить курс, использованный экономическим субъектом, с курсом Банка России, официально действовавшим на момент совершения операции, а также проследить, чтобы данные о валютной сумме реализации, продажи и ее рублевый эквивалент надлежащим образом были отражены в бухгалтерских регистрах.

Суммы реализации, продажи правильно классифицированы. Помимо полного и достоверного учета данных о реализованной продукции (выполненных работах, оказанных услугах), проданных товарах, важно также, чтобы эти данные были правильно классифицированы в отчете о прибылях и убытках. В ходе проверки классификации операций необходимо на основании первичных документов определить правильность корреспонденции счетов в регистре учета реализации и продажи и правильность разnosки по главной книге.

Суммы дебиторской задолженности по расчетам за поставку продукции (выполнение работ, оказание услуг) правильно отражены. Полнота отражения данных о продаже в регистре учета расчетов с покупателями и заказчиками имеет большое значение, поскольку влияет на возможность организации контролировать оплату непогашенной дебиторской задолженности. Эта задача обычно выполняется в ходе проверки правильности классификации операций по реализации, продажам, как это описано выше.

При проверке правильности разnosки данных регистра учета продажи по счетам главной книги необходимо также удостовериться, что эти данные надлежащим образом были отражены на счетах учета реализации, продажи дебиторской задолженности. Во многих случаях разnosка данных на счетах учета дебиторской задолженности в главной книге основывается на данных не регистра учета про-

дажи, а журналов-ордеров по учету дебиторской задолженности, которые включают не только сведения о выставленных за период счетах, но и информацию о полученных платежах. В этом случае необходимо проверить, что сумма выставленных счетов, указанная в журналах-ордерах по учету дебиторской задолженности, соответствует сумме реализации, продажи по регистру учета продажи. Кроме того, необходимо удостовериться, что данные журналов-ордеров по счетам учета расчетов с покупателями и заказчиками надлежащим образом разнесены по соответствующим счетам главной книги.

На этапе проверки отражения результатов от реализации продукции (работ, услуг), продажи товаров, основных средств, материалов эксперт определяет правильность отражения прибыли от продажи на счете 90 «Продажи», 91 «Прочие доходы и расходы». Для этого сверяются записи по кредиту счета 99 «Прибыли и убытки» с дебетом счета 91/9 «Сальдо прочих доходов и расходов».

При проверке финансового результата от реализации продукции (работ, услуг), продажи товаров, основных средств, материалов эксперту необходимо учитывать, что этот результат по-разному определяется для целей бухучета и для целей налогообложения. Поскольку формирование прибыли (убытка) от реализации, продажи зависит от порядка определения выручки (дохода), то эксперт должен проверить соблюдение правил бухучета выручки и правил ее определения для целей налогообложения.

Порядок учета выручки (дохода) для целей бухучета определен в Положении по бухучету «Доходы организации» (ПБУ 9/99). Порядок налогообложения выручки (дохода) от реализации (продажи) и формирования налогооблагаемой прибыли установлен в НК.

При проверке учета операционных и внереализационных доходов, отражаемых непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы», устанавливаются полнота и обоснованность их отражения в бухгалтерском учете и отчетности.

Проверка отражения прочих операционных и внереализационных доходов и расходов. При проверке учета операционных и внереализационных доходов, отражаемых непосредственно на счете 91 «Прочие доходы и расходы», устанавливаются полнота и законность их отражения в бухучете и отчетности. При проверке необходимо обратить внимание на возможность возникновения ошибок, влияющих на правильность формирования финансовых результатов.

Наиболее часто встречающиеся виды ошибок:

- расходы, которые еще фактически не были понесены, были отражены в бухгалтерских регистрах организации;
- ошибочное отнесение понесенных расходов на увеличение стоимости активов либо ошибочное списание расходов, подлежащих включению в стоимость активов, на счета учета;

- намеренное завышение расходов путем искажения сумм или неправильного отнесения расходов к тому или иному периоду;
- неправильная классификация расходов для обеспечения выполнения или завышения запланированных показателей результатов деятельности;
- намеренное завышение расходов для сокрытия фактов ненадлежащего использования денежных средств;
- оплата фиктивных расходов.

Проверка таких операций требует использования следующих процедур: сверки с первичными документами (включая правильность расчета расходов, учитываемых при налогообложении); проверки правильности отнесения расходов к тому или иному периоду; анализа данных, аккумулированных на счетах учета доходов и расходов.

При проверке сверка с первичными документами необходима для выявления расходов, по которым отсутствуют необходимые документы.

Проверка операционных и внереализационных доходов и расходов проводится на основании заключенных договоров, первичных документов, подтверждающих операции, и регистров синтетического и аналитического учета по счету 91 «Прочие доходы и расходы». Для установления обоснованности отражения в бухгалтерском и налоговом учете операционных и внереализационных доходов и расходов следует проверить правильность определения (признания) этих доходов и расходов для целей бухгалтерского и налогового учета согласно ПБУ 9/99 и ПБУ 10/99 и гл. 25 НК.

Проверка отражения доходов и расходов от аренды. В состав доходов, учитываемых на счете 91 «Прочие доходы и расходы» как операционные доходы, включаются доходы, связанные с предоставлением за плату во временное пользование (временное владение и пользование) активов организации (когда это не является предметом деятельности организации).

При осуществлении проверки этих операций эксперту необходимо ознакомиться прежде всего с содержанием договора аренды и провести юридическую экспертизу договора на его соответствие нормам ГК:

- определено ли в договоре имущество, подлежащее передаче арендатору в качестве объекта аренды;
- подлежит ли договор аренды регистрации и произведена ли эта регистрация;
- определены ли в договоре порядок, условия и сроки внесения арендной платы;
- установлены ли в договоре условия проведения ремонта, условия возмещения арендатору стоимости улучшения арендованного имущества;

- экономическая обоснованность арендной платы (с точки зрения преднамеренного занижения суммы арендной платы).

Проверка учета фондов и резервов. Резервный капитал образуется в соответствии с законодательством и учредительными документами организации. Если в учредительных документах не предусмотрено создание резервов капитала, то организация не имеет права его создавать.

При проверке резервного и специальных фондов эксперту следует знать, что в большинстве организаций формируется резервный капитал, необходимый для их деятельности и социального развития коллектива. Резервный капитал учитывается на одноименном счете 82 «Резервный капитал». Средства резервного капитала могут направляться на покрытие убытка организации за отчетный год, погашение облигаций акционерного общества.

В соответствии с Инструкцией к Плану счетов бухучета отчисления в резервный капитал отражаются в бухучете следующими записями:

Д-т сч. 99 «Прибыли и убытки» — К-т сч. 84/1 «Нераспределенная прибыль отчетного года» — проведена реформация баланса;

Д-т сч. 84/1 — К-т сч. 84/2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» — в январе следующего года;

Д-т сч. 84/2 «Нераспределенная прибыль прошлых лет» — К-т сч. 82 «Резервный капитал» — создан резервный капитал.

Добавочный капитал в организации формируется за счет:

- прироста стоимости имущества в результате переоценки;
- дополнительной эмиссии акций или последующего увеличения уставного капитала за счет продажи акций по цене, превышающей номинальную стоимость акций;
- возникновения положительных курсовых разниц, образующихся при вкладах в уставный капитал общества, выраженных в иностранной валюте;
- суммы целевого финансирования, направленные некоммерческой организацией на финансирование капитальных расходов;
- возврата лизингодателю имущества с полностью погашенной стоимостью.

Добавочный капитал учитывается на счете 83 «Добавочный капитал».

Нераспределенная прибыль — это часть чистой прибыли, которая не распределена акционерами (участниками) и осталась в распоряжении общества. Нераспределенная прибыль отражается по кредиту счета 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)». Решение о распределении прибыли принимают собственники общества (например, общее собрание акционеров в ЗАО или ОАО или собрание участников в ООО).

Нераспределенная прибыль может быть использована на выплату дивидендов акционерам (участникам) общества, создание и по-

полнение резервного капитала, погашение убытков и на на другие цели по решению собственников.

Эксперту необходимо установить:

- правильность формирования и использования резервного капитала;
- правильность формирования и использования добавочного капитала;
- правильность использования чистой прибыли;
- правильность ведения аналитического и синтетического учета по счетам 80 «Уставный капитал», 82 «Резервный капитал», 83 «Добавочный капитал» и 84 «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)»;
- соответствие записей синтетического и аналитического учета по счетам 80, 82, 83, 84 записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

Результаты экспертизы распределения чистой прибыли организации оформляются в заключении эксперта при ответе на поставленные перед экспертизой вопросы о законности учета и распределения прибыли организации.

Раздел заключения эксперта

Вопрос: установить законность учета нераспределенной прибыли общества и выплаты дивидендов.

Согласно п. 12.1 устава ООО часть чистой прибыли, подлежащей распределению, распределяется пропорционально вкладам в уставный капитал общества. Оценка порядка начисления и выплаты дивидендов свидетельствует о нарушении подп. 7 п. 2 ст. 33 Федерального закона от 8 февраля 1998 г. № 14-ФЗ в части принятия решения о распределении части прибыли общества между участниками общества.

Распределение части прибыли относится к компетенции общего собрания участников общества, решением которого определяется, какая часть прибыли должна быть направлена на выплату дивидендов и по каким отчетным периодам должна осуществляться выплата дивидендов (по итогам года, кварталов, полугодиям).

Решение собрания участников общества оформляется протоколом. Однако результаты экспертизы свидетельствуют том, что собранием участников общества с рассмотрением вопросов распределения чистой прибыли не проводилось (протоколов собраний в наличии нет).

Распределение части прибыли и начисление дивидендов участникам общества осуществлялось в соответствии с приказами директора, в которых в качестве основания приводилась ссылка на решение участников общества. Так, приказом директора от 12 марта 200_ г. № 2 определена выплата дивидендов участникам общества в сумме 50 тыс. руб. Работникам организации, не являющимся учредителями общества, приказом предусмотрена выплата премии в

сумме 250 руб. каждому. При этом протокол собрания участников общества к приказу отсутствует.

Приказами директора от 8 июня 200_ г. № 8, от 18 июня 200_ г. № 9, от 22 июня 200_ г. № 10 определена выплата материальной помощи работникам к отпуску, в основании которых указано решение собрания участников общества. Однако протоколы общего собрания участников отсутствуют.

Согласно приказам выплаты составили:

Сысоева Т.В. - 8500 руб.;
Цветаева Т. Е. — 2600 руб.;
Юров Ю.В. — 2600 руб.;
Фомичева Н.И. — 2600 руб.;
Семендяева А. — 2300 руб.;
Кононыгина О. — 2300 руб.;
Суслова Л.С. — 2300 руб.;
Прошина С.И. — 2300 руб.;
Борисова В.И. - 2300 руб.;
Глухова В.Н. — 800 руб.;
Егошина И.М. — 800 руб.;
Панков В.В. — 250 руб.;
Угрюмова Г.В. — 250 руб.;
Евсеева Т.А. — 250 руб.;
Забродина Н.И. — 250 руб.;
Дементьева Л.В. — 250 руб.;
Архипова Л.Н. — 250 руб.;
Куркина Т.Н. — 250 руб.;
Рвачев А.И. — 250 руб..
Всего: 31 400 руб.

Однако ввиду отсутствия протоколов с решением собрания участников общества о распределении части прибыли, эти выплаты можно считать необоснованными или выплатами не в интересах участников общества. Кроме того, в ущерб интересов участников общества организация списала непроизводственные расходы в сумме 356 553,53 руб., которые были приняты в уменьшение дохода по обычному основному виду деятельности, а следовательно, уменьшили чистую прибыль организации, которая могла быть направлена на выплату дивидендов участникам общества.

Для равномерного включения предстоящих расходов в себестоимость продукции (работ, услуг) законодательством предусмотрено создание резервов предстоящих расходов на оплату отпусков работников, выплату вознаграждения за выслугу лет, ремонт основных средств, по сомнительным долгам и другие резервы. Обязательным условием для создания резервов является то, что порядок и размеры их образования должны быть отражены в учетной политике организации.

Необходимо проверить целевое использование этих резервов. Они должны инвентаризироваться в соответствии с установленными в учетной политике сроками. Необходимо проверить правильность ведения синтетического и аналитического учета по счетам 63 «Резервы по сомнительным долгам», 96 «Резервы предстоящих расходов», соответствие бухгалтерских проводок по созданию резервов, а также по счетам 63 «Резервы по сомнительным долгам», 96 «Резервы предстоящих расходов» записям в главной книге, балансе и формах бухгалтерской отчетности.

11.4. Судебно-бухгалтерская экспертиза налогообложения операций организации

Судебно-бухгалтерская экспертиза по вопросам соблюдения налогового законодательства может проводиться в следующих случаях:

- при проведении экспертного исследования по поручению правоохранительных органов, когда на рассмотрение эксперта-аудитора поставлены вопросы, связанные с проверкой налогообложения операций организации;
- при проведении экспертизы по поручению налоговых органов, когда в процессе налоговой проверки привлекаются эксперты для получения специальных знаний в области бухучета.

Привлечение экспертов в процессе налоговой проверки регулируется нормами НК. В ст. 95 «Экспертиза» указано, что в необходимых случаях для участия в проведении конкретных действий по осуществлению налогового контроля, в том числе при проведении выездных налоговых проверок, может быть привлечен эксперт.

