СОДЕРЖАНИЕ

Введение

Глава 1. Теоретические основы производства судебно-бухгалтерской экспертизы

1.1 Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы, ее цели, задачи, принципы и правовая основа

1.2 Теоретические основы определения объектов исследования судебно-бухгалтерской экспертизы

1.3 Основы методики исследования судебно-бухгалтерской экспертизы

Выводы по главе

Глава 2. Объекты и частная методика производства экспертного исследования результатов инвентаризации

2.1 Объекты экспертного исследования результатов инвентаризации

2.2 Частная методика производства экспертного исследования результатов инвентаризации

2.3 Применение компьютерных программ при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы результатов инвентаризации

Выводы по главе

Глава 3. Производство экспертного исследования результатов инвентаризации на материалах ООО «Хлебозавод №4»

3.1 Краткая организационно-экономическая характеристика ООО «Хлебозавод №4»

3.2 Экспертные исследования данных бухгалтерского учета результатов инвентаризации

3.3 Выводы по результатам проведенных экспертных исследований

Выводы по главе

Заключение

Список литературы

Приложения

Введение

В современных условиях развития рыночных отношений, с расширением круга и видов совершаемых финансово-хозяйственных операций, а также несовершенства нормативно-правовой базы создаются условия для совершения и маскировки экономических правонарушений и преступлений.

Преступные действия участников фактов хозяйственной деятельности в сложившихся условиях искусно вуалируются в данных бухгалтерского учета. Это обусловлено тем, что хозяйственные и производственные операции, движение товарно-материальных ценностей и денежных средств оформляются соответствующими документами и бухгалтерскими записями. Поэтому должностные лица, совершая подлоги, хищения и другие нарушения и злоупотребления, оставляют свой «след» в учетных и отчетных документах.

Правоохранительные органы и суды по имеющимся материалам дела, в котором содержатся документы бухгалтерского учета, протоколы допросов, акты ревизий и других материалов дела, зачастую не имеют возможности выявить все факты, которые могут иметь существенное значение для рассматриваемого дела, поэтому передают материалы дела эксперту-бухгалтеру для производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Выбор темы по актуальности был обусловлен тем что, одним из важнейших источников, используемых экспертом-бухгалтером при проведении экспертизы, являются материалы инвентаризации, где зачастую за простыми операциями скрываются крупные преступления.

Целью выпускной квалификационной работы является комплексное исследование в процессе производства экспертного исследования результатов инвентаризации и установление их соответствия (несоответствия) отражения в учете требованиям и нормам законодательства РФ.

Для достижения указанной цели были выделены следующие задачи:

1) систематизировать и обобщить теоретические основы производства судебно-бухгалтерской экспертизы с целью определения объектов исследования и разработки частной методики производства экспертного исследования результатов инвентаризации;

2) на основе разработанной частной методики провести экспертные исследования результатов инвентаризации с целью установления их соответствия (несоответствия) отражения в учете требованиям и нормам законодательства РФ.

Предметом исследования работы является разработка частной методики производства экспертного исследования результатов инвентаризации на основе обобщения существующих общих методик экспертных исследований и их практик.

Объектом исследования являются результаты инвентаризации в ООО «Хлебозавод №4» г. Барнаула

Период исследования 2009 год.

При исследовании работы применялись общенаучные методы: анализ и синтез, а так же специальные методы – метод документального контроля, который включает формальную проверку, арифметическую проверку, проверку по существу и др.

Выпускная квалификационная работа содержит введение, три главы, заключение, список литературы, приложения.

В первой главе рассматриваются теоретические основы производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Вторая глава раскрывает объекты и частную методику производства экспертного исследования результатов инвентаризации.

В третьей главе дается краткая экономико-правовая характеристика организации, проводятся экспертные исследования данных бухгалтерского учета результатов инвентаризации и производятся выводы по их результатам.

Теоретической и методологической основой исследования явились Кодексы РФ, Законы РФ, Постановления РФ, методические указания, положения, иная нормативная документация, специальная литература.

ГЛАВА 1. ТЕОРЕТИЧЕСКИЕ ОСНОВЫ ПРОИЗВОДСТВА СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

1.1 Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы, ее цели, задачи, принципы и правовая основа

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.

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

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.

Так же судебно-бухгалтерская экспертиза предусматривает 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 документального 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.

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.

Предметом судебно – бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отраженные в учетных документах и финансовой отчетности, ставшие объектами предварительного расследования и судебного разбирательства и относительно которых эксперт – бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, прокурором и судом.

С помощью судебно-бухгалтерской экспертизы можно:

- исследовать правильность результатов проведения документальной проверки и 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 недостачей либо излишками товарно-материальных ценностей и суммой материального ущерба;

- определить соответствие отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям нормативных документов в области бухгалтерского учета 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, разрешаемых 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 бухгалтерского учета и отчетности, несоблюдение которых установлено в ходе производства экспертизы;

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

Различают следующие принципы судебно-бухгалтерской экспертизы.

1) Соблюдение законности при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы. Нарушение закона при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы недопустимо и влечет за собой ответственность, установленную законодательством.

2) 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.

3) 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.

4) Объективность, всесторонность и полнота исследований. Эксперт проводит исследования объективно, на строго научной и практической основе, в пределах соответствующей специальности, всесторонне и в полном объеме.

5) Профессиональная компетентность. Эксперты не должны преувеличивать свои знания и опыт.

6) Конфиденциальность. Эксперты обязаны соблюдать конфиденциальность информации о хозяйственной деятельности организации, полученной в процессе предоставления профессиональных услуг.

Правовой основой для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы служат процессуальное законодательство, ГК, НК, ТамК, Федеральные законы «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» от 31.05.2001 №73-ФЗ (ред. от 24.07.2007), «О бухгалтерском учете» от 21.11.1996г. № 129-ФЗ (ред. от 03.11.2006), «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008г. № 307-ФЗ, федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности от 23.09.2002г. № 696 (ред. от 19.11.2008), положения по бухучету и др. [27, с 23].

1.2 Теоретические основы определения объектов исследования судебно-бухгалтерской экспертизы

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы конкретизируют ее предмет и определяют параметры исследования. 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.

В практической бухгалтерской экспертной деятельности объект экспертного исследования – это определенный предмет, поступающий на исследование эксперту-бухгалтеру (например, счет-фактура), т. е. это вещественное доказательство, необходимость изучения которого в процессе расследования требует использование специальных познаний и проведения экспертного исследования.

Исходя из содержания определения объекта, приведенного в бухгалтерском словаре «Объект – это предмет, явление, на который направлена какая-либо деятельность», можно выделить следующие его наиболее важные характеристики:

• объектом может быть любая вещь, процесс, явление, любой факт текущей, финансовой и инвестиционной деятельности;

• объект тесно связан с предметом бухгалтерской экспертизы;

• объект воспроизводится в мышлении субъекта, в частности эксперта-бухгалтера.

В зависимости от степени сложности существуют простые и сложные объекты исследования.

К простым принадлежат объекты, состоящие из нескольких элементов с прямыми связями.

К сложным относятся объекты с неопределенной структурой, которую необходимо исследовать, а потом определить конкретизирующие ее элементы. Сложные объекты исследуют по методу «черного ящика», т. е. в поиске взаимосвязей между входными действиями и реакцией объекта на них.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть классифицированы как общие и специальные.

К общим объектам исследования эксперта-бухгалтера относятся: первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; документы бухгалтерского оформления, записи в регистрах синтетического и аналитического учетов; документы и записи оперативного и неофициального учетов.

К специальным объектам исследования относятся: акты документальной ревизии, заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы допросов, очных ставок, обысков и выемок.

Документы служат средством исследования судебно-бухгалтерской экспертизы, так как:

1. в бухгалтерском учете осуществляется документальная регистрация хозяйственных операций;
2. в хозяйственной деятельности документы служат средством проверки исполнения и анализа хозяйственных операций в организации;
3. в уголовном и арбитражном процессуальном законодательстве документы являются источниками доказательств [30, с. 8].

В процессе исследования используют сведения, содержащиеся в актах документальных проверок, в заключениях экспертов, в показаниях обвиняемых, свидетелей. Если эти сведения представляются в качестве исходных данных, то исполнение их связано с исследованием бухгалтерских документов.

В качестве объекта судебно-бухгалтерской экспертизы могут выступать протоколы допросов обвиняемых, свидетелей. Эти сведения представляются в качестве исходных данных, необходимых для исследования бухгалтерских документов.

В материалы дела могут быть включены: переписка должностных лиц, телефонограммы, зарегистрированные заключения аудитора. В качестве объекта может выступать как доброкачественный, так и недоброкачественный документ.

Доброкачественный документ – это документ, по форме и созданию соответствующий правилам, которые отражены в законодательстве и обеспечивают доказную силу.

Недоброкачественный документ не отвечает требованиям законодательства и не обеспечивает доказную силу.

Таким образом, система объектов судебно-бухгалтерской экспертизы включает в себя:

- 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;

- финансово-хозяйственные операции по отражению в бухгалтерском учете результатов инвентаризации;

- 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. [27, с. 86, 87].

Исследуя документы, эксперт-бухгалтер должен руководствоваться статьей 9 Федерального закона «О бухгалтерском учете», и определить, что применяемые первичные документы содержат следующие обязательные реквизиты:

• наименование 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 указанных лиц.