Экспертиза назначается в случае, если для разъяснения возникающих вопросов требуются специальные познания в науке, искусстве, технике или ремесле. Вопросы, поставленные перед экспертом, и его заключение не могут выходить за пределы специальных познаний эксперта. Привлечение лица в качестве эксперта осуществляется на договорной основе.

Экспертиза назначается постановлением должностного лица налогового органа, осуществляющего выездную налоговую проверку. В постановлении указываются основания для назначения экспертизы, фамилия эксперта или наименование организации, в которой должна быть произведена экспертиза, вопросы, поставленные перед экспертом, и материалы, предоставляемые в распоряжение эксперта.

Эксперт вправе знакомиться с материалами проверки, относящимися к предмету экспертизы, заявлять ходатайства о предоставлении ему дополнительных материалов. Он может отказаться от дачи заключения, если предоставленные ему материалы являются не-

достаточными или если он не обладает необходимыми знаниями для проведения экспертизы.

Должностное лицо налогового органа, которое вынесло постановление о назначении экспертизы, обязано ознакомить с этим постановлением проверяемое лицо и разъяснить его права, о чем составляется протокол. При назначении и производстве экспертизы проверяемое лицо имеет право: заявить отвод эксперту; просить о назначении эксперта из числа указанных им лиц; представить дополнительные вопросы для получения по ним заключения эксперта; присутствовать с разрешения должностного лица налогового органа при производстве экспертизы и давать объяснения эксперту; знакомиться с заключением эксперта.

Эксперт дает заключение в письменной форме от своего имени. В заключении излагаются проведенные им исследования, сделанные в результате их выводы и обоснованные ответы на поставленные вопросы. Если эксперт при производстве экспертизы установит имеющие значение для дела обстоятельства, по поводу которых ему не были поставлены вопросы, он вправе включить выводы об этих обстоятельствах в свое заключение. Заключение составляется в соответствии с общеустановленными правилами.

Заключение эксперта или его сообщение о невозможности дать заключение предъявляются проверяемому лицу, которое имеет право дать свои объяснения и заявить возражения, а также просить о постановке дополнительных вопросов эксперту и о назначении дополнительной или повторной экспертизы.

Дополнительная экспертиза назначается в случае недостаточной ясности или полноты заключения. Она поручается тому же или другому эксперту. Повторная экспертиза назначается в случае необоснованности заключения эксперта или сомнений в его правильности. Экспертиза поручается другому эксперту.

Методика проведения экспертного исследования соблюдения налогового законодательства не меняется в зависимости от того, какой орган назначил экономическую экспертизу. Однако создать универсальную методику налоговой экспертизы невозможно, так как каждый хозяйствующий субъект имеет свои особенности в исчислении и уплате налогов, что может привести к ошибкам и нарушениям, выявление которых и является задачей налоговой экспертизы.

Налоговую экспертизу можно определить как выполнение аудиторской организацией специального аудиторского задания по рассмотрению бухгалтерских и налоговых отчетов экономического субъекта с целью выражения мнения о степени достоверности и соответствия нормам, установленным законодательством, порядке формирования, отражения в учете и уплаты экономическим субъек-

том налогов и других платежей в бюджеты разных уровней и внебюджетные фонды.

Налоговая экспертиза как процесс состоит из нескольких этапов:

- предварительная оценка (экспертиза) существующей системы налогообложения экономического субъекта;
- проверка и подтверждение (неподтверждение) правильности исчисления и уплаты экономическим субъектом налогов и сборов в бюджет и внебюджетные фонды;
- оформление и представление результатов проведения налоговой экспертизы.

На каждом из этих этапов эксперты выполняют определенные проверочные действия. Так, на первом этапе необходимо:

- провести общий анализ элементов системы налогообложения экономического субъекта;
- определить основные факторы, влияющие на налоговые показатели;
- проверить правильность методики исчисления налоговых платежей;
- провести правовую и налоговую экспертизу существующей системы хозяйственных отношений;
- проанализировать организацию документооборота и изучить функции и полномочия служб, ответственных за исчисление и уплату налогов;
- осуществить предварительный расчет налоговых показателей экономического субъекта.

Выполнение процедур на этом этапе позволяет рассмотреть такие существенные факторы, как специфика основных хозяйственных операций экономического субъекта и существующие объекты налогообложения, соответствие применяемого организацией порядка налогообложения нормам законодательства, оценить уровень налоговых обязательств и потенциальных налоговых нарушений.

На следующем, основном, этапе проверки эксперт определяет, какие именно налоги и платежи будут подвергнуты проверке. При этом следует руководствоваться заданием, полученным от правоохранительных органов, вопросами, поставленными перед экспертом, и материалами дела. Если эксперт не имеет конкретного задания по проверке определенных видов операций или налогов, экспертизе должна быть подвергнута вся система налогообложения.

Учитывая судебную и аудиторскую практику, проблемы у организации скорее всего возникнут с НДС, так как организация продает товары, реализует продукцию (работы, услуги) с налогом на прибыль (учет доходов и расходов в целях налогообложения может быть не организован должным образом), с акцизами (если организация реализует подакцизную продукцию), с налогом на доходы физических лиц и т.д.

Таким образом, проверку исчисления и уплаты налогов можно проводить в тематическом разрезе по видам налогов или хозяйственных операций. При этом экспертиза носит сплошной характер при установлении периода исследования. В организациях со сложной и объемной системой налоговых обязательств, имеющих обособленные подразделения, дочерние компании, применяющих разные режимы налогообложения (общий режим у головной организации и единый налог на вмененный доход у обособленного подразделения), налоговая экспертиза также должна проводиться сплошным методом.

Особенности экспертного исследования налогооблагаемых операций организации связаны с тем фактом, что исследование может осуществляться при несоответствии записей, отраженных в бухгалтерии, фактическим операциям и показателям. Проведение экспертного исследования системы налогообложения должно отвечать следующим требованиям:

- определение объектов налогообложения на основе достаточных исходных данных;
- определение объектов налогообложения в соответствии с нормами налогового законодательства;
- определяется наличие отклонений, которые имеют место при исчислении суммы налогов, согласно экспертному исследованию с фактической суммы налогов, исчисленными и уплаченными организацией.

Определение объектов налогообложения на основе достоверных исходных данных означает, что налоги должны исчисляться исходя из фактических показателей продажи, прибыли, доходов, расходов и затрат организации. Определение объектов налогообложения с учетом норм налогового законодательства означает, что фактические показатели деятельности организации должны быть приведены в соответствие с установленным налоговым законодательством, порядком определения налогооблагаемой базы, льготами и ставками налога, которые действовали в исследуемый период. При этом делаются ссылки на статьи и положения налогового законодательства.

При проведении второго этапа работ осуществляется проверка налоговой отчетности, представленной экономическим субъектом по установленным формам, правильности исчисления налогов, сроков уплаты и т.д. При этом способы и методы проверки каждого налога имеют свои особенности. Так, при проверке правильности исчисления налога на прибыль обращается внимание прежде всего на документальное подтверждение и экономическую обоснованность затрат.

В ходе налоговой экспертизы проводится проверка правильности формирования налоговой базы и заполнения налоговых деклараций организации. Под налоговым учетом понимается весь учет, в

том числе бухгалтерский, который содержит данные, влияющие на формирование налоговых обязательств организации. В настоящее время практически все налоги, за исключением налога на прибыль, единого налога, уплачиваемого в связи с применением упрощенной системы налогообложения, НДС и некоторых других, исчисляются по данным бухучета.

Эксперты, проводящие проверку, проводят экспертизу бухгалтерского и налогового учета за весь период, подлежащий проверке. Экспертиза включает проведение анализа первичных документов, получение разъяснений от руководства о показателях и методиках, положенных в основу налогового расчета. В ходе проверки эксперты-аудиторы могут взаимодействовать с бухгалтерской и юридической службами организации, а также непосредственно с руководством (если это возможно исходя из обстоятельств дела).

Эксперты должны понимать, чем и каким образом на самом деле занимается проверяемая организация. Дело в том, что практически любая организация заключает сделки, в которых существо отношений не соответствует их юридическому оформлению.

Наиболее распространенный пример — обналичивание денежных средств. В целях документального оформления такой сделки организация может заключить фиктивные договоры подряда или списать деньги на расходы без документального оформления операций. Проведение этих операций при недостаточно грамотном юридическом оформлении может привести к весьма серьезным последствиям. Эксперт не должен оставлять без внимания все проблемные и рискованные (с точки зрения налогообложения) сделки проверяемой организации.

На третьем, заключительном, этапе подводятся итоги проведенной экспертизы. Результаты аудиторской проверки оформляются заключением эксперта.

В заключении о результатах выполнения специального аудиторского задания по проведению экспертизы следует выразить мнение о степени полноты и правильности исчисления, отражения и перечисления экономическим субъектом платежей в бюджет и внебюджетные фонды, а также о правильности применения экономическим субъектом налоговых льгот.

Эксперт несет ответственность за правильность и полноту отражения данных в заключении о выявленных им искажениях и правонарушениях налогового законодательства в соответствии с нормами уголовного права. Неправомерные действия налогоплательщиков могут привести к трем видам ответственности: 1) налоговой на налогоплательщика; 2) административной, налагаемой на должностных лиц; 3) уголовной, налагаемой на должностных лиц.

Вопросы и задания для самопроверки

1. Назовите объекты экспертизы операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли.
2. Назовите основные источники информации, используемые при экспертизе операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли.
3. Какие методы применяет эксперт при исследовании операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли?
4. Назовите основные расчетно-аналитические методы, применяемые при экспертизе операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли.
5. Приведите примеры использования аналитических процедур при проверке операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли.
6. Назовите основные документальные приемы проверки.
7. В чем заключается сущность экспертизы организации бухгалтерского и аналитического учета операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли?
8. Каковы особенности проверки фондов и резервов организации?
9. Какие приемы использует эксперт при проверке налогообложения операций организации?
10. Каковы особенности привлечения экспертов при проверке налогообложения операций организации?

Приложение

Постановление

о назначении _____ бухгалтерской _____ судебной экспертизы
(какой именно)

_____ «___» _____ 200__ г.

(место составления)

(дата)

Следователь (дознатель) Следственного отдела УВД ЦАО ГУВД
г. Москвы капитан юстиции Иванов И.И., _____

(наименование органа предварительного следствия или дознания, классный
чин или звание, ФИО следователя, дознавателя)

рассмотрев материалы уголовного дела № __2-256 _____,

установил:

В распоряжение следствия предоставлены документы, свидетельствующие о целевом использовании денежных средств руководителем ООО «Наша надежда», для оценки которых необходимы специальные знания в области бухгалтерского учета _____.

(излагаются основания назначения судебной экспертизы)

На основании изложенного и руководствуясь ст. 195 (196) и 199
УПК,

постановил:

1. Назначить _____ бухгалтерскую _____ судебную экспертизу,
(какую именно)

производство которой поручить экспертам ЭКЦ УВД ЦАО ГУВД
г. Москвы _____.

(ФИО эксперта либо наименование экспертного учреждения)

2. Поставить перед экспертом вопросы:

1. Каковы направления и суммы использования денежных средств руководителем ООО «Наша надежда» за 200__ г.?

(формулировка каждого вопроса)

3. Предоставить в распоряжение эксперта материалы: отчет № 4 «Отчет о движении денежных средств за 200__ г., главную книгу, журналы-ордера по счетам 50 «Касса», 51 «Расчетные счета», кассовую книгу, отчеты кассира, выписки банка с расчетных счетов _____.

(какие именно)

4. Поручить руководителю ЭКЦ УВД ЦАО ГУВД г. Москвы _____

(кому именно)

Разъяснить эксперту права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, и предупредить его об уголовной ответственности в соответствии со ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения.

Следователь (дознатель) Иванов И.И. _____

(подпись)

Форма договора на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы

Бланк или угловой штамп негосударственного судебно-экспертного учреждения,
его логотип, фирменное наименование

Договор № _

г. Москва

«28» декабря 200_г.

Негосударственное судебно-экспертное учреждение «Институт независимых исследований», именуемое в дальнейшем «Исполнитель», в лице генерального директора Иванова Ивана Ивановича, действующего на основании устава, с одной стороны, и Энский районный суд, именуемый в дальнейшем «Заказчик», в лице судьи Петрова Петра Петровича, действующего на основании____, с другой стороны, заключили договор о нижеследующем.

1. Предмет договора

1.1. Заказчик поручает, а Исполнитель принимает на себя выполнение работ:

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы по гражданскому делу по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе.

2. Обязанности исполнителя

2.1. Провести судебно-бухгалтерскую экспертизу в установленный настоящим договором срок.

2.2. Оказать услуги в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», НК и другими нормативными и законодательными актами. Квалифицированно выполнять услуги, предусмотренные настоящим договором.

2.2.1. При выполнении работ использовать законные методы и средства и руководствоваться действующим законодательством.

2.2.2. Не разглашать полученную информацию и данные, являющиеся информацией конфиденциального характера или составляющие коммерческую тайну.

2.2.3. Обеспечить сохранность сведений и документов, получаемых от заказчика при выполнении работ и оказании услуг, не передавать указанные документы и сведения или их копии третьим лицам и не разглашать их содержание без письменного согласия заказчика.

2.3. Исполнять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором и не противоречащих законодательству.

3. Обязанности Заказчика

3.1. Предоставить Исполнителю всю документацию, необходимую для выполнения договора.