Кроме этого эксперту-бухгалтеру также следует учитывать то, что первичные учетные документы принимаются к учету в том случае, если они составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации.

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.

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).

1.3 Основы методики исследования судебно-бухгалтерской экспертизы

В судебно-бухгалтерской экспертизе применяются совокупность приемов при исследовании документов, регистров, отчетности и других материалов дела.

Все приемы, которыми может воспользоваться эксперт при осуществлении судебно-бухгалтерской экспертизы, должны укладываться в определенную систему осмысленных действий, которую можно назвать методикой. Каждый конкретный вариант вопросов, которые ставят перед экспертом дознаватели и суд, вносит особенности в методику проведения экспертизы.

Экспертное исследование представляется как совокупность следующих действий:

- выявление (обнаружение) определенных свойств, качеств, признаков объектов экспертизы;

- сравнение (соотношение) этих признаков, свойств, качеств на предмет их соответствия с имеющимися образцами, параметрами, стандартами и т.д.;

- объяснение и оценка полученных результатов;

- формирование конечных результатов.

Судебно-бухгалтерская экспертиза производится в несколько этапов.

Первый этап (организационный) включает: принятие постановления о назначении экспертизы, изучение задания на проведение экспертизы, анализ содержания и полноты материалов, представленных на исследование, разработку методики проведения экспертизы, составление плана-графика экспертизы и расчета времени, необходимого для ее проведения. Предварительное ознакомление эксперта с материалами должно продолжаться не более 5 дней.

Первоначальный этап проведения специальных исследований имеет большое значение для проведения последующих исследований, так как от полного извлечения исходных данных зависит успешность разрешения поставленных вопросов. С учетом специфики предмета и объектов судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт выполняет следующие действия:

1. С целью исключения ошибок в извлечении исходных данных из объектов исследования эксперт устанавливает юридически значимые идентифицирующие признаки лица (юридического или физического), экономическая деятельность которого исследуется.

2. Оценка достаточности объектов исследования для разрешения вопросов и дачи заключения.

Далее эксперт вправе в соответствии с установленным законодательно порядком предпринять следующие меры к получению недостающих объектов исследования:

1.Эксперт вправе ходатайствовать о предоставлении ему дополнительных материалов, необходимых для дачи заключения (приложение 2). В случае удовлетворения ходатайства эксперт получает в свое распоряжение недостающие объекты исследования, из которых и извлечет дополнительные исходные данные;

2.Эксперт вправе участвовать с разрешения дознавателя, следователя, прокурора и суда в процессуальных действиях и задавать вопросы, относящиеся к предмету судебной экспертизы.

При получении недостающих объектов исследования эксперт повторно проводит оценку достаточности объектов для разрешения вопросов и дачи экспертного заключения.

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

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

- недостаточное количество представленных материалов;

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

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

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

Сообщение о невозможности дачи заключения с обоснованием причин подписывается экспертом, подпись удостоверяется печатью экспертной организации. После этого один экземпляр сообщения направляется органу, назначившему экспертизу, а другой оставляется в экспертном учреждении.

После того, как проведен количественный и качественный анализы предоставленных для производства экспертизы материалов, при условии отсутствия возможности для получения недостающих объектов исследования, эксперт определяет возможность дать ответы на вопросы, поставленные на разрешение экспертизы. При возможности разрешения вопросов также определяется степень определенности (вероятности) выводов.

Виды выводов по поставленным вопросам:

1. Категоричные выводы делаются в том случае, если у эксперта нет сомнений в их достоверности. Достоверность выводов определена исходными данными, содержащимися в объектах исследования.

2. Вероятностные выводы делаются в том случае, если выводы могут быть сделаны, но они могут оказаться не достоверными по причине: наличия отдельных видов или конкретных объектов исследования, которые не были предоставлены для производства экспертизы и могут содержать влияющие на выводы исходные данные; недостоверности исходных данных, содержащихся в тех материалах дела, которые непосредственно не являются объектами исследования, но приняты в качестве таковых.

3. Выводы о невозможности дачи ответов на поставленные вопросы делаются в том случае, если невосполнимое отсутствие или недостаточность объектов исследования не позволяет сделать вероятностные выводы.

Особое значение при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы имеет грамотная постановка вопросов на разрешение эксперта.

Вопросы, на которые отвечает эксперт – бухгалтер в ходе производства бухгалтерской экспертизы, должны удовлетворять следующим требованиям:

- данные вопросы не должны выходить за пределы компетенции эксперта - бухгалтера;

- эксперт отвечает только на те вопросы, которые требуют проведения исследования. Проведение любой экспертизы подразумевает проведение исследования с использованием экспертных методов. Эксперт отвечает на вопрос лица (органа), назначившего экспертизу, исследуя собранные и приобщенные к делу доказательства, в результате изучения которых получает новые, ранее не известные, данные;

- эксперт – бухгалтер отвечает на вопросы, относящиеся к предмету бухгалтерской экспертизы. Именно предмет экспертизы определяет содержание вопросов, которые могут быть разрешены в ходе ее проведения. Для ответа на вопрос, выходящий за рамки предмета бухгалтерской экспертизы требуется проведение другого вида экспертизы.

В формулировке вопроса, поставленного на разрешение бухгалтерской экспертизы, должно быть четко указано:

- лицо (группа лиц), по документам которого требуется провести экспертные исследования;

- экономическое содержание сделки (совокупности взаимосвязанных сделок) или операций;

- временные рамки экспертного исследования;

- виды налога;

- первичная распорядительная и оправдательная документация, относящаяся к данной сделке с обязательным указанием реквизитов данной документации;

- контрагенты.

Второй этап (исследовательский). На данном этапе осуществляется выполнение экспертных процедур путем исследования документов бухгалтерского учета и иных материалов дела по поставленным на разрешение экспертизы вопросам. На данном этапе описывается процесс исследования и его результаты, а также дается научное объяснение установленным фактам.

Первоначально эксперт формирует исходные данные в форме таблиц по видам активов и пассивов лица, чья экономическая деятельность исследуется, отдельно по их наличию, увеличению и уменьшению. В самостоятельных графах указываются:

- отличительные признаки объекта исследования или его условное обозначение, которое эксперт присваивает объекту при описании в составе представленных для производства экспертизы материалов;

- дата изменения (увеличения или уменьшения) актива или пассива либо дата, на которую определяется наличие актива или пассива;

- итог в стоимостном и количественном выражении.

Составление таблиц имеет многоцелевое назначение:

- избежать механических упущений из виду конкретных объектов исследования – элементарное итоговое суммирование позволит установить недостающие объекты исследования;

- обеспечить наглядность проведенных экспертом исследований для лиц, оценивающих и использующих результаты экспертизы;

- подготовить основу для оценки экономически значимой информации.

Результат оценки конкретных объектов имущества лица, его конкретных обязательств и конкретных хозяйственных операций эксперт указывает в таблицах, которые он начал составлять в ходе предыдущего этапа исследования. Эксперт определяет виды возможных оценок в зависимости от конкретной экспертной задачи и вводит в составляемые таблицы графы (по числу видов оценок).

Третий этап (заключительный) предусматривает группировку и систематизацию результатов исследования, обобщение результатов и составление итогового документа заключения [30, с. 35].

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

Экспертное заключение представляет собой самостоятельный источник доказательств в уголовном, гражданском и арбитражных процессах. В нем эксперт высказывает лишь свое суждение о фактах, имеющих значение для дела. Окончательную оценку им дают следователь, суд.

Метод экспертизы – это совокупность приемов, которыми может воспользоваться эксперт отвечая на поставленные вопросы дознавателем и судом в соответствии с процессуальным законодательством.

Методы которые применяет эксперт-бухгалтер при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы подразделяются на: научные и специальные, которые представлены в таблице 1.1.

Таблица 1.1

Система методов судебно – бухгалтерской экспертизы

|  |  |
| --- | --- |
| Методы судебно-бухгалтерской экспертизы | |
| Научные методы | Специальные методы |
| - анализ | - формальная проверка документов |
| - синтез |
| - индукция | - арифметическая проверка |
| - дедукция |
| - аналогия | - нормативная проверка |
| - моделирование | - хронологическая |
| - абстрагирование | - сопоставление документов |
| - конкретизация |
| - системный  анализ | - встречная проверка |

Анализ (от греч. разложение) - прием исследования, который включает в себя изучение предмета путем мысленного или практического расчленения его на составные объекты.

Синтез (от греч. соединение, сочетание, составление) - позволяет соединить объекты, расчлененные в процессе анализа, установить их связь и познать предмет как единое целое.

Индукция (от лат. наведение) - вывод о состоянии объекта делается на основании исследования отдельных его сторон.

Дедукция (от лат. выведение) - исследование состояния объекта в целом и на основе логических рассуждений, выведение выводов о его составных элементах, т.е. от общего к частному.

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

Моделирование - изучение самого объекта и создание модели, которая содержит существенные черты и признаки оригинала.

Абстрагирование (от лат. отвлекать) - прием мысленного отвлечения от конкретных объектов к отвлеченным понятиям.

Конкретизация (от лат. - густой, уплотненный) - исследование объектов во всей их разносторонности, многообразии.

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.

Формальная проверка документа – это способ, с помощью которого эксперт устанавливает наличие и правильность заполнения необходимых реквизитов.

Арифметически проверка – способ, применение которого позволяет произвести подсчет итоговых показателей.

Нормативная проверка – способ, позволяющий установить правильность операций, отраженных в документе нормативно-правовым актам.

Сопоставление документов – способ, позволяющий осуществлять взаимный контроль двух или нескольких видов документов, связанных между собой единством операции.

Встречная проверка документов – способ, с помощью которого осуществляется сопоставление отдельных экземпляров и тех же документов, находящихся в других организациях, а так же документов, связанных между собой одной и той же операцией [28 с. 74].

Выводы по главе

Судебно-бухгалтерская экспертиза является процессуальным действием лица, обладающего специальными учётно-экономическими познаниями по разрешению вопросов, поставленным перед ним следователем или судом с целью установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела. Главной целью исследований, проводимых в рамках бухгалтерской экспертизы, становится установление наличия (отсутствия) фактов искажений экономически значимой информации на любой стадии процесса бухгалтерского учета, механизма их образования, места, времени, качественной и количественной характеристик, степени влияния на финансовые показатели деятельности хозяйствующего субъекта.

Предметом судебно – бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отраженные в учетных документах и финансовой отчетности, ставшие объектами предварительного расследования и судебного разбирательства и относительно которых эксперт – бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, прокурором и судом.

Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; документы бухгалтерского оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости); записи в регистрах аналитического и синтетических учетов; документы и записи оперативного и неофициального учетов; акты документальной ревизии; заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок).

Методом судебно-бухгалтерской экспертизы является совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела.

ГЛАВА 2. ОБЪЕКТЫ И ЧАСТНАЯ МЕТОДИКА ПРОИЗВОДСТВА ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕНТАРИЗАЦИИ

2.1 Объекты экспертного исследования результатов инвентаризации

При производстве судебно-бухгалтерской экспертизы объектами являются хозяйственные операции, получившие отражение в учетных регистрах, бухгалтерской и налоговой отчетности и других документах.

Инвентаризация – способ бухгалтерского учета, представляющий собой процедуру периодической проверки и документального подтверждения наличия, состояния и оценки имущества и обязательств организации, производимую для подтверждения достоверности данных бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности.

Порядок проведения инвентаризации определяется руководителем организации, за исключением случаев, когда проведение инвентаризации обязательно.

Проведение инвентаризации обязательно в следующих случаях

1) при передаче имущества в аренду, его выкупе, продаже, а также при реорганизации предприятия;

2) перед составлением годового бухгалтерского отчета;

3) при смене материально-ответственных лиц;

4) при условии установления фактов хищений, злоупотреблений, а также порчи ценностей;

5) в случае стихийных бедствий, аварий, пожаров и других чрезвычайных ситуаций;

6) при ликвидации организации.

Персональный состав постоянно действующей инвентаризационной комиссии утверждается руководителем организации. В нее обычно входят: представители администрации организации, работники бухгалтерии, другие специалисты (инженеры, экономисты, техники и т.д.), независимые представители, в том числе аудиторы.

Перед началом инвентаризации материально-ответственное лицо дает расписку комиссии в том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на имущество сданы в бухгалтерию или переданы инвентаризационной комиссии, а все ценности, поступившие под его ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Имеющиеся расхождения оформляются сличительными ведомостями. Материально-ответственное лицо дает объяснение как о причинах образования недостач, так и о причинах образования излишков.

Инвентаризация проводится в присутствии материально-ответственного лица. Сведения о фактическом наличии имущества заносятся в инвентаризационные описи или акты, которые составляются в двух экземплярах. На каждой странице описи указывается число порядковых номеров материальных ценностей и общий итог количества ценностей в натуральных показателях, записанных на данной странице, независимо от того, в каких единицах измерения они показаны. Исправление ошибок производится во всех экземплярах инвентаризационной описи методом корректуры, что должно быть подписано всеми членами комиссии. В инвентаризационных описях не допускается оставлять незаполненные строки, которые на последних страницах должны быть прочеркнуты. Описи подписываются всеми членами комиссии и материально-ответственным лицом, которое в конце дает расписку об отсутствии к членам комиссии каких-либо претензий и принятии перечисленного в описи имущества на ответственное хранение.

Источниками информации экспертного исследования результатов инвентаризации служат следующие документы и учетные регистры:

- Приказ об учетной политике. При ее изучении эксперт знакомится с рабочим планом счетов, сроком проведения и количеством инвентаризаций, перечнем имущества и обязательств, проверяемых при каждой инвентаризации. Таким образом, эксперт получает основополагающую информацию, необходимую для проведения экспертизы.

- Первичные документы. К первичным документам по оформлению и отражению в учете операций по результатам инвентаризации относятся: инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-3), акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (форма N ИНВ-4), инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (форма N ИНВ-5), акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (форма N ИНВ-6), сличительные ведомости (формы N ИНВ-18, ИНВ-19), приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма N ИНВ-22), журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма N ИНВ-23), акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей (форма N ИНВ-24), журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (форма N ИНВ-25), ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма N ИНВ-26), приходный ордер, лимитно-заборная карта, карточка учета материалов, ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения, накопительная ведомость по приходу материалов, которые необходимы для выявления поступивших и выбывших, а также испорченных или утраченных товарно-материальных ценностей и основных средств.

- Регистры синтетического и аналитического учета: учетные регистры по счетам 01, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 43, 50, 68/НДС, 70, 73, 91, 94, при помощи которых можно исследовать фактическое поступление (выбытие) товарно-материальных ценностей, основных средств, за счет чего списаны недостачи.

К объектам исследования также относятся финансово-хозяйственные операции по отражению в бухгалтерском учете результатов инвентаризации. Хозяйственные операции по результатам инвентаризации представлены в таблице 2.1.

Таблица 2.1

Бухгалтерские проводки по отражению результатов инвентаризации имущества

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Наименование операции | Корреспондирующие счета | |
| Дебет | Кредит |
| Отражена недостача | 94 | 01  10  41  43  50 |
| Списана недостача в пределах норм естественной убыли | 20  23  25  26  29 | 94 |
| Списана недостача за счет виновного лица | 73-2 | 94 |
| Погашена задолженность по недостаче | 98-4 | 91-1 |
| Восстановлена сумма НДС со стоимости недостающих активов | 94 | 68/ндс |
| Возмещена виновным лицом сумма недостачи | 50  70 | 73-2 |
| Списана недостача на финансовые результаты | 91 | 94 |
| Списана сумма НДС по недостаче, виновники которой не установлены | 94 | 68/ндс |

Из данной таблицы видно, как ведется учет по инвентаризации имущества в ООО «Хлебозавод №4».

2.2 Частная методика производства экспертного исследования результатов инвентаризации

Любая методика экспертизы – это программа использования комплекса методов, приемов и технических средств, применяемых в определенной последовательности для решения экспертных задач.

По степени общности выделяются два вида экспертных методик – общая и частная.

Общая экспертная методика – выражение обобщенного опыта решения типовых экспертных задач. Применяется экспертом – бухгалтером независимо от характера преступления (правонарушения), отрасли экономики и специфики той организации, в которой совершено данное преступление (правонарушение).

Частная методика – способ решения конкретной экспертной задачи, являющийся результатом приспособления, изменения общей методики либо плодом творческого подхода к решению экспертной задачи. Применяется в зависимости от особенностей преступлений (правонарушений), места их совершения, документирования и учета операций, применяемых в конкретной организации, поскольку многие способы совершения преступлений (правонарушений) в отдельных отраслях экономики имеют специфику и своеобразно отражаются в учете.

Основными вопросами методики исследования бухгалтерского и налогового учетов по расчетам с покупателями и заказчиками являются:

- исследование учетной политики организации регулирующей порядок проведения инвентаризации;

- подтверждения наличия договоров с материально-ответственными лицами;

- установления соответствия между данными регистров синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы», бухгалтерского баланса и Главной книги;

- выявления несоответствий правил ведения бухгалтерского и налогового учетов и отчетности, а так же несоответствий ведения первичного учета;

- анализ материалов инвентаризации.

Методика судебно-бухгалтерской экспертизы результатов инвентаризации в целом аналогична общей методики производства судебно-бухгалтерской экспертизы, носящей универсальный характер.

Для исследования результатов инвентаризации эксперт-бухгалтер применяет документальные приемы общей методики, такие как: нормативная проверка; формальная проверка; арифметическая проверка; сопоставление документов; встречная проверка; метод прослеживания документов.

С помощью нормативной проверки документов следует исследовать учетную политику организации регулирующей порядок проведения инвентаризации на соответствие ПБУ 1/2008 «Учетная политика организации».

При этом обращают особое внимание на то:

– разработан ли план инвентаризации;

– имеется ли график проведения инвентаризации;

– создана ли инвентаризационная комиссия.

Необходимо установить, имеются ли в наличии договоры на поставку и правильность их оформления. В них должны быть указанны следующие данные: предмет договора (определенные товарно-материальные ценности), сроки поставки, способ и сроки оплаты, обязанности сторон и др.

Так же с помощью нормативной проверки исследуем договора с материально ответственными лицами. Одним из условий обеспечения сохранности материальных ценностей является разработка и вручение материально ответственным лицам договоров, 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.

Подтверждают наличие договоров с помощью визуальной проверки документов.

Для установления наличия и правильности заполнения необходимых реквизитов (показателей) документов применяют формальную проверку.