3.2. Создать Исполнителю условия для работы с документацией в целях своевременного и полного исполнения договора.

3.3. Оплатить работу исполнителя в размерах и сроки, предусмотренные настоящим договором.

3.4. Не предпринимать каких-либо действий в целях ограничения круга вопросов, подлежащих выяснению при выполнении условий договора.

3.5. Осуществлять иные обязанности, вытекающие из существа правоотношений, определенных договором и не противоречащих законодательству.

4. Стоимость услуг и порядок расчетов

4.1. Стоимость оказания аудиторских услуг по настоящему договору Десять тысяч рублей (10 000 руб.), НДС 18% Одна тысяча восемьсот рублей (1800 руб.).

Итого к оплате: Одиннадцать тысяч восемьсот рублей (11 800 руб.).

4.2. Расчеты заказчика с исполнителем осуществляются в форме последующей оплаты.

5. Прочие условия

5.1. Выполненные работы по настоящему договору предоставляются в виде письменной информации заказчику (заключения эксперта).

5.2. Все споры и разногласия, которые могут возникнуть между двумя сторонами по настоящему договору, в случае невозможности их устранения путем переговоров должны окончательно решаться в соответствии с действующим законодательством.

6. Срок действия договора и адреса сторон

6.1. Срок действия настоящего договора:

Начало «28» декабря 200_г. Окончание «15» января 200_г.

6.2. Договор составлен в двух экземплярах.

6.3. Адреса и реквизиты сторон:

Исполнитель:

Заказчик:

Институт Независимых исследований ИНН КПП Р.сч. Кор.сч. БИК Банк _____	Энский районный суд ИНН КПП Р.сч. Кор.сч. БИК Банк _____
подпись МП	подпись МП

**Сопроводительное письмо
в адрес судебно-экспертного учреждения**

Бланк или угловой штамп судебного органа

Исходящий номер № _____

Дата подписания

Генеральному директору
Института независимых исследований
И.И. Иванову

(реквизиты фирмы, адрес)

Копия: Управлению судебного департамента

Заводской районный суд направляет Вам копию определения от 2 ноября 200_г. по гражданскому делу по иску Трофимова В.В. к ОАО «Орбита» о взыскании заработной платы для проведения экспертизы.

Расходы по оплате проведения экспертизы возложить на Управление судебного департамента.

Приложение: копия определения.

Судья Энского районного суда Петров П.П. _____

**Форма определения суда о назначении судебно-бухгалтерской
экспертизы по гражданскому делу**
Определение

«___»_____200_ г.

Энский районный суд в составе:

председательствующего судьи Петрова П.П.

при секретаре Гусевой Д.И.,

рассмотрев в открытом судебном заседании в помещении Энского районного суда гражданское дело по исковому заявлению Трофимова В.В. к ОАО «Орбита» о взыскании заработной платы по апелляционной жалобе представителя ОАО «Орбита»

установил:

Трофимов В.В. обратился в суд с исковым заявлением о взыскании заработной платы за время его работы в ОАО «Орбита» в качестве начальника котельной. Решением мирового судьи судебного участка № 1 данное заявление удовлетворено в полном объеме.

6 августа 200_ г. данное решение было обжаловано в апелляционном порядке представителем ответчика.

В судебном заседании 2 ноября 200_г. возникла необходимость в проведении по данному делу судебно-бухгалтерской экспертизы с целью установления порядка начисления заработной платы.

Суд, выслушав мнение участников процесса, исследовав материалы гражданского дела, считает необходимым назначение и проведение указанной экспертизы в связи с тем, что в расчетах представителя ответчика и истца по данному делу имеются расхождения в определении размера заработной платы Трофимова В.В. за время его работы на предприятии.

На основании изложенного, руководствуясь ст. 79 ГПК, суд

определил:

Назначить по настоящему делу судебно-бухгалтерскую экспертизу, поставив перед ней следующий вопрос: «Каков порядок начисления и сумм к выдаче заработной платы Трофимову Василию Васильевичу, работавшего в ОАО «Орбита» за период с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_г.?».

Производство экспертизы поручить экспертам Института независимых исследований. Предупредить экспертов об уголовной ответственности по ст. 307 УК.

Расходы по оплате проведения экспертизы возложить на Управление судебного департамента.

Производство по делу приостановить до получения результатов экспертизы.

Определение обжалованию и опротестованию не подлежит.

Судья Петров П.П._____

МП

Бланк или угловой штамп института независимых исследований

Исходящий номер №_____

Дата подписания

Энский районный суд

Судье Петрову П.П.

Институт независимых исследований дает согласие на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы согласно определению Энского районного суда от 2 ноября 200_г.

Просим Вас предоставить нам материалы гражданского дела № 2-160 по иску Трофимова В.В. к ОАО «Орбита» о взыскании заработной платы, необходимые для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, согласно определению заводского районного суда от 2 ноября 200_г.

Генеральный директор И.И. Иванов_____

Бланк или угловой штамп аудиторской организации
Логотип, фирменное наименование

Утверждающая надпись

Дата, подпись руководителя аудиторской организации

Внутрифирменный стандарт

«Заключение по специальному аудиторскому заданию — производству судебной экспертизы по поручению следователя, дознателя, суда, лица или органа, рассматривающих дело об административном правонарушении»

номер (индекс, код)

Разработчик: _____.

(департамент, отдел, сотрудник)

Дата разработки _____.

Структура документа

1. Общие положения

1.1. Цели и основания разработки стандарта

1.2. Необходимость использования стандарта

1.3. Сфера применения стандарта

1.4. Взаимосвязь с другими стандартами

1.5. Срок действия

2. Основные понятия и определения

2.1. Основные принципы экспертной деятельности аудиторов

2.2. Обязанности, права и ответственность эксперта-аудитора

3. Сущность внутреннего стандарта

3.1. Основные этапы выполнения экспертизы и определение объема экспертизы

3.2. Методика экспертизы

3.3. Приемы и процедуры экспертизы

3.4. Основные принципы подготовки заключения эксперта

4. Нормативные акты, используемые при экспертизе

5. Приложения

5.1. Макеты рабочих документов

1. Общие положения

1.1. Цель стандарта — установление принципиальных положений о проведении судебной экспертизы, форме и содержании заключения эксперта, выполненному по поручению следователя, дознавателя, суда, лица или органа, рассматривающих дело об административном правонарушении.

Задачами стандарта являются:

- определение основ взаимоотношений аудитора аудиторской организации и субъектов, назначающих судебную экспертизу по уголовному, гражданскому или административному делу;
- определение порядка и особенностей оформления экспертом-аудитором заключений по результатам проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

Настоящий стандарт разработан в соответствии с:

- УПК, ГПК, АПК, КоАП;
- Федеральным законом «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ ;
- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 7 августа 2001 г. № 119-ФЗ;
- Федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, утвержденными постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

1.2. Необходимость использования стандарта обусловлена:

- определением единых принципов и подходов к проведению судебно-бухгалтерской экспертизы;
- установлением минимальных обязательных требований к проведению экспертизы;
- осуществлением внутрифирменного контроля *над* судебно-экспертной деятельностью экспертов-аудиторов.

1.3. Сфера применения стандарта. Настоящий стандарт может быть использован при проведении экспертизы по уголовным, гражданским (в том числе арбитражным спорам) и административным делам.

Требования данного стандарта являются обязательными для всех аудиторов при оформлении заключений судебной экспертизы.

1.4. Взаимосвязь с другими стандартами

Стандарт взаимосвязан со следующими стандартами:

- правило (стандарт) № 1 «Цели и основные принципы аудита финансовой (бухгалтерской) отчетности»;
- правило (стандарт) № 2 «Документирование аудита»;
- правило (стандарт) № 3 «Планирование аудита»;
- правило (стандарт) № 5 «Аудиторские доказательства»;
- правило (стандарт) № 7 «Внутренний контроль качества аудита»;
- правило (стандарт) № 14 «Учет требований нормативных правовых актов Российской Федерации в ходе аудита» (постановление Правительства РФ от 7 октября 2004 г. № 532);
- правило (стандарт) «Аналитические процедуры» (протокол № 2 от 22 января 1998 г.);
- и прочими федеральными и внутренними аудиторскими стандартами.

1.5. Срок действия. Стандарт имеет бессрочный характер. Изменения в стандарт вносятся в соответствии с изменениями законодательных и подзаконных актов.

2. Основные понятия и определения

2. 1. Основные принципы судебно-экспертной деятельности аудиторов. Ниже приведены основные принципы, которые каждый аудитор, выступающий в роли эксперта, должен использовать для принятия любого профессионального решения.

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

Не допускается воздействие на эксперта со стороны судов, судей, органов дознания, лиц, производящих дознание, следователей и прокуроров, а также иных государственных органов, организаций, объединений и отдельных лиц в целях получения заключения в пользу кого-либо из участников процесса или в интересах других лиц.

Лица, виновные в оказании воздействия на эксперта, подлежат ответственности в соответствии с законодательством.

Честность заключается в обязательной приверженности аудитора профессиональному долгу, а также следовании общим нормам морали.

Объективность заключается в обязательности применения аудитором непредвзятого, беспристрастного и самостоятельного, не обусловленного каким-либо влиянием, подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию суждений, выводов и заключений.

Эксперт-аудитор проводит исследования объективно, на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, всесторонне и в полном объеме.

Заключение эксперта должно основываться на положениях, дающих возможность проверить обоснованность и достоверность сделанных выводов на базе общепринятых научных и практических данных.

Профессиональная компетентность заключается в том, что аудитор должен владеть необходимым объемом знаний и навыков, позволяющих ему обеспечивать квалифицированное, качественное, отвечающее современным требованиям оказание профессиональных услуг. Аудитор не должен выполнять действия, выходящие за рамки профессиональной компетентности и пределы его полномочий.

Добросовестность заключается в обязательности оказания аудитором профессиональных услуг с должной тщательностью, внимательностью, оперативностью и надлежащим использованием своих способностей. Принцип добросовестности подразумевает усердное и ответственное отношение аудитора к своей работе, но не должен трактоваться как гарантия безошибочности в аудиторской деятельности.

Конфиденциальность заключается в том, что аудиторы обязаны обеспечивать сохранность документов, получаемых или составляемых ими в ходе экспертизы, и не вправе передавать эти документы или их

копии (как полностью, так и частично) каким бы то ни было третьим лицам либо устно разглашать содержащиеся в них сведения.

Профессиональное поведение заключается в том, что аудитор должен поддерживать высокую репутацию профессии и воздерживаться от совершения поступков, не совместимых с оказанием аудиторских услуг и способных подорвать уважение и доверие к аудиторской профессии или нанести ущерб имиджу аудиторской организации.

2.2. Обязанности, права и ответственность эксперта-аудитора. Эксперт-аудитор обязан:

- в случае принятия к производству судебной экспертизы провести полное исследование представленных ему объектов и материалов дела, дать обоснованное и объективное заключение по поставленным перед ним вопросам;
- составить мотивированное письменное сообщение о невозможности дать заключение и направить данное сообщение субъекту, назначившему судебную экспертизу, если поставленные вопросы выходят за пределы специальных знаний эксперта, объекты исследований и материалы дела непригодны или недостаточны для проведения исследований и дачи заключения и эксперту отказано в их дополнении, современный уровень развития науки не позволяет ответить на поставленные вопросы;
- не разглашать сведения, которые стали ему известны в связи с производством судебной экспертизы, в том числе сведения, которые могут ограничить конституционные права граждан, а также сведения, составляющие государственную, коммерческую или иную охраняемую законом тайну;
- обеспечить сохранность представленных объектов исследований и материалов дела.

Эксперт не вправе:

- вступать в личные контакты с участниками процесса, самостоятельно собирать материалы для производства судебной экспертизы;
- сообщать кому-либо о результатах судебной экспертизы, за исключением органа или лица, ее назначивших;
- уничтожать объекты исследований либо существенно изменять их свойства без разрешения органа или лица, назначивших судебную экспертизу;
- давать заведомо ложное заключение;
- уклоняться от явки по вызовам дознавателя, следователя, прокурора или в суд.

Эксперт вправе:

- знакомиться с материалами дела, относящимися к предмету судебной экспертизы;
- давать заключение в пределах своей компетенции, в том числе по вопросам, хотя и не поставленным в постановлении (определении) о назначении судебной экспертизы, но имеющим отношение к предмету экспертного исследования;

- ходатайствовать перед субъектом, назначившим экспертизу, о привлечении к производству судебной экспертизы других экспертов, если это необходимо для проведения исследований и дачи заключения;
- обжаловать в установленном законом порядке действия органа или лица, назначивших судебную экспертизу, если они нарушают права эксперта.

Эксперт несет ответственность:

- за дачу заведомо ложного заключения в соответствии со ст. 307 УК;
- за разглашение данных предварительного расследования в соответствии со ст. 310 УК.

3. Сущность внутреннего стандарта

3.1. Основные этапы выполнения экспертизы и определение объема экспертизы.

3.1.1. Организационный этап:

3.1.1.1. получение экспертом-аудитором постановления (определения) о назначении экспертизы;

3.1.1.2. знакомство эксперта с проставлением (определением);

3.1.1.3. принятие аудитором решения о производстве экспертизы или об отказе от ее производства;

3.1.1.4. издание приказа и составление задания на проведение экспертизы;

3.1.1.5. уточнение места и сроков выполнения экспертизы;

3.1.1.6. предупреждение и подписка эксперта об уголовной ответственности.

3.2.1. Организационно-методический этап:

3.2.2.1. знакомство эксперта с материалами дела и бухгалтерскими документами;

3.2.2.2. определение полноты документов;

3.2.2.3. подготовка запроса о предоставлении дополнительных материалов и подтверждении информации у третьих лиц;

3.2.2.4. определение методов и процедур экспертизы;

3.2.2.5. составление плана-графика и программы экспертизы;

3.2.2.6. подбор нормативных документов для проверки.

3.3.1. Исследовательский этап (исследование документов и подготовка выводов по каждому вопросу экспертизы).

3.4.1. Обобщение результатов экспертизы:

3.4.2. подготовка заключения эксперта;

3.4.2. разработка рекомендаций по профилактике правонарушений (при необходимости)

3.5.1. Реализация результатов экспертизы:

3.5.1.1. передача заключения субъекту, назначившему экспертизу;

3.5.1.2. оценка заключения эксперта следователем, прокурором, судом, лицом или органом, рассматривающим дело об административном правонарушении;

3.5.1.3. показания, специалиста, заключение специалиста, допрос эксперта.

Объем экспертизы регулируется соблюдением принципов экспертного исследования (всесторонность, полнота, объективность).

3.6.1. Методика экспертизы. Методика экспертизы приводится в форме плана-графика и программы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Методика включает этапы и последовательность проведения экспертизы, определение характера проверки каждого вопроса и перечня используемых аудитором приемов и процедур.

План-график и программа проведения судебно-бухгалтерской экспертизы разработаны в соответствии с правилом (стандартом) № 3 «Планирование аудита», утвержденным постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 г. № 696.

Согласно п. 8 аудитору необходимо планировать свою работу и документально оформить план и программу экспертизы, описав в них предполагаемые объем и порядок проведения проверки. План-график экспертизы должен быть подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы.

Форма и содержание плана и программы могут меняться в зависимости от предмета экспертизы, содержания дела, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором. Программа может детализироваться в разрезе направлений исследования поставленных перед экспертом вопросов.

План-график

проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в соответствии с (постановлением (определением) субъекта (наименование) от _____ г. и приказом руководителя аудиторской фирмы _____ от _____ г. по (уголовному гражданскому делу № _____ (название дела)

№	Название работ	Срок проведения	Исполнители	Примечание
1	Подготовительные работы			
2	Знакомство с материалами дела			
2	Определение методики проведения экспертизы			
4	Подбор документов по теме экспертизы			
5	Исследование вопросов, поставленных на решение экспертизы			
6	Подготовка заключения эксперта			

Согласно п. 10 стандарта № 3 аудитору необходимо составить и документально оформить программу экспертизы, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных процедур, необходи-

мых для осуществления плана-графика. Программа является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

Программа

проведения судебно-бухгалтерской экспертизы в соответствии с (постановлением (определением) субъекта (наименование) от _____ г. и приказом руководителя аудиторской фирмы _____ от _____ г. по (уголовному гражданскому делу № _____ (название дела)

№	Название работ	Вид экспертизы	Временные рамки		Экспертные процедуры	Исполнители	Примечание
			начало	окончание			
1	2	3	4	5	6	7	8
1	Подготовительные работы				Организационные		
1.1	Знакомство с определением, постановлением, заданием и перечнем вопросов				Организационные		
2	Знакомство с материалами дела				Организационные, моделирующие		
2.1	Исследование материалов дела, уточнение содержания дела, определение исследуемых документов, имеющих в деле, и полноты документов				Организационные, моделирующие		
2.2	Определение необходимости сбора дополнительных документов и информации				Организационные, моделирующие		
3	Определение методики проведения экспертизы				Организационные, моделирующие		

1	2	3	4	5	6	7	8
3.1	Определение методов и процедур, которые будут использоваться в экспертном исследовании				Организационные, моделирующие		
3.2	Подготовка письменного запроса о предоставлении необходимой информации				Организационные, моделирующие		
3.3	Подбор и исследование нормативной база по предмету экспертизы				Организационные, моделирующие		
4	Подбор документов по теме экспертизы				Организационные, моделирующие		
4.1	Сбор дополнительных документов для проведения экспертизы				Организационные, моделирующие		
5	Исследование вопросов, поставленных на решение экспертизы				Расчетные, счетно-вычислительные, нормативно-правовые, проверка документов		
5.1 5.2 5.3 пр.	Исследование вопросов, поставленных на разрешение экспертизы				Расчетные, счетно-вычислительные, нормативно-правовые, проверка документов		
6	Подготовка заключения эксперта				Организационные		

1	2	3	4	5	6	7	8
6.1	Формулировка выводов по поставленным вопросам, подготовка при- ложений к за- ключению экс- перта, форми- рование за- ключения экс- перта				Организаци- онные		

3.3. Приемы и процедуры экспертизы. Доказательства эксперт получает путем выполнения следующих стандартных процедур (приемов) документальной проверки по существу. Длительность выполнения указанных процедур зависит, в частности, от срока, отведенного на получение экспертных доказательств.

Проверка арифметических расчетов (пересчет) представляет собой проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях либо выполнение экспертом самостоятельных расчетов.

Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций (инспектирование). Этот метод позволяет эксперту проконтролировать порядок организации учетных работ на предприятии. Инспектирование представляет собой проверку записей, документов или материальных активов. Полученная информация считается достоверной только в том случае, если она получена непосредственно в момент исследования операций.

Проверка документов (инспектирование) заключается в том, что эксперт-аудитор должен убедиться в достоверности и доброкачественности определенного документа. Для этого контролируются определенные записи в бухгалтерском учете и первичном документе, которые подтверждают реальность и целесообразность выполнения операции. Например, проверка документов по формальным признакам (соответствие унифицированной форме, наличие необходимых реквизитов) и по существу отраженных операций (их целесообразность и законность).

Запрос представляет собой поиск информации у осведомленных лиц. Использование данного метода должно производиться через посредство субъектов, назначивших экспертизу или с их согласия.

Подтверждение представляет собой ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях. Ответы на запросы (вопросы) могут предоставить эксперту сведения, которыми он ранее не располагал или которые подтверждают экспертные доказательства.

Прослеживание представляет собой процедуру, в ходе которой эксперт-аудитор проверяет некоторые первичные документы, отражение их данных в регистрах синтетического и аналитического учета, соответ-

ствие типовой корреспонденции счетов плану счетов и действующим положениям по бухгалтерскому учету.

Устный опрос лиц, участвующих в деле, может осуществляться на протяжении всего экспертного производства. Эксперт вправе уточнять обстоятельства дела у субъекта, назначившего экспертизу, участвовать с его согласия в допросе участников процесса.

Подготовка альтернативного баланса осуществляется для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции (выполненных работ, оказанных услуг).

3.4. Основные принципы подготовки заключения эксперта. К заключению эксперта предъявляются следующие требования.

3.4.1. В заключении следует избегать таких оценочных юридических терминов, как «халатность», «хищение», «растрата», «присвоение» пр. Применяя такую терминологию, аудитор выходит за пределы своей компетенции, так как квалифицировать действие или бездействие лиц вправе только судебные и следственные органы.

3.4.2. Выводы должны излагаться в той последовательности, в которой вопросы поставлены органом, поручившим задание. При этом каждый вывод должен содержать выявленные факты, а также связь этих фактов с нарушением каких-либо правовых норм. В том случае если такая связь имеется, аудитор должен указать, какой именно нормативный документ нарушен, за какой период, описать обстоятельства, способствовавшие выявленному нарушению. В случае когда это представляется возможным, аудитору следует указать, кто из должностных лиц организации с точки зрения бухгалтерского учета несет ответственность за нарушение и оценить сумму материальных потерь.

3.4.3. Содержание заключения должно обеспечить возможность однозначно определить обоснованность выводов аудитора и доказательственное значение заключения.

3.4.4. Итоговая часть заключения должна содержать окончательное мнение аудитора по вопросам, сформулированным в постановлении (определении) о назначении судебной экспертизы.

3.4.5. В текст исследовательской части заключения могут быть включены графики, таблицы, отражающие ход и результаты промежуточных расчетов, итоги сверки документов, порядок их движения и другие вопросы. Эти материалы могут быть оформлены в виде приложений к заключению. На них в тексте заключения делаются ссылки, а сами материалы рассматриваются как неотъемлемая составная часть заключения.

4. Нормативные акты, используемые при экспертизе

Перечень нормативных документов, приведенный в стандарте, включает основные нормативно-правовые источники информации, используемые в судебной экспертизе. С учетом содержания задания нормативная база должна расширяться и уточняться.

№	Название документа	Объект регулирования
Законы		
1	УПК	Устанавливает правоотношения в уголовном судопроизводстве
2	ГПК	Устанавливает правоотношения в гражданском судопроизводстве
3	АПК	Устанавливает правоотношения в арбитражном судопроизводстве
4	КоАП	Регулирует административные правоотношения и устанавливает правоотношения при производстве по делам об административных правонарушениях
5	ГК	Устанавливает правоотношения в области гражданского права
6	УК	Устанавливает правоотношения в области уголовного права
7	ТК	Устанавливает взаимоотношения сторон по вопросам соблюдения трудового законодательства
8	НК	Определяет объекты налогообложения, налоговые правонарушения и ответственность за их совершение
9	«О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31 мая 2001 г. № 73-ФЗ	Регулирует отношения в области судебно-экспертной деятельности
Нормативные документы Минфина России		
10	Положение по бухучету «Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в РФ», утвержденное приказом от 29 июля 1998 г. № 34н	Раскрывает существенные способы и методы ведения бухучета на предприятии
11	Положение по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98), утвержденное приказом от 9 декабря 1998 г. № 60н	Устанавливает основы формирования (выбора, обоснования и раскрытия, а также порядок изменения учетной политики юридическими лицами)

12	План счетов бухучета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению, утвержденные приказом от 31 октября 2000 г. № 94н	Устанавливает виды бухгалтерских счетов и единые подходы к их применению для отражения финансово-хозяйственной деятельности организаций
13	Приказ от 22 июня 2003 г. № 67н «О формах бухгалтерской отчетности»	Определяет перечень унифицированных форм отчетности и требования к составлению
<i>Внутренняя нормативная документация</i>		
14	Учетная политика	Устанавливает общие принципы организации бухучета
15	Рабочий план счетов бухучета	Отражает рабочие счета бухучета
16	Локальные документы по оплате труда	Регулируют вопросы трудовых взаимоотношений в организации

5. Приложения

5.1. Макеты рабочих документов.. Результаты экспертизы могут оформляться в форме рабочих документов, приведенных в приложениях. Рабочие документы эксперта, иллюстрирующие его выводы, могут иметь иную форму в зависимости от предмета экспертизы.

Приложение 1

Экспертиза оформления первичных учетных документов

Объект проверки	Название проверяемого документа	Дата (период) составления документа	Номер документа	Содержание хозяйственной операции	Заключение об отсутствии нарушений или характере выявленных нарушений

Приложение 2

Свод нарушений, выявленных в результате формальной проверки первичных учетных документов

Виды нарушений, выявленных в документах	Название документа, по которому выявлено нарушение	Дата (период) составления документа	Номер документа

Приложение 3

**Свод нарушений, выявленных в результате арифметической проверки
первичных учетных документов**

Название документа	Дата (период) составления документа	Номер документа	Сумма по документу	Сумма по расчету эксперта	Сумма расхождений

Приложение 4

Схема экспертизы синтетического и аналитического учета

№	Номер и название счета	Регистры синтетического учета	Регистры аналитического учета	Документы, на основании которых производятся записи

Приложение 5

Ведомость экспертизы организации бух учета

Содержание хозяйственной операции	Корреспонденция счетов		Сумма по данным бухучета	Сумма по расчету эксперта	Суммовые расхождения	Характер нарушений
	используемая	типовая				

Приложение 6

**Результаты проверки тождественности остатков и оборотов
в регистрах синтетического и аналитического учета**

Год, месяцы	Синтетический учет		Сумма		Аналитический учет		Сумма		Сумма расхождений
	название регистра	показатели	Д-т	К-т	название регистра	показатели	д-т	К-т	

Приложение 7

Сводная ведомость исправления выявленных нарушений

<i>№</i>	<i>Вид нарушения</i>	<i>Причина нарушения</i>	<i>Сумма, тыс. руб.</i>	<i>Исправительная запись</i>	<i>Рекомендация по недопущению нарушений</i>

Приложение 8

Свод рекомендаций, разработанных по результатам экспертизы

<i>№</i>	<i>Содержание рекомендации</i>	<i>Ожидаемый результат от выполнения рекомендации</i>

Подпись руководителя разработки

Постановление

о назначении комиссионной _____
(какой именно)

судебной экспертизы

«__» _____ Г.

(место составления)

Следователь (дознатель) _____

(наименование органа предварительного следствия или дознания, классный чин или звание, ФИО следователя, дознавателя)

рассмотрев материалы уголовного дела № _____,

установил:

(излагаются основания назначения судебной экспертизы, а также обоснование необходимости привлечения нескольких экспертов)
на основании изложенного и руководствуясь ст. 195, 199 и 200 УПК,

постановил:

1. Назначить комиссионную _____ судебную экспертизу,
(какую именно)

производство которой поручить _____
(ФИО экспертов либо наименование экспертного учреждения)

2. Поставить перед экспертами вопросы: _____
(формулировка каждого вопроса)

3. Предоставить в распоряжение экспертов материалы: _____
(какие именно)

4. Поручить _____ разъяснить
(кому именно)

экспертам права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, и предупредить их об уголовной ответственности в соответствии со ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения.