Формальная проверка документа как способ включает следующие приемы: визуальный осмотр документа и его анализ (научный прием).

Визуальный прием представляет собой внешний осмотр документа, в процессе которого устанавливается факт наличия или отсутствия соответствующих реквизитов. Так инвентаризационные описи, сличительные ведомости, лимитно-заборные карты должны быть правильно документально оформлены: иметь порядковый номер, дату, наименование организации, необходимые реквизиты, подписи, печати, расшифровку товаров с указанием цены и суммы. Следует обратить особое внимание на наличие сомнительных реквизитов, свидетельствующих о признаках материального подлога.

Посредством анализа как научного приема можно выявить, имеются ли не соблюдения формальных требований или нет. Так исследуются первичные документы унифицированных форм на соблюдение формальных требований законодательства и документы неунифицированных форм, которые должны быть утверждены учетной политикой организации, и их соблюдение.

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

Проверка арифметических расчетов используется для подтверждения достоверности арифметических подсчетов результатов инвентаризации (инвентаризационная опись ТМЦ, лимитно-заборная карта, сличительная ведомость).

Арифметическая проверка может включать как сложные расчеты, так и простые. Посредством арифметической проверки, можно выявить подлоги в первичных документах. Например, завышение итогов в инвентаризационной описи «Итого», завышение графы «Материалы» в бухгалтерском балансе по сравнению с данными сальдо-оборотной ведомости. Этот способ включает такие приемы, как сложение, вычитание, умножение, деление.

При исследовании первичного учета ТМЦ и основных средств, эксперт использует так же метод проверки правил учета отдельных хозяйственных операций. Техника исполнения состоит в сплошной проверке документов и их подтверждения (не подтверждения) правилам ведения бухгалтерского учета нормам законодательства РФ.

Сопоставление документов обоснованно трактуют как способ, позволяющий осуществлять взаимный контроль двух или нескольких видов документов, связанных между собой единством операций. Так при исследовании первичного учета по отгрузке товаров, расходные документы на отпуск материалов со склада могут быть сопоставлены с данными товарно-транспортных накладных.

Так же с помощью этого метода можно установить соответствия данных аналитического учета материалов данным сводного (синтетического) учета, который состоит в проверке карточек аналитического учета по всем материалам и в сопоставлении данных по оборотным ведомостям аналитических счетов и соответствующего синтетического счета и данных сальдо - оборотной ведомости и отчетности.

При исследовании соответствия данных аналитического учета оборотам и остаткам по счетам синтетического учета, эксперту-бухгалтеру необходимо методом пересчета сверить итоговые данные по регистрам аналитического учета с суммами, отраженными на счете 10 «Материалы» и на субсчетах к этому счету.

Такой способ, как сопоставление исполнительных и распорядительных документов позволяет исследовать соответствие совершенных хозяйственных операций содержанию распоряжения. Так, например, сравнивая данные, указанные в требовании или доверенности на получение материальных ценностей, с данными накладной на их отпуск, можно обнаружить, что отпущены другие ценности или иное их количество, чем было затребовано. В других случаях может оказаться, что распоряжение осталось без исполнения или, напротив, произведен отпуск материальных ценностей без распоряжения. Все это при определенных обстоятельствах может свидетельствовать о злоупотреблениях и нарушениях в бухгалтерском учете, в частности об уничтожении исполнительных документов, о выписке бестоварных накладных и др.

Проводя исследование результатов инвентаризации, эксперт должен знать о возможных искажениях и нарушениях, свойственных данному разделу учета. Наиболее типичные из них сгруппированы следующим образом.

1. Искажения экономической информации общего характера, такие как:

- исправление и подделка цифр, цен, подчистки записей, дат и номеров документов, добавление и приписка цифр;

- подделка подписей руководства организации, бухгалтеров и материально-ответственных лиц;

- отсутствие необходимых реквизитов, придающих документу юридическую силу;

- отсутствие необходимых подписей, штампов,

- уничтожение первичных документов без акта о выделении документов к уничтожению;

- подделка договоров на поставку продукции, первичных расчетно-платежных документов или их неполное оформление.

2. Искажения в части проведения инвентаризации:

- внесение в опись несуществующих товаров;

- последующие дописки количества товаров в инвентаризационных описях;

- сопоставление бестоварных расходных накладных;

- несвоевременное оприходование товаров.

2.3 Применение компьютерных программ при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы результатов инвентаризации

На современном этапе ведение бухгалтерского и складского учета осуществляется с использованием различных специализированных компьютерных программ. Наиболее распространенными программами являются: конфигурация 1с 7.7 и 1с 8, БЭСТ – 5, ПАРУС.

Выше перечисленные конфигурации содержат комплект отчетов, позволяющих контролировать уровень и изменение запасов в различных аналитических разрезах. Каждый отчет имеет универсальный механизм настройки, который позволяет углубить степень детализации выводимой информации до характеристик номенклатуры и документа партии, в то же время позволяет ограничить объем выводимой информации путем ее отбора по какому-либо критерию.

Программное обеспечение обеспечивает эффективную поддержку инвентаризаций товарно-материальных ценностей на складах, в процессе которых количество товарно-материальных ценностей на складах сверяется с остатками ценностей по данным информационной базы, определенными с учетом всех поступлений и выбытий. Для подготовки инвентаризации и регистрации ее результатов в информационной базе используется документ «Инвентаризация товаров на складе».

Конфигурация поддерживает различные порядки проведения инвентаризации. Так, для ускорения работы можно до проведения инвентаризации автоматически заполнить документ «Инвентаризация товаров на складе» сведениями об остатках товаров на складе, содержащимися в информационной базе, и затем распечатать на бумаге типовую форму ИНВ-19 «Сличительная ведомость». При большом размере складского хозяйства можно сформировать целый комплект документов «Инвентаризация товаров на складе» - по отдельному документу для каждой группы товарно-материальной ценности и места хранения, и распечатать соответствующий комплект сличительных ведомостей. После этого инвентаризационной комиссии останется провести осмотр имущества и вручную внести в сличительную ведомость данные о фактическом наличии ценностей.

После завершения работы инвентаризационной комиссии полученные данные о фактическом наличии запасов вносятся в информационную базу путем исправления или повторного заполнения документа «Инвентаризация товаров на складе». При выявлении излишков товарно-материальных ценностей можно автоматически сформировать документ оприходования этих ценностей, при выявлении недостачи – документ списания на основании документа «Инвентаризация товаров на складе».

Конфигурации обеспечивают автоматическое формирование инвентаризационной описи и других документов, необходимых для оформления итогов инвентаризации.

Так же в эти программы можно внедрить программу проведения инвентаризации с помощью штрих-кода.

Инвентаризация при помощи штрих-кодов – самый быстрый способ пересчитать товарно-материальные ценности. Штрих-коды – это машинный способ записи букв и цифр, позволяющий считывать номера и артикулы при помощи сканера штрих-кодов без необходимости вводить номер или артикул вручную.

Для запуска инвентаризации со штрих-кодами нужно иметь:

- программное обеспечение;

- терминалы сбора данных или сканеры с памятью;

- специальный принтер этикеток со штрих-кодом. Помимо штрих-кода он может нанести на этикетку любую другую информацию в виде текста и т.д.

Вся информация раздела учета из программ «1с-Бухгалтерия», «ПАРУС» и «БЭСТ-5» выгружаются в терминал сбора данных. Затем инвентаризация осуществляется путем сканирования этикеток на инвентарных объектах. Таким образом в терминале накапливается информация о том, какие объекты в каких помещениях были обнаружены. Далее, накопленные таким образом данные вновь загружаются в программы «1с-Бухгалтерия», «ПАРУС» и «БЭСТ-5» . По результатам инвентаризации можно сформировать инвентаризационную ведомость с реальными данными о фактическом наличии и местонахождениях объектов и ряд других документов.

Роль автоматизации расчетов при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в следующем:

1. Повышается продуктивность работы экспертов-бухгалтеров. Они освобождаются от технической работы, что позволяет проводить более глубокие исследования и делать точные выводы.
2. Повышается оперативность и качество проводимой судебно-бухгалтерской экспертизы, ее общий уровень и действенность.

Очень большое значение, при проведении экспертного исследования имеет применение ряда программных продуктов. Однако, специализированных программных продуктов, используемых при производстве судебно-бухгалтерских экспертиз, ограничено. Фактически предлагается автоматизация отдельных процедур и задач, связанных с проведением аудита или финансовым анализом, причем чаще всего по авторской методике разработчиков.

Для решения задач судебно-бухгалтерской экспертизы в аспекте арифметических проверок рекомендуется использовать специализированные компьютерные программы. Среди известных разработчиков в этой области - компании «Альт», «ИНЭК» и «Expert Systems». Они поставляют готовые, апробированные, методически выверенные программные решения, с помощью которых на основе исходной информации автоматически рассчитываются необходимые финансовые показатели, дается толкование их конкретным значениям, что позволяет сделать конкретные выводы.

Ввод учетных данных в указанные выше программы может осуществляться как вручную, так и в автоматическом режиме из форматов данных наиболее популярных бухгалтерских программ. Так, например, система Expert компании «Expert Systems» позволяет загружать данные отчетности из программ «1С: Бухгалтерия», «БЭСТ», разработок фирмы «Парус».

Кроме того, в Expert существует возможность настройки на загрузку данных из файлов чуть ли не любой структуры, чего нет в большинстве других разработок.

Для частных методик судебно-бухгалтерской экспертизы необходимы более детализированные данные. Широкий спектр возможностей использования дополнительной информации поддерживается, в той же системе Expert. Здесь для экспертного исследования можно привлекать данные остатков и оборотов балансовых, забалансовых и аналитических счетов бухгалтерского учета, а также создавать различные входные формы для ввода произвольного набора показателей и импортировать данные из внешних файлов.

Программа позволяет создавать свои аналитические таблицы, включающие показатели, порядок расчета которых также определяется самим экспертом. Возможности автоматического расчета и представления данных в табличной форме (базовая программа Excel) повышает возможности экспертно-бухгалтерской экспертизы, в частности, при представлении доказательств следователю, дознавателю, другим лицам, осуществляющим предварительное расследование и не обладающих специальными познаниями.

Табличный процессор Excel – по своему уникальная программа, позволяющая хранить целую пачку документов в виде одной электронной книги. Каждый документ размещается на своем листе. Кроме этого, Miсrosoft Excel использует в расчетах более 400 математических, статистических, финансовых и других специализированных функций, позволяет связывать различные таблицы между собой, выбирать произвольные форматы представления данных, создавать иерархические структуры.

Функции в Excel в значительной степени облегчают проведение расчетов и взаимодействие с электронными таблицами. Наиболее часто применяется функция суммирования ячеек. Кроме функции суммирования Excel позволяет обрабатывать данные с помощью других функций. Любую функцию можно ввести непосредственно в строке формул с помощью клавиатуры, однако для упрощения ввода и уменьшения количества ошибок в программе Excel имеется мастер функций.

Наглядность таблиц в автоматизированных системах, например, при сравнении двух вариантов таблиц по исходным данных судебно-бухгалтерской экспертизы - эталонного, который произведен в соответствии с требованиями законодательства и реального, позволяет увидеть искажения экономической информации даже неспециалистам в области бухгалтерского учета (например, следователю или дознавателю).

Несмотря на все достоинства указанных программ, эксперты – бухгалтеры заинтересованы в создании специализированных автоматизированных систем, учитывающих специфику частных методик.

Выводы по главе

Основными источниками экспертной информации служат: приказ об учетной политике, первичные документы, регистры бухгалтерского учета, регистры синтетического и аналитического учета, акты ревизий. К объектам исследования также относятся финансово-хозяйственные операции по отражению в бухгалтерском учете результатов инвентаризации.

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт может применять специализированные программные продукты.

Исследование результатов инвентаризации проводится при использовании следующих методов: нормативная проверка, формальная проверка; арифметическая проверка; сопоставление документов, встречная проверка, метод прослеживания документов.

Основными вопросами экспертного исследования результатов инвентаризации являются: анализ учетной политики, подтверждения наличия договоров с материально-ответственными лицами, установления соответствия между данными регистров синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы», бухгалтерского баланса и Главной книги, анализ материалов инвентаризации, выявления несоответствий правил ведения бухгалтерского и налогового учетов и отчетности, а так же несоответствий ведения первичного учета.

ГЛАВА 3 ПРОИЗВОДСТВО ЭКСПЕРТНОГО ИССЛЕДОВАНИЯ РЕЗУЛЬТАТОВ ИНВЕТАРИЗАЦИИ НА МАТЕРИАЛАХ ООО «ХЛЕБОЗАВОД №4»

3.1 Краткая организационно-экономическая характеристика ООО «Хлебозавод №4»

Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №4» (далее – ООО «Хлебозавод №4») осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью», Гражданским Кодексом Российской Федерации, другими законодательными актами Российской Федерации и настоящим Уставом.

Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №4» создано по решению Общего собрания учредителей от 20 февраля 2006 года протокол №1. Общество создается для осуществления хозяйственной деятельности, удовлетворения общественных потребностей в целях извлечения прибыли, выполнения работ и оказания услуг, предусмотренных предметом, основными задачами и целями деятельности Общества.

Учредителями общества являются: Терновой Александр Иванович, Терновой Константин Иванович, Терновой Валерий Иванович.

Полное фирменное наименование общества: Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №4».

Юридический адрес: 656036 Алтайский край, г. Барнаул, ул. П. Сухова 61.

Почтовый адрес: 656036 Алтайский край, г. Барнаул, ул. П. Сухова 61.

Дата государственной регистрации: 06 марта 2006 года, основной государственный регистрационный № 1062224032122.

Из Устава предприятия следует, что предметом деятельности Общества является производственно-хозяйственная деятельность, направленная на удовлетворение общественных потребностей в товарах народного потребления; реализация социальных и экономических интересов учредителей и работников Общества.

Предметом деятельности Общества является:

- производство хлебобулочных и кондитерских изделий;

- производство шоколада и сахаристых изделий;

- производство макаронных изделий;

- оптовая и розничная торговля хлебом и хлебобулочными изделиями;

- оптовая и розничная торговля мукой и макаронными изделиями;

- оптовая и розничная торговля сахаристыми кондитерскими изделиями;

- исследование конъюнктуры рынка;

- хранение и складирование, а так же любые виды хозяйственной деятельности, не запрещенные законом.

Общество имеет самостоятельный баланс и расчетный счет в г. Барнауле, круглую печать со своими наименованиями и эмблемой, другие реквизиты.

Организационная структура ООО «Хлебозавод №4» представляет собой совокупность подразделений хлебобулочного, кондитерского и хозяйственного назначения, осуществляющих свою деятельность на основе разделения труда внутри предприятия, ее можно охарактеризовать как линейная.

Высшим органом управления общества является общее собрание учредителей.

Оперативное руководство хозяйственной деятельностью осуществляет генеральный директор.

В ходе осуществления производственной деятельности предприятия регистрация хозяйственных операций производится бухгалтерской службой ООО «Хлебозавод №4», численность которой составляет 10 человек.

В ООО «Хлебозавод №4» сложилась линейная структура бухгалтерии: все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

Должностные обязанности распределены следующим образом:

Функциональные обязанности главного бухгалтера.

- Осуществляет организацию бухгалтерского учета хозяйственно-финансовой деятельности организации.

- Формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учетную политику.

- Возглавляет работу по подготовке и принятию рабочего плана счетов, форм первичных учетных документов, разработке форм документов внутренней бухгалтерской отчетности, а также обеспечению порядка проведения инвентаризаций, соблюдения технологии обработки бухгалтерской информации и порядка документооборота.

- Обеспечивает законность, своевременность и правильность оформления документов, составление экономически обоснованных отчетных калькуляций себестоимости продукции.

- Обеспечивает составление баланса и оперативных сводных отчетов о доходах и расходах средств, об использовании бюджета, другой бухгалтерской и статистической отчетности, предоставление их в установленном порядке в соответствующие органы.

Функциональные обязанности заместителя главного бухгалтера по вопросам бухгалтерского учета:

- Участвует в формировании учетной политики организации, рабочего плана счетов;

- Участвует в проведении инвентаризаций и в оформлении материалов по недостачам и хищениям денежных средств и товарно-материальных ценностей;

- Ведет учет имущества, поступающих основных средств, отражает на счетах бухгалтерского учета операции, связанные с их движением;

- Ведет учет издержек производства и обращения, исполнения смет расходов структурных подразделений организации и других расходов;

Функциональные обязанности заместителя главного бухгалтера по вопросам налогового учета:

- Участвует в формировании учетной политики организации;

- Формирует доходы и расходы от прочих видов деятельности, а следовательно, и прибыли, подлежащей налогообложению, в сводных регистрах налогового учета;

- Рассчитывает налоги, подлежащие уплате в бюджет: налога на имущество предприятия, транспортного налога, налога на добавленную стоимость.

Функциональные обязанности бухгалтера по заработной плате:

- Осуществляет расчеты по заработной плате, правильное начисление и перечисление налогов и сборов в федеральный, региональный и местный бюджеты с фонда оплаты труда, страховых взносов в государственные внебюджетные социальные фонды;

- Составляет налоговую отчетность по единому социальному налогу и статистическую отчетность по труду;

- Ведет лицевые счета по начислению заработной платы;

- Осуществляет контроль за расходованием фонда заработной платы, за соблюдением должностных окладов работников предприятия;

Функциональные обязанности бухгалтера материальной группы.

- Осуществляет учет поступающих товарно-материальных ценностей и своевременное отражение на счетах бухгалтерского учета операций, связанных с их движением;

- Ведет книгу покупок;

- Обеспечивает контроль за состоянием оплаты товарно-материальных ценностей и услуг других организаций;

- Участвует в проведении инвентаризаций товарно-материальных ценностей и в оформлении материалов по недостачам и хищениям товарно-материальных ценностей;

Функциональные обязанности бухгалтера по реализации продукции.

- Осуществляет выписку счетов-фактур и накладных, доверенностей;

- Ведет книгу продаж;

- Составляет налоговые декларации по НДС;

- Ведет учет расчетов с дебиторами.

Функциональные обязанности кассира:

- Осуществляет учет движения денежных средств, своевременное и правильное оформление первичных бухгалтерских документов, связанных с их движением;

- Участвует в проведении инвентаризаций денежных средств и в оформлении материалов по недостачам и хищениям денежных средств;

- Ведет журнал регистрации приходных и расходных ордеров и кассовую книгу.