Следователь (дознатель) _____

(подпись)

Права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, мне разъяснены «__» _____ Г. Одновременно я предупрежден _____ об уголовной ответственности по ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения.

Эксперты: _____

(подпись)

(подпись)

¹ Данная графа заполняется в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 199 УПК.

**Бланк постановления о назначении комплексной
судебной экспертизы
Постановление**

о назначении комплексной судебной экспертизы

_____ «__» _____ г.
(место составления)

Следователь (дознатель) _____

(наименование органа предварительного следствия или дознания, классный чин или звание, ФИО следователя, дознателя)

рассмотрев материалы уголовного дела № _____,

установил:

(излагаются основания назначения судебной экспертизы, а также обоснование необходимости привлечения экспертов различных специальностей)

На основании изложенного и руководствуясь ст. 195, 199 и 201 УПК,

постановил:

1. Назначить комплексную судебную экспертизу, производство которой поручить _____.
(ФИО экспертов либо наименование экспертного учреждения)
2. Поставить перед экспертами вопросы:

(формулировка каждого вопроса)

3. Предоставить в распоряжение экспертов материалы и предметы:

(какие именно)

4. Поручить _____
(кому именно)

Разъяснить экспертам права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, предупредить их об уголовной ответственности в соответствии со ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения¹.

Следователь (дознатель) _____
(подпись)

Права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, мне разъяснены «__» _____ г. Одновременно я предупрежден об уголовной ответственности в соответствии со ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения.

Эксперты: _____
(подпись)

¹ Данная графа заполняется в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 199 УПК.

**Заключение по гражданскому делу
о взыскании заработной платы**

Заключение эксперта

по гражданскому делу № 2-160 по иску Трофимова В.В. к
ОАО «Орбита»

г. Энск

12 февраля 200_г.

По определению заводского районного суда г. Энска от 2 ноября 200_ г. старший эксперт Центральной лаборатории судебных экспертиз управления юстиции Энской области кандидат экономических наук И.И. Иванов, имеющий высшее образование и стаж экспертной работы более десяти лет, произвел судебно-бухгалтерскую экспертизу по гражданскому делу № 2-160 по иску Трофимова Василия Васильевича к ОАО «Орбита» о взыскании заработной платы.

Судебная экспертиза проводилась с 5 февраля по 12 февраля 200_г.

На разрешение эксперта поставлен вопрос: «Каков был порядок начисления и сумм к выдаче заработной платы Трофимову Василию Васильевичу, работавшему в ОАО «Орбита» с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г.?».

В распоряжение эксперта предоставлены:

- табели учета рабочего времени за ноябрь-декабрь 200_ г.;
- расчетно-платежные ведомости за ноябрь-декабрь 200_ г.;
- записки о предоставлении отпуска за декабрь 200_ г.;
- платежные ведомости за ноябрь-декабрь 200_ г.;
- штатное расписание на 1 октября и на 1 ноября 200_ г.;
- приказы директора по личному составу за ноябрь-декабрь 200_ г.;
- приказы директора, связанные с начислением заработной платы, премий, вознаграждений за 200_ г.;
- приказы директора об объявлении и оплате сверхурочных работ и работы в выходные дни за ноябрь-декабрь 200_ г.;
- коллективный договор за 200_ г.;
- правила внутреннего трудового распорядка ОАО «Орбита» за 200_ г.;
- положение об оплате труда ОАО «Орбита» за 200_ г.

Документы, на основе которых сделано заключение, использованы в полном объеме, без искажений.

Исследование документов по начислению заработной платы проводилось в присутствии заместителя директора Куприянова Ю.М., главного бухгалтера Свиридовой Н.Ф. и инспектора отдела кадров Угрюмовой Л.И.

Эксперт Иванов И.И. предупрежден об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 УК.

подпись

Исследование

В процессе исследования по вопросу, поставленному заводским районным судом об определении порядка начисления и сумм к выдаче заработной платы Трофимову Василию Васильевичу, работавшему в ОАО «Орбита» с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г., установлено следующее.

1. В соответствие с приказом № 114-к по ОАО «Орбита» от 8 ноября 200_ г. (приложение) Трофимов В.В. был принят на работу по контракту в ОАО «Орбита» в качестве начальника котельной с 3 ноября 200_ г. Контракт с Трофимовым В.В. начальником отдела кадров ОАО «Орбита» на экспертизу представлен не был по причине его отсутствия в архиве ОАО «Орбита». Копия трудового договора (контракта) Трофимова В.В. имеется в материалах гражданского дела № 2-160 (стр.____).

В должности начальника котельной Трофимов В.В. проработал в ОАО «Орбита» до 5 декабря 200_ г., о чем свидетельствует приказ № 132-к по ОАО «Орбита» от 4 декабря 200_ г. (приложение) и был уволен по ст. 80 ТК (собственное желание) с 5 декабря 200_ г.

2. Согласно данным табеля учета использования рабочего времени за ноябрь 200_ г. по ОАО «Орбита» (приложение) в ноябре 200_ г. Трофимов В.В. проработал 23 дня. Количество его выходных дней в ноябре по табелю учета использования рабочего времени составило пять дней (5—7, 12 и 26 ноября). В декабре 200_ г. Трофимов В.В. отработал три дня с одним выходным днем 3 декабря на основании табеля использования рабочего времени за декабрь (приложение).

3. Правилами внутреннего трудового распорядка ОАО «Орбита» (приложение, раздел) и коллективным договором ОАО «Орбита» на 200_ г. (приложение, раздел) для работников ОАО «Орбита» установлена 6-дневная рабочая неделя с одним выходным днем в воскресенье. Кроме того, при 6-дневной рабочей неделе продолжительность ежедневной работы составляет 8 ч. В соответствии с п. 13 правил внутреннего трудового распорядка ОАО «Орбита» рабочий день начинается с 8 ч, а заканчивается в 17 ч с часовым перерывом с 12 до 13 ч. Продолжительность рабочего времени в неделю составляет 48 ч (п. 4.1 коллективного договора).

Однако установленный на ОАО «Орбита» трудовой распорядок противоречит положениям ТК. Нормальная продолжительность рабочего времени работников на предприятиях, в учреждениях, организациях не может превышать 40 ч в неделю (ст. 91). При этом при 6-дневной рабочей неделе продолжительность ежедневной работы не может превышать 7 ч при недельной норме 40 ч (ст. 91). Это означает, что если для работников установлена 6-дневная рабочая неделя, то максимальная продолжительность рабочего дня не может быть более 7 ч, чтобы обеспечить соблюдение 40-часовой недельной нормы рабочего времени, в предвыходные дни рабочий день должен быть сокращен до 5 ч.

Таким образом, все часы, отработанные сверх установленной законодательством продолжительности рабочего времени, согласно ст. 99

ТК считаются сверхурочными часами и подлежат оплате в соответствии с правилами оплаты работы в сверхурочное время.

Исходя из данных таблиц учета использования рабочего времени за ноябрь и декабрь 200_ г. и требований ТК рассчитанное нормативное и фактическое количество рабочих часов Трофимова В.В. приведено в табл. 1.

Таблица 1

**Расчет нормативного и фактического количества рабочих часов
Трофимова В.В. за ноябрь—декабрь 200_ г.**

Месяц	Норматив продолжительности рабочего времени			Фактически отработано		
	дни	часы	общее число часов	дни	часы	общее число часов
Ноябрь	19	7	133	23	8	184
	4	5	20			
ИТОГО	23	—	153			
Декабрь	2	7	14	3	8	24
	1	5	5			
ИТОГО	3	—	19			
ИТОГО	26	—	172	26	8	208

Для расчета нормативной продолжительности рабочего времени следует исходить из соблюдения следующих требований ТК:

- из 23 дней в ноябре в таблице учета использования рабочего времени необходимо было отметить 19 дней продолжительностью ежедневной работы по 7 ч каждый день ($19 \times 7 = 133$ ч) (ст. 91);
- 4 дня в ноябре (4, 11, 18 и 25 ноября) являются субботными днями накануне выходных дней. При 6-дневной рабочей неделе для соблюдения недельной нормы 40 ч продолжительность рабочего времени в субботу должна составлять 5 ч ($4 \times 5 = 20$ ч) (ст. 95);
- 6 ноября по календарю за 200_ г. являлся рабочим днем накануне праздничного дня — 7 ноября в соответствии со ст. 112 ТК. Однако на основании приказа № 166 по ОАО «Орбита» от 4 ноября 200_ г. (приложение) этот день был объявлен выходным днем и в таблице учета использования рабочего времени за ноябрь по строке Трофимов В.В. отмечен как выходной день. 5—7 ноября считались рабочими днями для отдельных категорий рабочих и работников ЭТХ (экспериментальное тепличное хозяйство), к которым Трофимов В.В. не относится;
- из трех дней, отработанных в декабре, ежедневная продолжительность двух дней должна была составлять по 7 ч ($2 \times 7 = 14$ ч);
- один день в декабре являлся субботным днем (2 декабря) и должен был быть отмечен из расчета 5 ч;
- 19 ноября 200_ г. (воскресенье) на основании приказа № 177 по ОАО «Орбита» от 18 ноября 200_ г. (приложение) в связи с производственной необходимостью был объявлен рабочим днем. На основании ст. 153 ТК

предусмотрена отдельная оплата работы в выходные дни. В этой связи общее количество часов, отработанных в этот день (8 ч), должно быть исключено из фактического количества рабочих дней, отработанных Трофимовым В.В. за период с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г. При этом из нормативной фгдолжительности рабочего времени также необходимо исключить часы работы в выходной день 19 ноября (7 ч).

Таким образом, нормативное количество часов для расчета сверхурочных работ в ноябре 200_ г. составило 146 ч (153 — 7), а фактическое — 176 ч (184 - 8). За период работы Трофимова В.В. в ОАО «Орбита» с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г. им было отработано сверхурочно:

- в ноябре — 30 ч (176 - 146);
- в декабре — 5 ч (24 — 19).

В соответствии со ст. 152 ТК работа в сверхурочное время оплачивается за первые 2 ч не менее чем в полуторном размере, а за последующие часы — не менее чем в двойном размере. Оплата работы за сверхурочное время, предусмотренная на ОАО «Орбита» в положении об оплате труда на 200_ г. (приложение), противоречит законодательству о труде, в соответствии с которым применяются пониженные коэффициенты пересчета сверхурочных работ. В этой связи при расчете оплаты сверхурочных работ Трофимову В.В. следует исходить из размеров, предусмотренных ст. 152 ТК (табл. 2).

Таблица 2

Расчет сверхурочных работ Трофимова В.В.

<i>Месяц</i>	<i>Часы сверхурочной работы</i>	<i>Размер оплаты</i>
Ноябрь	26	в 1,5 размере
	4	в 2 размере
Декабрь	4	в 1,5 размере
	1	в 2 размере
ИТОГО	30	в 1,5 размере
	5	в 2 размере

В двойном размере осуществляется оплата за каждый третий сверхурочный час работы в субботний день. Всего было отработано четыре субботы в ноябре и одна суббота в декабре.

4. При расчете суммы оплаты за работу в сверхурочное время следует определить часовую тарифную ставку.

В соответствии со штатным расписанием ОАО «Орбита» (приложение) месячный оклад Трофимова В.В. составлял 2280 руб. в ноябре и декабре 200_ г. Размер часовой тарифной ставки работника в ноябре и декабре 200_ г. см. в табл. 3).

Таблица 3

**Расчет часовой тарифной ставки Трофимова В.В.
ноябре и декабре 200_ г.**

Месяц	Оклад, руб.	Среднемесячное число часов при 40-часовой рабочей неделе	Часовая тарифная ставка
Ноябрь	2280	166,25	$2280 : 166,25 = 13,7$
Декабрь	2280	166,25	$2280 : 166,25 = 13,7$

Так как оклад Трофимова В.В. в течение отработанного времени не изменялся, то размер часовой тарифной ставки за два месяца одинаковый и составляет 13,7 руб.

Оплата за работу в сверхурочные часы составляет:

- в ноябре: $26 \text{ ч} \times 13,7 \text{ руб.} \times 1,5 = 534 \text{ руб.};$
- $4 \text{ ч} \times 13,7 \text{ руб.} \times 2 = 109,6 \text{ руб.}$
- ИТОГО: 643,6 руб.;
- в декабре: $4 \text{ ч} \times 13,7 \text{ руб.} \times 1,5 = 82 \text{ руб.};$
- $1 \text{ ч} \times 13,7 \text{ руб.} \times 2 = 27,4 \text{ руб.}$
- ИТОГО: 109,4.

Таким образом, общая сумма доплаты за работу в сверхурочное время составляет 753 руб. (643,6 руб. + 109,4 руб.).

5. Работа в выходной день (аналогично работе в праздничный день на основании ст. 153 ТК) оплачивается не менее чем в двойном размере. По соглашению сторон работа в выходной день компенсируется предоставлением другого дня отдыха (ст. 153). Привлечение работников к работе в выходные дни производится по письменному приказу (распоряжению) администрации организации (ст. 13). В ОАО «Орбита» согласно представленным на экспертизу приказам только на 19 ноября имеется приказ об объявлении этого выходного дня рабочим днём. В соответствии с приказом № 177 от 18 ноября 200_ г. (приложение) компенсация за этот день предусмотрена в форме отгула в менее напряженное от работы время.