Годовая бухгалтерская отчетность ООО «Хлебозавод №4» состоит из следующих форм:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);

- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);

- отчет об изменениях капитала (форма № 3);

- отчет о движении денежных средств (форма № 4);

- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Таблица 3.1

Основные экономические показатели финансово-хозяйственной деятельности ООО «Хлебозавод №4» за 2007-2009гг. в тыс. руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Показатели | 2007г. | 2008г. | 2009г. | Отклонения |
| А |  | 1 | 2 | 3 |
| Выручка от продаж | 432 158 | 547 593 | 758 682 | 211 089 |
| Себестоимость проданных товаров | (368 466) | (399 577) | (519 119) | 119 542 |
| Валовая прибыль | 63 692 | 148 016 | 239 563 | 91 547 |
| Коммерческие расходы | (41 598) | (114 490) | (151673) | 37 183 |
| Прибыль от продаж | 22 094 | 33 526 | 87 890 | 54 364 |
| Прибыль до налогообложения | 8 440 | 17 783 | 51 160 | 33 377 |
| Чистая прибыль | 6 834 | 11 233 | 35 870 | 24 637 |
| Внеоборотные активы | 144 228 | 116 901 | 113 186 | (3 715) |
| Оборотные активы | 266 678 | 222 210 | 272 807 | 50 597 |

Как видно из таблицы 3.1, экономические показатели в 2009г. значительно улучшились по сравнению с 2008г. Это в первую очередь связанно с увеличением выручки от продаж продукции на 211 089 тыс.руб., соответственно увеличилась прибыль от продаж на 54 364 тыс.руб.

Несмотря на то что внеоборотные активы снизились, оборотные активы выросли с 222 210 тыс.руб. до 272 807 тыс.руб., т.е прирост составил 22,77%.

Данные показатели свидетельствуют об улучшении финансового состояния ООО «Хлебозавод №4».

3.2 Экспертные исследования данных бухгалтерского учета результатов инвентаризации

В пределах специальных познаний теории и практики в области экономики, бухгалтерского учета и отчетности проведено исследование данных бухгалтерского учета результатов инвентаризации на материалах ООО «Хлебозавод №4» за период 2009 г.

В ходе производства экспертизы были исследованы, относящиеся к предмету экспертизы, исходные данные следующих документов за 2009 год:

- Первичные документы. К первичным документам по оформлению и отражению в учете операций по результатам инвентаризации относятся: инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей (форма N ИНВ-3), акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных (форма N ИНВ-4), инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение (форма N ИНВ-5), акт инвентаризации товарно-материальных ценностей, находящихся в пути (форма N ИНВ-6), сличительные ведомости (формы N ИНВ-18, ИНВ-19), приказ (постановление, распоряжение) о проведении инвентаризации (форма N ИНВ-22), журнал учета контроля за выполнением приказов (постановлений, распоряжений) о проведении инвентаризации (форма N ИНВ-23), акт о контрольной проверке правильности проведения инвентаризации ценностей (форма N ИНВ-24), журнал учета контрольных проверок правильности проведения инвентаризации (форма N ИНВ-25), ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией (форма N ИНВ-26), приходный ордер, лимитно-заборная карта, карточка учета материалов, ведомость учета остатков товарно-материальных ценностей в местах хранения, накопительная ведомость по приходу материалов, которые необходимы для выявления поступивших и выбывших, а также испорченных или утраченных товарно-материальных ценностей и основных средств.

- Регистры синтетического и аналитического учета: учетные регистры по счетам 01, 10, 20, 23, 25, 26, 29, 41, 43, 50, 68/НДС, 70, 73, 91, 94, при помощи которых можно исследовать фактическое поступление (выбытие) товарно-материальных ценностей, основных средств, за счет чего списаны недостачи.

- Иные материалы дела (учетная политика; договора с материально-ответственными лицами, данные складского учета).

Достаточность регистров бухгалтерского учета и первичных документов анализировалась по признакам, относящимся к предмету экспертизы.

В результате анализа была установлена их достаточность.

При производстве экспертизы результатов инвентаризации была применена частная методика, описанная в главе 2 настоящей работы.

В ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы было установлено, что:

Бухгалтерский учет в ООО «Хлебозавод №4» ведется в соответствии с приказом «Об учетной политике на 2009 год» от 31.12.2008 г. № 388.

Бухгалтерский учет ведется в соответствии с Федеральным законом «О бухгалтерском учете», «Положением по ведению бухгалтерского учета и отчетности в РФ», «Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и инструкции по его применению».

Бухгалтерский учет в Обществе автоматизирован. Он ведется в специализированной программе 1С: Бухгалтерия 7.7, в которой происходит накопление и обработка всех бухгалтерских операций Общества и формируется баланс. Первичные и сводные учетные документы, а так же учетные регистры бухгалтерского учета, составленные на машинных носителях информации, по истечению отчетного периода выводятся на бумажные носители и хранятся не менее 5 лет.

При ознакомлении с учетной политикой ООО «Хлебозавод №4» было установлено, что она почти в полной мере отвечает требованиям ПБУ 1/08 «Учетная политика организации», а именно:

а) разработан рабочий план счетов бухгалтерского учета, содержащий синтетические и аналитические счета;

б) разработаны формы первичных документов, по которым не предусмотрены типовые формы первичных учетных документов;

в) разработан порядок проведения инвентаризации активов и обязательств организации конкретно опиши, когда проводятся инвентаризации как назначаются;

г) разработан график документооборота;

д) не предусмотрен порядок контроля за хозяйственными операциями.

Экспертное исследование договоров с материально-ответственными лицами позволило установить следующее. Не со всеми материально-ответственными лицами заключены договора о полной материальной ответственности. На складе № 2 материально-ответственным лицом является Борисов Андрей Анатольевич, с ним не заключен договор о полной материальной ответственности.

Не соблюдение бухгалтерского законодательства, исследуя инвентаризационную опись № 3 от 15.08.09г., отсутствовало наименование предприятия, в котором проводилась инвентаризация, п. 2, ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете».

Не соблюдение бухгалтерского законодательства, исследуя инвентаризационную опись № 3 от 15.08.09г., в двух экземплярах инвентаризационной описи внесены исправления количества муки, но исправления не заверены подписями членов инвентаризационной комиссии, п. 5. ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете».

По результатам инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей № 4, проведенной на основании приказа руководителя № 7 от 24.08.09г. На складе № 4 установлена порча 20 кг дрожжей по цене 50 рублей за 1 кг., материально-ответственным лицом на складе является Лысов Сергей Иванович. Инвентаризационной комиссией установлено, что порча дрожжей произошла по вине материально ответственного лица. Согласно принятому решению руководителя недостача дрожжей отнесена на виновное лицо.

Материально-ответственное лицо Лысов С. И. признал себя виновным в порче дрожжей.

В бухгалтерском учете данные операции отражены следующими записями, которые представлены в таблице 3.2.

Таблица 3.2

Отражение данных в бухгалтерском учете

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
| выявлена в процессе инвентаризации недостача | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 10 «Материалы» | 1 000 руб. (20 x 50) |
| сумма недостачи отнесена на виновное материально ответственное лицо | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 1 000 руб. |

В несоблюдении приказа руководителя сумма ущерба, отнесенная на 73 счет до конца 2009 года, не была удержана из заработной платы. При этом Лысов С. И. был уволен по собственному желанию, что повлекло за собой образование дебиторской задолженности не возможной к взысканию.

По результатам инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей № 5, проведенной на основании приказа руководителя № 8 от 23.09.09г выявлено, что материально ответственным лицом Филатовым Сергеем Петровичем принята на склад № 1 партия муки в количестве 20 000 кг по цене за 1 кг 15 руб., в том числе НДС 2,7 руб. При приемке установлена недостача 150 кг муки. Условиями договора на поставку муки предусмотрены потери сырья в размере 0,2% объема поставки (40 кг). Доставка муки осуществлялась собственным транспортом покупателя. Решением суда во взыскании претензии с поставщика отказано, поскольку доставка муки осуществлялась собственным транспортом организации.

Филатов С. П. признал свою вину, так как осуществлял поставку с нарушением условия договора, в связи с чем, приказом руководителя № 9 от 25.09.09г. было принято решение об отнесении недостачи на виновное лицо.

В бухгалтерском учете недостачу муки отразили следующими проводками, которые представлены в таблице 3.3.

Таблица 3.3

Отражение данных в бухгалтерском учете

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | | Сумма | |
| оприходована фактически принятая мука (без НДС) | 10/1 «Сырье и материалы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | | 245 815,5 руб. [(20 000 - 15) х 12,3] | |
| учтен НДС по фактически оприходованной муке | 19 "Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | | 53 959,5 руб. (19 985 х 2,7) | |
| отражена недостача муки в размере, предусмотренном условиями договора поставки с учетом НДС | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | | 600 руб | |
| предъявлена претензия поставщику на сумму недостачи, сверх предусмотренной в договоре | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | | 60 "Расчеты с поставщиками и подрядчиками" | | 1650 руб. |
| в связи с отказом суда в удовлетворении претензии к поставщику, вина в недостаче товара возложена на водителя:  списана недостача на виновное лицо | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | | 2 250 руб. |
| удержана недостача из заработной платы виновного материально ответственного лица | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | | 2 250 руб. |

Для подтверждения обоснованности удержания из заработной платы Филатова Сергея Петровича в ходе проведения исследования произведен следующий расчет, который представлен в таблице 3.4.