Так как в соответствии со ст. 153 ТК оплата за работу в выходной день исчисляется по правилам оплаты работ в праздничные дни, то можно учитывать положение об оплате труда в праздничные дни, принятое на ОАО «Орбита» в соответствии с положением об оплате труда на 200_ г. Согласно этому положению оплата осуществляется в двойном размере. О компенсации работы в праздничный день отгулом в этом положении не указано.

Кроме того, за период работы с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г. заявлений о предоставлении отгула за работу 19 ноября 200_ г. от Трофимова В.В. не поступало. Так как этот день был включен в расчет заработка за ноябрь 200_ г., то Трофимову В.В. причиталось начислить за работу в выходной день 219 руб. ($13,7 \text{ руб.} \times 8 \text{ ч} \times 2$). За работу в выходной день ему было оплачено из расчета среднедневного зара-

ботка 91,2 руб. Следовательно, необходимо Трофимову В.В. доначислить за работу в выходной день еще 127,8 руб.

6. В соответствии со ст. 114 ТК ежегодный оплачиваемый отпуск предоставляется работникам продолжительностью не менее 28 календарных дней. Это положение подтверждает п. 4.5 коллективного договора ОАО «Орбита», согласно которому на предприятии устанавливается минимальный ежегодный отпуск для всех категорий работающих — 28 календарных дней. Так как Трофимов В.В. проработал на ОАО «Орбита» в течение одного месяца, ему полагается дополнительная оплата двух рабочих дней отпуска (28 дн. : 12 мес). Расчет суммы отпускных регулируется постановлением Правительства РФ от 11 апреля 2003 г. № 213 «Об особенностях порядка исчисления средней заработной платы».

В случае когда один или несколько месяцев расчетного периода отработаны не полностью, средний дневной заработок исчисляется путем деления суммы фактически начисленной заработной платы за расчетный период на сумму, состоящую из среднемесячного числа календарных дней (29,6), умноженного на количество полностью отработанных месяцев, и количества календарных дней в не полностью отработанных месяцах.

Количество календарных дней в не полностью отработанных месяцах рассчитывается путем умножения рабочих дней по календарю 5-дневной рабочей недели, приходящихся на отработанное время, на коэффициент 1,4.

При исчислении среднего заработка учитываются премии, начисленные в расчетном периоде. Однако за период работы на ОАО «Орбита» с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_г. Трофимову В.В. премии не начислялись. Более того, в положении об оплате труда на 200_ г. отмечено, что работникам, вновь поступившим на работу, премия за отработанное время в первом месяце работы может быть выплачена по усмотрению руководителя предприятия.

Сумму оплаты за два дня отпуска, причитающихся Трофимову В.В., см. в табл. 4.

Таблица 4

Расчет суммы отпускных за два дня, причитающихся Трофимову В.В.

<i>Вид выплаты</i>	<i>Ноябрь</i>	<i>Декабрь</i>	<i>ИТОГО</i>
Начислено заработной платы	2098	274	2372
Оплата сверхурочных работ			753
Оплата работы в выходные дни			127,8
ИТОГО			3253

В ноябре все дни отработаны полностью. В декабре отработано три дня.

Среднедневной заработок составляет 96 руб. ($3253 : 29,6 \times 4,2$ дн.), сумма оплаты за два дня отпуска — 192 руб. ($96 \text{ руб.} \times 2 \text{ дн.}$).

Согласно расчетно-платежной ведомости за декабрь (приложение) и записке о предоставлении отпуска (увольнении) от 5 декабря 200_ г. (приложение) Трофимову В.В. было начислено за два дня отпуска 165 руб. Следовательно, подлежит доначислению сумма в 27 руб.

7. Согласно расчетно-платежным ведомостям за ноябрь и декабрь (приложения) Трофимову В.В. было начислено за период с 3 ноября 200_ г. по 5 декабря 200_ г. 2537 руб., что на 908 руб. меньше фактически причитающейся ему суммы с учетом работы сверхурочно и в выходной день и пересчета суммы отпуска 3445 руб. (753 руб. + 127,8 руб. + 27 руб.).

8. При проверке обоснованности взимания профсоюзных взносов установлено, что личное заявление Трофимова В.В. в профсоюзном комитете ОАО «Орбита» отсутствует. Следовательно, ОАО «Орбита» необоснованно удержало профсоюзные взносы в размере 1% заработной платы Трофимова В.В. и они подлежат возврату ему в сумме 24 руб. С учетом профсоюзных взносов, подлежащих возврату, сумма доначисленной заработной платы составляет 932 руб. Эта сумма подлежит индексации исходя из индекса потребительских цен, подтвержденного органами статистики, который в январе 200_ г. по отношению к декабрю 200_ г. составил 1,2055 (приложение). Пересчитанная заработная плата составила 1123,53 руб. (932 руб. x 1,2055).

9. Начисленная заработная плата с учетом индексации в соответствии с гл. 23 «Налог на доходы физических лиц» НК признается доходом, подлежащим налогообложению. На основании ст. 225 гл. 23 общая сумма налога исчисляется по итогам налогового периода применительно ко всем доходам налогоплательщика, дата получения которых относится к соответствующему налоговому периоду. При этом согласно ст. 223 дата фактического получения дохода определяется как день выплаты дохода. Налог взимается по ставке 13% (ст. 224). Таким образом, при удержании налога на доходы физических лиц 146 руб. (1123,53 руб. x 0,13) ОАО «Орбита» должно выплатить Трофимову В.В. сумму заработной платы в размере 977,53 руб. (1123,53 — 146).

Вывод

ОАО «Орбита» должно доначислить Трофимову В.В. заработную плату в размере 1123,53 руб. Сумма к выдаче составляет 977,53 руб.

Эксперты И.И. Иванов_____

(подпись)

Заключение по гражданскому делу о восстановлении на работе

Заключение

по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к
ООО «Стимул»

г. Энск

12 января

200_ г.

По определению советского районного суда г. Энска от 23 декабря 200_ г. аудитор аудиторской фирмы «ЭНСКАУДИТ» Иван Иванович Иванов, имеющий высшее образование и стаж в качестве аудитора более пяти лет (№ квалификационного аттестата —____) произвел судебно-бухгалтерскую экспертизу по гражданскому делу № 1-1200 по иску Лебедева Ю.А. к ООО «Стимул» о восстановлении на работе.

Реквизиты аудиторской фирмы: ...

Юридический адрес: ...

Телефон: ...

Лицензия на право общего аудита №____(орган, выдавший лицензию, дата выдачи, срок действия).

Свидетельство о внесении записи в Единый государственный реестр юридических лиц о юридическом лице, зарегистрированном до 1 июля 2002 г., аудиторской фирмы серия №____«__»____200_ г., государственный регистрационный номер____(выдавший орган).

Идентификационный номер аудиторской фирмы_____.

Обстоятельства дела

Зав. складов Лебедев Ю.А. находился в очередном отпуске с 16 июня 200_ г. по 13 июля 200_ г. (приказ № 208 от 10 июня 200_ г.). Через семь дней после ухода Лебедева Ю.А. в отпуск (23—24 июня 200_ г.) была проведена внезапная инвентаризация товарно-материальных ценностей на складе (приказ № 223 от 23 июня 200_ г.), по результатам которой были выявлены существенные расхождения фактического наличия товаров с учетными данными, а также наличие товаров с истекшими сроками реализации и бракованных товаров. В связи с этим приказом № 264 от 21 июля 200_ г. на Лебедева Ю.А. было наложено взыскание в виде возмещения ущерба в пределах месячного оклада (3588 руб.) Указанное взыскание с учетом предшествующих взысканий послужило основанием для увольнения Лебедева Ю.А. на основании п. 5 ст. 81 ТК (неоднократное исполнение работником без уважительных причин трудовых обязанностей, если он имеет дисциплинарные взыскания).

Судебная экспертиза проводилась с 9 января 200_ г. по 12 января 200_ г.

На разрешение эксперта поставлены вопросы

1. Допустимо ли с точки зрения нормативных документов проведение инвентаризации на складе магазина «Стимул» в период отпуска за-

ведущего складом Лебедева Ю.А. без его согласия? Должен ли заведующий складом магазина «Стимул» присутствовать при проведении инвентаризации?

2. Соответствует ли оформление результатов инвентаризации установленным требованиям?

В распоряжение эксперта предоставлены материалы гражданского дела:

(указать какие)

Эксперт Иванов И.И. предупрежден об уголовной ответственности за дачу заведомо ложного заключения по ст. 307 УК.

подпись

Исследование

Исследование экспертов производилось последовательно по первому и второму вопросам.

Исследование по первому вопросу

1. На складе ООО «Стимул» установлена коллективная (бригадная) материальная ответственность, о чем в 200_ г. составлен договор о коллективной материальной ответственности (без номера, дата не проставлена), подписанный директором А.П. Кононовым, зав. складом Лебедевым Ю.А. и членами коллектива (л.д. 100, т. 1).

Содержание заключенного договора в существенных аспектах соответствует Типовой форме договора о полной коллективной (бригадной) материальной ответственности, утвержденной постановлением Минтруда России от 31 декабря 2002 г. № 85.

Возможность заключения договора о коллективной материальной ответственности предусмотрена ст. 245 ТК.

2. Согласно п. 1 ст. 12 «Инвентаризация имущества и финансовых обязательств» Закона о бухучете порядок и сроки проведения инвентаризации определяются руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно. При этом в учетной политике организации на предстоящий финансовый год утверждается порядок проведения инвентаризаций (п. 5 Положения по бухучету «Учетная политика организации» (ПБУ 1/98).

Случаи обязательного проведения инвентаризации определены п. 2 ст. 12 Закона о бухучете, к числу которых относится смена материально ответственных лиц.

В случае коллективной материальной ответственности при уходе в отпуск одного из членов коллектива смена материально ответственных лиц не наступает, инвентаризация ценностей при этом не обязательна, если члены коллектива не потребовали ее проведения.

3. Согласно п. 2 разд. 5 «Порядок ведения учета и отчетности» договора о коллективной материальной ответственности, заключенного администрацией ООО «Стимул» с работниками склада (л.д. 100, т. 1), плановые инвентаризации ценностей проводятся в сроки, установленные действующими правилами. Неплановые инвентаризации проводят-

ся при смене руководителя коллектива, при выбытии из коллектива более 50% его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива. Из материалов дела следует, что инвентаризация была внеплановой, требования о проведении инвентаризации от членов коллектива не поступали.

4. Проведение инвентаризаций регламентируется Методическими указаниями по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. При этом порядок проведения инвентаризации не зависит от вида материальной ответственности (индивидуальная или коллективная).

Порядок проведения инвентаризации товарно-материальных ценностей определен в разд. 3 «Правила проведения инвентаризации отдельных видов имущества и финансовых обязательств». В п. 3.17 этого раздела установлено: «Комиссия в присутствии заведующего складом (кладовой) и других материально ответственных лиц проверяет фактическое наличие товарно-материальных ценностей путем их обязательного пересчета, перевешивания или перемеривания».

Таким образом, из положений п. 3.17 Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств следует, что зав. складом должен присутствовать при проведении инвентаризации. В его отсутствие проведение инвентаризации недопустимо.

Исследование по второму вопросу

1. Согласно ст. 9 Закона о бухучете все хозяйственные операции, проводимые организацией, должны оформляться оправдательными документами, которые служат первичными учетными документами (п. 1 ст. 9). Первичные документы принимаются к учету, если составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации (п. 2 ст. 9).

Формы документов по учету результатов инвентаризации утверждены постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88. Результаты проверки товарно-материальных ценностей оформляются в инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей унифицированной формы № ИНВ -3 (приложение А).

Применяемая в ООО «Стимул» форма инвентаризационной описи (л.д. 118, т. 1) не содержит следующих обязательных реквизитов, предусмотренных унифицированной формой № ИНВ-3:

- в описи проставляется только фактическое количество товаров, не указывается цена за единицу товара, сумма;
- в описи не приводятся учетные данные о товарах: по количеству и сумме;
- по каждой странице описи не указано количество порядковых номеров, общее количество единиц товара, сумма;
- в целом по описи не приводятся данные о стоимости товаров по учетным данным и фактически;
- каждая страница описи не подписана членами инвентаризационной комиссии.

Кроме того, опись не содержит такой важный реквизит, как расписка бухгалтера (или иного уполномоченного лица) в том, что указанные в описи данные и расчеты проверены.

2. Результаты инвентаризации в ООО «Стимул» определяются путем сравнения учетных данных и фактических (реальных) данных по сумме и количеству в сличительной ведомости, форма которой (л.д. 170, т. 1) не соответствует унифицированной форме № ИНВ-19 «Сличительная ведомость результатов инвентаризации товарно-материальных ценностей» (приложение Б) .

Согласно Указаниям по применению и заполнению форм (постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88) в сличительной ведомости отражаются только расхождения между показателями по данным бухучета и данным инвентаризационных описей.