Таблица 3.4

Отражение данных в бухгалтерском учете

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
| оприходована фактически принятая мука (без НДС) | 10/1 «Сырье и материалы» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 245 815,5 руб. [(20 000 - 15) х 12,3] |
| учтен НДС по фактически оприходованной муке | 19 «НДС по приобретенным ценностям» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 53 959,5 руб. (19 985 х 2,7) |
| отражена недостача муки в размере, предусмотренном условиями договора поставки с учетом НДС | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 600 руб. (40 х 15) |
| предъявлена претензия поставщику на сумму недостачи, сверх предусмотренной в договоре | 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» | 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» | 1 650 руб. [(150 - 40) х 15] |
| в связи с отказом суда в удовлетворении претензии к поставщику, вина в недостаче товара возложена на водителя:  списана недостача на виновное лицо | 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 1 650 руб. [(150 - 40) х 15] |
| удержана недостача из заработной платы виновного материально ответственного лица | 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда» | 73 «Расчеты с персоналом по проч. операциям» | 1 650 руб. |

Из произведенных расчетов видно, что с Филатова С. П. не обоснованно удержано на 600 руб. (2 250руб. – 1 650 руб.) больше, так как условиями договора поставки предусмотрены потери в размере 0,2% объема поставляемой продукции, что составляет 600 руб.

Не соблюдение п. 11 раздела 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в части занижения прочих расходов в сумме 600 руб., что привело к искажению показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и к завышению текущего налога на прибыль за исследуемый период в сумме 120 руб. (600 руб х 20%).

Обществом для производственных целей по счет-фактуре № 125 от 24.07.09г приобретены строительные материалы стоимостью 177 000 руб., в том числе НДС 27 000 рублей. Материалы приняты к учету, НДС по ним принят к вычету. Купленные строительные материалы хранились на складе № 3, на котором материально-ответственным лицом является Ефимов Павел Сергеевич. По результатам инвентаризационной описи товарно-материальных ценностей № 6, проведенной на основании приказа руководителя № 10 от 19.10.09г установлено, что часть приобретенных материалов в сумме 80 000 рублей при хранении на складе была испорчена, а строительные материалы на сумму 50 000 рублей сгорели во время пожара. Нормы естественной убыли для данного вида материалов не установлены. Решения правоохранительных органов нет, о том, что виновные лица отсутствуют. Следует отметить, что факт пожара не был подтвержден документом из Пожарной части № 4 Ленинского района, г. Барнаула.

В соответствии с решением руководителя списание потерь за счет средств организации, стоимость испорченных материалов отражается в бухгалтерском учете в соответствии с принятой учетной политикой в составе прочих расходов.

Приказом руководителя № 11 от 23.10.09г., принято решение о списании потерь за счет средств организации.

В бухгалтерском учете отразили выявленные потери от порчи материальных ценностей следующими проводками, которые представлены в таблице 3.5.

Таблица 3.5

Отражение данных в бухгалтерском учете

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| Содержание операции | Дебет | Кредит | Сумма |
| отражены потери материалов от порчи и в результате пожара | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 10 «Материалы» | 130 000 руб. (80 000 + 50 000) |
| списание потерь от порчи ценностей и пожара на прочие расходы организации | 91 «Прочие доходы и расходы» | 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» | 130 000 руб. |

В результате в не соответствие п. 13 раздела 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации» были завышены прочие расходы организации.

При этом произошло искажение бухгалтерской отчетности за 2009 год. Так в форме №2 был завышен показатель «Прочие расходы» на 130 000 руб. Тем самым был занижен показатель «Прибыль (убыток) до налогообложения» на 130 000 руб. Так же произошло искажение показателя «Текущий налог на прибыль» формы № 2 в сумме 26 000 руб. (130 000 руб. х 20%).

В результате не соблюдений требования налогового законодательства ст. 170, при списании на прочие расходы Общества стоимости материалов уничтоженных в результате порчи и пожара не произведено восстановление сумм налога на добавленную стоимость, принятую ранее к вычету, в результате чего в налоговой декларации по налогу на добавленную стоимость за 3 квартал 2009г, Обществом занижен к уплате налог на добавленную стоимость в размере 23 400 руб., (130 000 руб х 18%).

При исследовании на соответствие записей синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы» записям в Главной книге, бухгалтерском балансе и формах бухгалтерской отчетности было отмечено то, что все записи соответствуют, так как учет автоматизирован.

3.3 Выводы по результатам проведенных экспертных исследований

В ходе производства экспертизы были исследованы первичные документы (инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, акт инвентаризации товарно-материальных ценностей отгруженных, инвентаризационная опись товарно-материальных ценностей, принятых на ответственное хранение, сличительная ведомость, приказ о проведении инвентаризации, ведомость учета результатов, выявленных инвентаризацией); журналы проводок по счетам 10, 94, в разрезе субсчетов; анализ счета 10 в корреспонденции с другими счетами; оборотно - сальдовые ведомости и Главная книга по счетам 10, 94, 98; иные материалы дела (учетная политика; договора с материально-ответственными лицами, данные складского учета).

Экспертное исследование проводилось на основе разработанной при написании выпускной квалификационной работы частной методики экспертного исследования.

На основании проведенных экспертных исследований результатов инвентаризации в ООО «Хлебозавод №4» за период 2009 г. сделаны следующие выводы.

ООО «Хлебозавод №4» при осуществлении своей деятельности по реализации высококачественных хлебобулочных и кондитерских изделий осуществляет бухгалтерский и налоговый учеты автоматизировано с применением специализированной программы 1С: Бухгалтерия 7.7.

Общество предоставляет отчетность в разрезе следующих форм:

- бухгалтерский баланс (форма № 1);

- отчет о прибылях и убытках (форма № 2);

- отчет об изменениях капитала (форма № 3);

- отчет о движении денежных средств (форма № 4);

- приложение к бухгалтерскому балансу (форма № 5).

Ведение учета в основном соответствует требованиям и нормам действующего законодательства.

В ходе экспертного исследования результатов инвентаризации были установлены следующие факты, а именно:

- учетной политикой Общества предусмотрено проведение инвентаризаций;

- утверждены планы-графики по проведению рабочими инвентаризационными комиссиями инвентаризации имущества и обязательств.

Выявленные несоответствия законодательству РФ, не приведшие к материальным последствиям:

- не соблюдение п. 2 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», исследуя опись ТМЦ №3 от 15.08.09г., отсутствует в инвентаризационной описи наименование предприятия, в котором проводилась инвентаризация;

- не соблюдение п. 5 ст. 9 ФЗ «О бухгалтерском учете», исследуя опись ТМЦ №3 от 15.08.09г., в двух экземплярах инвентаризационной описи внесены исправления количества муки, но исправления не заверены подписями членов инвентаризационной комиссии;

- не соблюдение ТК РФ ст. 244 с Борисовым Андреем Анатольевичем – материально-ответственным лицом не заключен договор о полной материальной ответственности;

- в несоблюдении приказа руководителя возникновение дебиторской задолженности в результате не своевременного удержания из заработной платы суммы выявленного ущерба в размере 1000 руб.

Выявленные несоответствия законодательству РФ, приведшие к материальным последствиям:

- не соблюдение п. 11 раздела 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в части занижения прочих расходов в сумме 600 руб., что привело к искажению показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» и к завышению текущего налога на прибыль за исследуемый период в сумме 120 руб.

- не соблюдение п. 13 раздела 3 ПБУ 10/99 «Расходы организации», в части завышения прочих расходов в сумме 130 000 руб., что привело к искажению показателей формы № 2 «Отчет о прибылях и убытках» (прочие расходы, прибыль (убыток) до налогообложения) и к занижению текущего налога на прибыль за исследуемый период в сумме 26 000 руб.

Выявленные несоответствия законодательству РФ, приведшие к материальным последствиям не относящиеся к предмету экспертизы:

- не соблюдение ст. 170 НК РФ, при списании на прочие расходы Общества стоимости товаров уничтоженных в результате порчи и пожара не произведено восстановления сумм налога на добавленную стоимость, принятую ранее к вычету, в результате чего Обществом занижен к уплате налог на добавленную стоимость в 3 квартале 2009г в размере 23 400 руб.

Выводы по главе

Общество с ограниченной ответственностью «Хлебозавод №4» осуществляет свою деятельность в соответствии с Федеральным законом Российской Федерации «Об обществах с ограниченной ответственностью», Гражданским Кодексом Российской Федерации, другими законодательными актами Российской Федерации и настоящим Уставом.

Общество создается для осуществления хозяйственной деятельности, удовлетворения общественных потребностей в целях извлечения прибыли, выполнения работ и оказания услуг, предусмотренных предметом, основными задачами и целями деятельности Общества.

Организационная структура ООО «Хлебозавод №4» представляет собой совокупность подразделений хлебобулочного, кондитерского и хозяйственного назначения, осуществляющих свою деятельность на основе разделения труда внутри предприятия, ее можно охарактеризовать как линейная.

В ООО «Хлебозавод №4» сложилась линейная структура бухгалтерии: все работники бухгалтерии подчиняются непосредственно главному бухгалтеру.