При этом результаты инвентаризации должны определяться развернуто с указанием по каждому названию товара и в целом по всем товарам, излишков по количеству и сумме, недостач по количеству и сумме, пересортицы по количеству и сумме. После зачета излишков и недостач по пересортице определяются окончательные результаты. Сличительную ведомость составляет и подписывает бухгалтер, а материально ответственные лица ставят свою подпись в том, что ознакомлены с результатами сличения.

В ООО «Стимул» в сличительную ведомость внесены все товары, включенные в инвентаризационную опись. В ней рассчитана стоимость остатков товаров по результатам проверки и по учетным данным. Разница между учетными данными и фактическим наличием отражена в одной графе без деления на излишки, недостачи, пересортицу. Соответственно результаты инвентаризации определены свернуто: без указания суммы недостачи, суммы излишка и суммовых разниц от пересортицы. Для того чтобы их определить, необходимо произвести дополнительные расчеты.

Сличительная ведомость не подписана бухгалтером.

Таким образом, оформление результатов инвентаризации не отвечает требованиям, установленным ст. 9 Закона о бухучете.

Унифицированная форма № ИНВ-3¹

		Код
Форма по ОКУД		0317004
_____ по ОКПО		
организация		

структурное подразделение		
Вид деятельности		
Основание для проведения приказ, постановление, инвентаризации: распоряжение	номер	
_____	дата	
ненужное зачеркнуть		
Дата начала инвентаризации		
Дата окончания инвентаризации		
Вид операции		

Утверждена постановлением Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации».

Номер документа	Дата составления

**ИНВЕНТАРИЗАЦИОННАЯ СПИСК
ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

вид товарно-материальных ценностей
находящихся

в собственности организации, полученные для переработки

РАСПИСКА

К началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и все товарно-материальные ценности, поступившие на мою (нашу) ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Материально ответственное (ые)

лицо (а): _____ должность подпись расшифровка подписи

_____ должность подпись расшифровка подписи

Произведено снятие фактических остатков ценностей по состоянию на
«__» _____ г.

№	Счет, суб-счет	Товарно-материальные ценности		Единица измерения		Цена, р. к.	Номер		Фактическое наличие		По данным бухучета	
		название, характеристика (вид, сорт, группа)	код (наименовательный номер)	код по ОКЕ И	название		инвентарный	паспорта	количество	сумма, р. к.	количество	сумма, р. к.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13
					и т.д.							
ИТОГО												

Итого по странице:

а) количество порядковых номеров _____

прописью

б) общее количество единиц фактически _____

прописью

в) на сумму фактически _____

прописью

Р-_____к.

По данному образцу печатать вкладной лист в формате 2А4 с надписью «Вкладной лист к форме № ИНВ-3».

4-я страница формы № ИНВ-3

Итого по описи:

а) количество порядковых номеров _____

прописью

б) общее количество единиц фактически _____

прописью

в) на сумму фактически _____

прописью

Р-_____к.

Все цены, подсчеты итогов по строкам, страницам и в целом по инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей проверены.

Председатель комиссии _____

должность подпись расшифровка подписи

Члены комиссии: _____

должность подпись расшифровка подписи

должность подпись

расшифровка подписи

Все товарно-материальные ценности, поименованные в настоящей инвентаризационной описи с № _____ по № _____, комиссией проверены в натуре в моем (нашем) присутствии и внесены в опись, в связи с чем претензий к инвентаризационной комиссии не имею (не имеем). Товарно-материальные ценности, перечисленные в описи, находятся на моем (нашем) ответственном хранении.

Лицо(а), ответственное(ые) за сохранность товарно-материальных ценностей:

_____	_____
должность подпись	расшифровка подписи

_____	_____
должность подпись	расшифровка подписи

_____	_____
должность подпись	расшифровка подписи

« _____ » _____ Г.

Указанные в настоящей описи данные и расчеты проверил

_____	_____
должность подпись	расшифровка подписи

« _____ » _____ Г.

Унифицированная форма № ИНВ-3¹

Приложение Б

Форма по ОКУД	Код
	0317017
_____ по ОКПО	
организация	
структурное подразделение	
Вид деятельности	
Основание для проведения приказ, постановление, инвентаризации:	номер
распоряжение _____	дата
ненужное зачеркнуть	
Дата начала инвентаризации	
Дата окончания инвентаризации	
Вид операции	

Номер документа	Дата составления

**СЛИЧИТЕЛЬНАЯ ВЕДОМОСТЬ
РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ ТОВАРНО-МАТЕРИАЛЬНЫХ ЦЕННОСТЕЙ**

Проведена инвентаризация фактического наличия ценностей, находящихся на ответственном хранении

_____ ФИО

должность, _____

_____ ФИО

должность, _____

по состоянию на «__» _____ г.

При инвентаризации установлено следующее:

¹ Постановление Госкомстата России от 18 августа 1998 г. № 88 «Об утверждении Унифицированных форм первичной учетной документации по учету кассовых операций, по учету результатов инвентаризации.

материальные ценности		Единица измерения		Номер		Результаты инвентари- зации				Отрегулировано за счет в уч.		
						излишек		недостача		излишек		
		код по ОКЕИ	название	инвентарный номер	наспорта (документа регистрации)	количество	сумма, р. к.	количество	сумма, р. к.	количество	сумма, р. к.	номер счета, статьи, заказа
	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
							и т.д.					
												X

подпись

расшифровка подписи

Пересортица					Приходуются оконча- тельные излишки			Окончательные		
зачтенные в недостач		недостачи, покрытые излишками			количество	сумма, р. к.	номер счета	количество	сумма, р. к.	количество
порядковый номер зачтенных излишков		количество	сумма, р. к.	порядковый номер зачтенных излишков						
20		21	22	23	24	25	26	27	28	29
				и т.д.						

ми сличения ознакомлен:

о ответственное(ые) лицо(а)

должность

подпись

расшифровка подписи

ь подпись

расшифровка подписи

**Бланк постановления о назначении дополнительной
или повторной экспертизы
Постановление**

о назначении _____

(повторной, дополнительной)
судебной экспертизы

«__» _____ г.

(место составления)

Следователь (дознатель) _____

_____ (наименование органа предварительного следствия или дознания, классный чин или звание, ФИО следователя, дознавателя)

рассмотрев материалы уголовного дела № _____,
установил:

_____ (излагается основание назначения повторной (дополнительной) судебной экспертизы)

На основании изложенного и руководствуясь ст. 195, 199 и 207 УПК,

постановил:

1. Назначить _____
(повторную, дополнительную)

судебную экспертизу, производство которой поручить _____

_____ (ФИО эксперта либо наименование экспертного учреждения)

2. Поставить перед экспертом вопросы:

_____ (формулировка каждого вопроса)

3. Предоставить в распоряжение эксперта материалы и предметы:

_____ (какие именно)

4. Поручить _____ разъяснить
(кому именно)

эксперту права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, и предупредить его об уголовной ответственности в соответствии со ст. 307 за дачу заведомо ложного заключения.

Следователь (дознатель) _____

(подпись)

Права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК, мне разъяснены «__» _____ г. Одновременно я предупрежден об уголовной ответственности по ст. 307 УК за дачу заведомо ложного заключения.

Эксперт _____

(подпись)

¹ Данная графа заполняется в случаях, предусмотренных ч. 2 ст. 199 УПК.

Бланк протокол допроса эксперта

Протокол допроса эксперта

«__» _____ г.

(место составления)

Допрос начат в ____ ч ____ м

Допрос окончен в ____ ч ____ м

Следователь (дознатель)

(наименование органа предварительного следствия или дознания, классный чин или звание, **ФИО** следователя, дознавателя)

в помещении _____,

(каком именно)

руководствуясь ст. 205 УПК, в целях разъяснения заключения № ____

от «__» _____ г. по уголовному делу № ____ допросил эксперта:

1. Фамилия, имя, отчество

2. Должность

3. Стаж работы в должности

4. Образование

5. Специальность

6. Стаж работы по специальности

7. Служебный телефон

8. Паспорт или иной документ, удостоверяющий личность эксперта

9. Иные данные о личности эксперта

Иные участвующие лица _____

(их процессуальное положение, **ФИО**)

Перед началом допроса мне разъяснены права, обязанности и ответственность, предусмотренные ст. 57 УПК.

Эксперт _____

(подпись)

По существу данного мною заключения разъясняю следующее:

(излагаются показания эксперта, а также поставленные ему вопросы и ответы на них)

Перед началом, в ходе либо по окончании допроса эксперта от участвующих лиц _____

(их процессуальное положение, **ФИО**)

яты правоохранительными органами. В этом случае проводится инвентаризация фактического наличия ценностей по их количеству.

Инвентаризации могут подвергаться только количественные показатели, если необходимо подтвердить факт должностного злоупотребления, связанного с присвоением материальных ценностей. Отсутствие ценностей в организации, приобретение их за счет средств организации, подтверждают эксперт-бухгалтер путем проведения инвентаризации и должностное лицо правоохранительного органа при проведении обыска на квартире у руководителя и главного бухгалтера организации.

Если по ряду причин провести инвентаризацию невозможно, используется метод контрольно-выборочного сличения. Он основан на применении приемов арифметической проверки. Этот метод с определенной вероятностью позволяют оценить величину запасов. При экспертизе осуществляется проверка оценки готовой продукции и устанавливаются факты выпуска неучтенной продукции. Исследованию подвергаются операции по выпуску и оприходованию готовой продукции.

Материальные ценности должны быть отражены в учете и отчетности по фактической себестоимости. Ее определяют по затратам на их приобретение (транспортно-заготовительные расходы), включая оплату процентов за приобретение в кредит, предоставленный поставщиком этих ресурсов; комиссионные вознаграждения (стоимость услуг), уплаченные снабженческим, внешнеэкономическим и иным организациям; таможенные пошлины, расходы на транспортировку, хранение и доставку, осуществляемые сторонними организациями (без НДС).

Правильность оценки материальных ценностей находится в зависимости от организации и постановки их аналитического и синтетического учета. Эксперт должен проверить, ведется ли учет на счете 10 «Материалы» в разрезе субсчетов (сырье и материалы, покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали, топливо и другие однородные группы) и по каждому названию материальных ценностей в зависимости от их потребительских признаков (сорта, марки, кондиции и т.д.); присваивают ли материальным ценностям номенклатурные номера в зависимости от их потребительских признаков и указывают ли их в первичных документах и складском учете.

Финансовые показатели деятельности организации зависят от выбранного метода оценки запасов. Одной из проблем является определение правильности оценки материально-производственных запасов на конец отчетного периода, так как в течение года их приобретают по разным ценам. Конечную стоимость запасов можно регулировать при помощи специальных методов оценки. Способ

проверки зависит от того, какой метод списания материально-производственных запасов (для различных видов материальных ценностей они могут быть разными) применяют в организации.

При определении фактической себестоимости материальных ресурсов, списываемых в производство, разрешено использовать один из следующих методов оценки запасов:

- по средней себестоимости;
- по себестоимости первых по времени закупок (ФИФО);
- по себестоимости последних по времени закупок (ЛИФО);
- по себестоимости единицы приобретения материалов.

Эксперт должен убедиться в неизменности применения в течение года выбранных методов оценки по отношению к конкретным видам запасов, проверить правильность их применения, а также обоснованность и полезность для управления. Проверить правильность списания стоимости материальных ценностей на издержки производства можно по формуле товарного баланса

$$P = H + П - K, \quad (9.1)$$

- где P — стоимость материальных ценностей, израсходованных в отчетном периоде;
- H, K — стоимость остатка материальных ценностей на начало и конец отчетного периода на счетах учета производственных запасов;
- $П$ — стоимость материальных ценностей, поступивших за отчетный период.

При ошибочном или умышленном завышении фактической себестоимости материалов искусственно увеличиваются затраты на производство готовой продукции и снижается прибыль от продажи продукции. Чтобы провести проверку использования материальных ценностей на производственные и другие цели, эксперт должен детально ознакомиться с особенностями технологического процесса, а также с порядком передачи ценностей со склада в производство, поскольку при их нарушении возникают многие недостатки и злоупотребления.

Отпуск материалов в производство проверяют по накопительным ведомостям расхода материалов со складов, составляемым на основе расходных документов. Эксперт может использовать следующие аналитические процедуры:

- проверить правильность определения производственной себестоимости готовой продукции по видам изделий и заказам;
- оценить правильность расчетов и списания сумм отклонений фактической себестоимости от плановой;
- проверить правильность оценки готовой продукции.

В случае если продукция не оформляется приемо-передаточными документами цеха или склада организации и не отражает-

заявления _____. Содержание заявления:

(поступили, не поступили)

Эксперт _____

(подпись)

Иные участвующие лица: _____

(подпись)

Протокол прочитан _____.

(лично или вслух следователем, дознавателем)

Замечания к протоколу _____.

(содержание замечаний либо указание на их отсутствие)

Эксперт _____

(подпись)

Иные участвующие лица: _____

(подпись)

Настоящий протокол составлен в соответствии со ст. 166 и 167
УПК.

Следователь (дознаватель) _____

(подпись)

**Бланк протокола ознакомления обвиняемого (подозреваемого),
защитника с постановлением о назначении экспертизы
Протокол ознакомления**

_____ (обвиняем _____ (подозреваем _____), защитника)
с постановлением о назначении судебной экспертизы
_____ «__» _____ г.

(место составления)

_____ ч _____ м

Следователь (дознатель) _____

_____ (наименование органа предварительного следствия или дознания,
классный чин или звание, ФИО следователя, дознавателя)
в помещении _____.

(каком именно)

руководствуясь ч. 1 ст. 198 УПК, ознакомил _____

_____ (ФИО обвиняем _____ (подозреваем _____), защитника)
с постановлением от «__» _____ г. о назначении _____
(какой именно)

судебной экспертизы по уголовному делу № _____.

Одновременно обвиняем _____ (подозреваем _____), защитнику разъяс-
нены права, предусмотренные ч. 1 ст. 198 УПК.

Обвиняем _____ (подозреваем _____) _____
(подпись)

Защитник _____
(подпись)

от участвующих лиц _____
(их процессуальное положение, ФИО)

заявления _____. Содержание заявлен _____.
(поступили, не поступили)

Обвиняем _____ (подозреваем _____) _____
(подпись)

Защитник _____
(подпись)

Протокол прочитан _____. _____
(лично или вслух следователем, дознавателем)

Замечания к протоколу _____ -
(содержание замечаний либо указание на их отсутствие)

Обвиняем _____ (подозреваем _____) _____
(подпись)

Защитник _____
(подпись)

Настоящий протокол составлен в соответствии со ст. 166 и 167 УПК.
Следователь (дознатель) _____

(подпись)

Бланк ознакомления с заключением эксперта
Протокол

ознакомления _____

(кого именно)

с заключением эксперта

«__» _____ г.

(место составления)

____ч____м

Следователь (дознатель)

(наименование органа предварительного следствия или дознания, классный
чин или звание, ФИО следователя, дознавателя)

в помещении _____,

(каком именно)

руководствуясь ст. 206 УПК, ознакомил _____

(кого именно)

с заключением эксперта № _____ от «__» _____ г.

по уголовному делу № _____.

Одновременно _____ разъяснены

(кому именно)

права, предусмотренные ч. 1 ст. 206 УПК

(подпись лица, ознакомившегося с заключением эксперта)

от участвующих лиц

(их процессуальное положение, ФИО)

заявления _____.. Содержание заявления: _____.

(поступили, не поступили)

Участвующие лица: _____

(подпись)

(подпись)

Протокол прочитан _____.

(лично или вслух следователем, дознавателем)

Замечания к протоколу _____.

(содержание замечаний либо указание на их отсутствие)

Участвующие лица: _____

(подпись)

(подпись)

Настоящий протокол составлен в соответствии со ст. 166 и 167 УПК.

Следователь (дознатель) _____

(подпись)

Библиографический список

1. *Белкин Р.С.* Криминалистическая энциклопедия. — М: Мегатрон XXI век, 2001.
2. *Белкин Р.С.* Учебный словарь-справочник по криминалистике. — М.: Юристь, 1999.
3. *Белов А.* Судебно-бухгалтерская экспертиза //Фин. газ. — 2001. — № 52.
4. *Белов А.А., Белов А.Н.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. 2-е изд. перераб. и доп. — М.: Книжный мир, 2004.
5. *Белуха Н.Т.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. — М.: Дело, 1993.
6. *Богомолов А.М.* Судебная финансово-экономическая экспертиза по делам о незаконном получении кредита и банкротстве. — М.: Приор, 2002.
7. *Бородин В.А.* Бухгалтерский учет: Учебник для вузов. 3-е изд., перераб. и доп. — М.:ЮНИТИ-ДАНА, 2004.
8. *Гаджиев Н.Г., Гаджиев А.Н.* Бухгалтерская экспертиза в системе экспертных исследований //Аудиторские ведомости. — 2001. — № 8.
9. *Дмитриенко Т.М., Чаадаев С.Г.* Судебная (правовая) бухгалтерия: Учебник. — М.: Проспект, 1999.
10. *Дубоносов Е.С. Петрухин А.А.* Судебная бухгалтерия: Учеб. пособие. — М.: Книжный мир, 2001 (2002).
11. *Едронова В.Н., Мизиковский Е.А.* Учет и анализ финансовых активов (акции, облигации, векселя). — М.: Финансы и статистика, 1995.
12. *Жбанков В.А.* Получение образцов для сравнительного исследования. — М., 1992.
13. *Зинин А.М., Майлис Н.П.* Судебная экспертиза: Учебник. — М.: Право и закон, 2002.
14. *Ковалев А.П.* Диагностика банкротства. — М.: Финстатинформ, 1995.
15. *Корнев С.А.* Судебная (правовая) бухгалтерия: Конспект лекций. — СПб.: изд-во Михайлова, 2000.
16. *Лытнева Н.А., Парушина Н.В.* Привлечение аудиторов к экспертизам и проверкам по поручению правоохранительных органов //Аудиторские ведомости. — 2001. — № 4.
17. *Матюшенкова Ю.Л.* Экспертиза в налоговом кодексе РФ //Налоговый кодекс РФ. — 1999. — № 12.
18. *Мегорский Б.В., Ульянов Л.Н., Ромашов А.М.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. — М.: Юрид- лит., 1981.
19. Основы судебной экспертизы. Ч. 1: Общая теория. — М.: РФЦСЭ, 1997.
20. *Очиченко И.И.* Новые методы экспертных исследований балансовых взаимосвязей экономических показателей: Методич. письмо для следователей, судей и экспертов. — М.: РФЦСЭ, 1997.

21. *Очиченко И.И.* Производство судебно-бухгалтерских экспертиз при искаженном отражении в учете результатов инвентаризации: Методич. письмо. — М.: ВНИИСЭ, 1990.

22. *Очиченко И.И., Нерсисян М.Г.* Экспертные исследования хозяйственных операций, связанных с поступлением денежных средств от других предприятий: Методич. рекомендации. — М.: РФЦСЭ, 1998.

23. *Очиченко И.И., Нерсисян М.Г., Цветкова Т.В.* Виды искажения учетных данных, их признаки и способы выявления при производстве судебных экономических экспертиз: Методич. пособие. — М.: РФЦСЭ, 1998.

24. *Попова Л.В., Шibaева Н.А., Исакова Р.Е.* Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб. пособие. — М.: Дело и сервис, 2003.

25. *Российская Е.Р.* Комментарий к Федеральному закону «О государственной судебно-экспертной деятельности». — М.: Право и закон, 2002.

26. *Российская Е.Р.* Криминалистика. — М.: ЮНИТИ, 2000.

27. *Российская Е.Р.* Судебная экспертиза в гражданском, арбитражном, административном и уголовном процессе. — М.: Норма, 2005.

28. *Смирнов А.Е.* Налоговая экспертиза //Учет, налоги, право. — 2003. — № 30.

29. *Соловьев И.Н.* Правовые основы, значение и особенности проведения судебно-экономических экспертиз при расследовании налоговых преступлений //Налоговый вестник. — 1999. — № 4.

30. Судебная бухгалтерия: Учебник /Под ред. С.П. Голубятникова. — М.: Юрид. лит., 1998.

31. *Тимченко В.А.* Судебная бухгалтерия: учебная дисциплина, наука, практика //Аудиторские ведомости. — 2001. — № 1.

32. *Толкаченко А.А., Харabet К.В.* Правовая (судебная) бухгалтерия: Курс лекций /Под ред. Н.А. Петухова. — М.: ИКФ ОмегаЛ, 2002.

33. *Фортинский С.П.* Судебно-бухгалтерская экспертиза. — М.: Гостюриздат, 1949.

34. *Шадрин В.В.* Основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы: Учебник. — М.: Юристъ, 2000.

35. *Шадрин В.В.* Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе. — М.: Юрлитинформ, 2003.

36. Энциклопедия судебной экспертизы /Под ред. Т.В. Аверьяновой и Е.Р. Российской. — М.: Юристъ, 1999.

Содержание

Раздел I. Теоретические, процессуальные и организационные основы судебно-бухгалтерской экспертизы	3
Глава 1. Общие положения судебно-бухгалтерской экспертизы	4
1.1. Судебная экспертиза — основная процессуальная форма использования специальных знаний в судопроизводстве	4
1.2. Задачи и объекты судебной экспертизы	7
1.3. Классификации судебных экспертиз	18
1.4. Понятие, цели и задачи судебно-бухгалтерской экспертизы	21
1.5. История развития судебно-бухгалтерской экспертизы	26
1.6. Эксперт судебно-бухгалтерской экспертизы, его процессуальный статус и компетенция	32
1.7. Отличительные признаки судебно-бухгалтерской экспертизы, аудита и ревизии финансово-хозяйственной деятельности организаций	45
Вопросы и задания для самопроверки	50
Глава 2. Правовые и организационные основы бухгалтерского учета и судебно-бухгалтерской экспертизы	51
2.1. Концептуальные основы бухгалтерского учета и отчетности	51
2.2. Система нормативного регулирования бухгалтерского учета и отчетности	55
2.3. Правовые основы организации бухгалтерского учета	58
2.4. Требования, предъявляемые к бухгалтерским документам	68
2.5. Изъятие бухгалтерских документов	77
Вопросы и задания для самопроверки	80

Глава 3 Предмет и метод судебно-бухгалтерской экспертизы	81
3.1. Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы	81
3.2. Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы	85
3.3. Система методов судебно-бухгалтерской экспертизы	89
3.4. Бухгалтерские и аналитические процедуры	106
3.5. Информационное обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы	109
Вопросы и задания для самопроверки	113
Глава 4. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы	114
4.1. Стадии судебно-экспертного исследования в бухгалтерской экспертизе	114
4.2. Особенности назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном судопроизводстве	116
4.3. Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы в гражданском и арбитражном процессе	121
4.4. Планирование процесса судебно-бухгалтерской экспертизы	125
4.5. Стандарт проведения судебно-бухгалтерской экспертизы	131
Вопросы и задания для самопроверки	134
Глава 5. Исследовательская стадия судебно-бухгалтерской экспертизы	135
5.1. Принципы экспертного исследования	135
5.2. Пределы компетенции судебного эксперта-бухгалтера	143
Вопросы и задания для самопроверки	152
Глава 6. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы, его оценка и использование	153
6.1. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы	153
6.2. Оценка заключения судебно-бухгалтерской экспертизы	159

6.3. Дополнительная и повторная судебно-бухгалтерская экспертиза	164
6.4. Использование заключения эксперта-бухгалтера	167
6.5. Мероприятия судебно-бухгалтерской экспертизы для предупреждения правонарушений в хозяйственной деятельности	170
Вопросы и задания для самопроверки	172
Глава 7. Ответственность за экономические и налоговые правонарушения	173
7.1. Права, обязанности и ответственность бухгалтера организации	173
7.2. Уголовная ответственность за экономические и налоговые правонарушения	179
7.3. Административная ответственность за экономические и налоговые правонарушения	184
7.4. Виды налоговых правонарушений и ответственность за их совершение	188
Вопросы и задания для самопроверки	190
Раздел II. Методика судебно-бухгалтерской экспертизы	191
Глава 8. Экспертное исследование операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке	192
8.1. Стандарт экспертного исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)	192
8.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке	197
8.3. Документальные приемы исследования операций с денежными средствами в кассе и на счетах в банке	209
Вопросы и задания для самопроверки	227

Глава 9. Экспертное исследование операций с материально-производственными запасами	228
9.1. Стандарт экспертного исследования операций с материально-производственными запасами (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)	228
9.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций с материально- производственными запасами	235
9.3. Документальные приемы исследования операций с материально-производственными запасами	241
Вопросы и задания для самопроверки	252
Глава 10. Экспертное исследование операций по труду и заработной плате	253
10.1. Стандарт экспертного исследования операций по труду и заработной плате (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)	253
10.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций по труду и заработной плате	256
10.3. Документальные приемы исследования операций по труду и заработной плате	264
Вопросы и задания для самопроверки	272
Глава 11. Экспертное исследование операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли	273
11.1. Стандарт экспертного исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли (объекты, источники информации, методические приемы и процедуры экспертизы)	273
11.2. Расчетно-аналитические методические приемы исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли	277

11.3. Документальные приемы исследования операций по формированию финансовых результатов и использованию прибыли	282
11.4. Судебно-бухгалтерская экспертиза налогообложения операций организации	294
Вопросы и задания для самопроверки	299
Приложение	300
Библиографический список	345

Оформление книги
Виктор Вазарели «Вега-Дьондь 2» (1971)

Учебное пособие

С У Д Е Б Н О - Б У Х Г А Л Т Е Р С К А Я
Э К С П Е Р Т И З А

Под редакцией
Елены Рафаиловны Российской,
Нодари Дарчоевича Эриашвили

Редактор *Е.Л. Каталина*
Корректор *В.А. Елетина*
Оригинал-макет *Г.И. Ефимовой*
Оформление художника *В.А. Лебедева*

Лицензия серии ИД № 03562 от 19.12.2000 г.
Подписано в печать 7.09.2005 (с готовых ps-файлов). Изд. i* 849
Формат 60х90 1/16. Усл. печ. л. 22,0. Уч.-изд. л. 19,5
Тираж 2000 экз. Заказ 2004

ООО «ИЗДАТЕЛЬСТВО ЮНИТИ-ДАНА»
Генеральный директор *В.Н. Закаидзе*

123298, Москва, ул. Ирины Левченко, 1
Тел.: 8-499-740-60-14. Тел./факс: 8-499-740-60-15
www.unity-dana.ru E-mail: unity@unity-dana.ru

Отпечатано в ОАО ИПК «Ульяновский Дом печати»
432980, г. Ульяновск, ул. Гончарова, 14