На основе разработанной частной методике, было проведено экспертное исследование результатов инвентаризации, в ходе которого были установлены факты несоблюдения норм налогового и бухгалтерского законодательства, что привело к искажению бухгалтерской отчетности за исследуемый период.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С учетом актуальности темы данной выпускной квалификационной работы, заключающейся в том, одним из важнейших источников, используемых экспертом-бухгалтером при проведении экспертизы, являются материалы инвентаризации, где зачастую за простыми операциями скрываются крупные преступления, было проведено комплексное исследование в процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы результатов инвентаризации.

Достигая поставленной цели, в первой главе исследования были обобщены и проанализированы теоретические основы судебно-бухгалтерской экспертизы, охарактеризованы объекты и методы исследования как основные элементы судебно-бухгалтерской экспертизы, на основании чего были сделаны следующие выводы:

1. Судебно-бухгалтерская экспертиза является процессуальным действием лица, обладающего специальными учётно-экономическими познаниями по разрешению вопросов, поставленным перед ним следователем или судом с целью установления обстоятельств, имеющих существенное значение для правильного решения дела. Главной целью исследований, проводимых в рамках бухгалтерской экспертизы, становится установление наличия (отсутствия) фактов искажений экономически значимой информации на любой стадии процесса бухгалтерского учета, механизма их образования, места, времени, качественной и количественной характеристик, степени влияния на финансовые показатели деятельности хозяйствующего субъекта.

2. Предметом судебно – бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции, отраженные в учетных документах и финансовой отчетности, ставшие объектами предварительного расследования и судебного разбирательства и относительно которых эксперт – бухгалтер дает заключение по вопросам, поставленным на его разрешение следователем, прокурором и судом.

3. Объектами судебно-бухгалтерской экспертизы первичные и сводные бухгалтерские документы; материалы инвентаризации; документы бухгалтерского оформления (бухгалтерские проводки, накопительные ведомости); записи в регистрах аналитического и синтетических учетов; документы и записи оперативного и неофициального учетов; акты документальной ревизии; заключения экспертов в других областях знаний; протоколы изъятия документов и постановления о приобщении их к делу; протоколы иных процессуальных действий (допросов, очных ставок, обысков и выемок).

4. Методом судебно-бухгалтерской экспертизы является совокупность приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при исследовании им документов, записей в счетных регистрах и других материалов дела.

Во второй главе определены объекты исследования, описано применение компьютерных программ при производстве экспертных исследований, а также разработана и описана частная методика исследования результатов инвентаризации, на основании чего были сделаны следующие выводы:

Основными источниками экспертной информации служат: приказ об учетной политике, первичные документы, регистры бухгалтерского учета, регистры синтетического и аналитического учета, акты ревизий. К объектам исследования также относятся финансово-хозяйственные операции по отражению в бухгалтерском учете результатов инвентаризации.

В процессе производства судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт может применять специализированные программные продукты известных разработчиков в этой области - компании «Альт», «ИНЭК» и «Expert Systems», также немаловажную помощь ему приносят продукты общего назначения, такие как, например, Microsoft Office, разработанный компанией Microsoft, правовая и экономическая информация, предоставляемая компанией «Консультант Плюс» и т.д.

Исследование результатов инвентаризации проводится при использовании общенаучных и специальных методов исследования.

Основными вопросами экспертного исследования результатов инвентаризации являются: анализ учетной политики, подтверждения наличия договоров с материально-ответственными лицами, установления соответствия между данными регистров синтетического и аналитического учета по счету 10 «Материалы», бухгалтерского баланса и Главной книги, анализ материалов инвентаризации, выявления несоответствий правил ведения бухгалтерского и налогового учетов и отчетности, а так же несоответствий ведения первичного учета.

В третьей главе представлена экономико-правовая характеристика ООО «Хлебозавод №4», и на основе разработанной частной методике проведено экспертное исследование результатов инвентаризации, а также сделаны выводы по его результатам.

В результате проведенного исследования было установлено, что бухгалтерский в организации в основном ведется в соответствии с требованиями Федерального закона № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете», Положениями по бухгалтерскому учету и налогового законодательства Российской Федерации. Однако, в ходе экспертного исследования были установлены факты несоблюдения норм налогового и бухгалтерского законодательства, что привело к искажению бухгалтерской отчетности за исследуемый период.

СПИСОК ЛИТЕРАТУРЫ

1. Гражданский Кодекс Российской Федерации (часть первая)" от 30.11.1994 N 51-ФЗ (ред. от 27.12.2009 г.) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

2. Налоговый Кодекс Российской Федерации. Часть I. Федеральный закон РФ от 31.07.98 № 146-ФЗ (ред. от 28.11.2009 г.) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

3. Налоговый кодекс Российской Федерации. Часть II. Федеральный закон РФ от 05.08.2000 № 117 – ФЗ (ред. от 17.12.2009 г.) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

4. О бухгалтерском учете. Федеральный закон РФ от 21.11.96 г. № 129-ФЗ (в ред. от 23.11.09) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

5. Об обществах с ограниченной ответственностью: Федеральный закон от 08.02.98г.№ 14-ФЗ (в ред. от 30.12.2008г.) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

6. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации.: Утв. Приказом Министерства финансов Российской федерации от 29.07.1998 N 34н (в ред. от 26.03.2007) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

7. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия» ПБУ 1/08.: Утв. Приказом Министерства финансов Российской федерации от 06.10.2008 N 106н (в ред. от 11.03.2009) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

8. Положение по бухгалтерскому учету "Бухгалтерская отчетность организации" ПБУ 4/99.: Утв. Приказом Министерства финансов Российской федерации от 06.07.1999 N 43н (в ред. от 18.09.2006) // Справочно-правовая система «Консультант плюс»: [Электронный ресурс] / Компания «Консультант плюс». – Последнее обновление 14.01.2010г.

9. Альбом унифицированных форм первичной учетной документации. Госкомстат РФ от 30.10.97 № 71а (с изм. и доп. от 21.01.2003 г. №7).

10. Концепция бухгалтерского учета в рыночной экономике России. Одобрена Методологическим советом по бухгалтерскому учёту при МФ РФ и Президентским советом ИПБ от 29.12.97.

11. Об утверждении Методических указаний по инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Приказ МФ РФ от 13.06.95 № 49.

12. О формах бухгалтерской отчетности организаций. Приказ МФ РФ от 22.07.2003 г. № 67н.

13. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций и Инструкция по его применению. Приказ МФ РФ от 31.10.2000 г. № 94н (в ред. от 18.09.2006 г. № 115н.).

14. Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете. Приказ МФ СССР от 29.07.83 г. № 105.

15. Типовые рекомендации по организации бухгалтерского учета для субъектов малого предпринимательства. Приказ МФ РФ от 21.12.98 №

16. Бабаев Ю.А. Теория бухгалтерского учета: учебник для вузов - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект, 2007. - 256с.

17. Бабаев Ю.А Бухгалтерский финансовый учет: Учебник для вузов. Под ред. Ю.А. Бабаева. – М.; ВЗФЭИ, 2007. - 875с.

18. Белов А.А., Белов А.Н. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: Книжный мир, 2003. 608с.

19. Бухгалтерская (финансовая) отчетность: Учебник/Под ред. В.Д. Новодворского. - М.: Омега-Л, 2009.- 608с.

20. Бухгалтерское дело: Учебник для вузов / ред. Л. Т. Гиляровская. - 2-е изд., перераб. и доп. - М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008. - 423с.

21. Долматова И.В. Судебная бухгалтерия: Учебное пособие / И.В. Долматова, О.А. Думан. – М.: Издательско-торговая корпорация «Дашков и Ко», 2009. – 216с.

22. Кондраков Н.П. Бухгалтерский учёт: Учебное пособие / Н.П.Кондраков. – 4-е изд., перераб. и доп. – М.: ИНФРА-М, 2008. – 720с.

23. Кондраков Н.П. Учётная политика организации на 2009 год: В целях бухгалтерского, финансового, управленческого и налогового учета – М: «Эксмо», 2009. - 224с.

24. Мельник М.В., Пантелеев А.С., Звездин А.Л. Ревизия и контроль: Учебное пособие/Под ред. проф. М.В. Мельник. – М.: ИД ФБК-ПРЕСС, 2004. 520с.

25. Понова Л.В., Шибаева Н.А., Исакова Р.Е. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – М.: Издательство «Дело и Сервис», 2003. – 192с.

26. Пошерстник Н.В. Бухгалтерский учет: Учебно-практическое пособие. – СПб.: Питер, 2007. – 416с.

27. Россинская Е.Р. Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебное пособие для студентов вузов / Е.Р. Россинская, Н.Д. Эриашвили. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2006. – 351с.

28. Савин А.А., Савинв А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – 2-е изд., испр. и доп. – М.: Вузовский учебник, 2009. – с. 263.

29. Суглобов А.Е. Бухгалтерский учет и аудит: Учебное пособие для вузов / А.Е. Суглобов, Б.Т. Жарыгласова. – М.: КноРус, 2005. – 496с.

30. Черепанова Е.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза [Электронный ресурс] – Барнаул: ВЗФЭИ, 2008. – 1 электрон. опт. диск (CD ROM).

31. Шадрин В.В. Применение судебно-бухгалтерской экспертизы в уголовном процессе / В.В. Шадрин. – М.: Издательство «Юрлитинформ», 2003. – 176с.

32.Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: Учебник. – М.: ИНФРА-М, 2006. – 352с.

33. Интернет – сайт: www.buhgalteria.ru;

34. Интернет – сайт: www.audit-it.ru