# **Содержание**

Введение

1. Теоретические основы организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии

1.1 МПЗ, их классификация, оценка, задачи учета

1.2 Организация учета МПЗ на предприятии

1.3 Организация первичного и аналитического учета МПЗ

2. Методологическая организация экспертной проверки МПЗ

2.1 Методологические основы судебно-бухгалтерской экспертизы

2.2 Методические особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы материально-производственных запасов

2.3 Заключение бухгалтера-эксперта, как способ доказательств в уголовном, гражданском, арбитражном процессе

3. Организация экспертной проверки учета МПЗ на примере предприятия ООО «Эфес»

3.1 Краткая экономическая характеристика ООО «Эфес»

3.2 Оценка документального оформления поступления и расходования материально-производственных запасов на складе ООО «Эфес»

3.3 Оценка учета МПЗ на складе и в бухгалтерии предприятия

3.4 Оценка учета и результатов инвентаризаций МПЗ

Заключение

Список используемой литературы

**Введение**

Производственные запасы, являясь предметами труда, обеспечивают вместе со средствами труда и рабочей силой производственный процесс предприятия, в котором они используются однократно. Себестоимость их полностью передается на вновь созданный продукт. В целом по России удельный вес материалов в себестоимости изготовляемой продукции составляет свыше 70%, а в текстильной и химической промышленности – до 85%.

В настоящее время определяющее значение приобретают качественные показатели, такие, как снижение удельных затрат сырья, материалов и топлива (увеличение применения прогрессивных конструкционных материалов, использование синтетических материалов, сокращение отходов производства). Понятно, что использование таких основных направлений экономии ресурсов, как внедрение новых технологий, повышение качества сырья и материалов, снижение отходов, использование вторичных ресурсов, позволяет создать надежно действующий противозатратный механизм функционирования народного хозяйства нашей страны. Занимаются этими вопросами технологические службы предприятия, материально-технического снабжения и бухгалтерского учета – как контролирующий орган [12 с. 54–59].

Данные бухгалтерского учета должны содержать информацию для изыскания резервов снижения себестоимости продукции в части рационального использования материалов, снижения норм расхода, обеспечения надлежащего хранения материалов и их сохранности.

Поэтому в системе организации бухгалтерского учета на предприятиях особое место занимает учет материально-производственных запасов, в задачи которого входят:

– контроль за сохранностью материальных ценностей в местах их хранения и на всех стадиях обработки;

– правильное и своевременное документирование всех операций по движению материально-производственных запасов;

– выявление и отражение затрат, связанных с изготовлением, расчет фактической себестоимости израсходованных материалов и их остатков по местам хранения и статьям баланса;

– систематический контроль за соблюдением установленных норм запасов, выявление излишних и неиспользуемых материалов, их реализация;

– своевременное осуществление расчетов с поставщиками, контроль за материалами, находящимися в пути, неотфактурованными поставками.

Успешное выполнение этих задач зависит от ритмичности работы предприятия, правильной организации сбыта и складского хозяйства, своевременности документального оформления хозяйственных операций.

Теоретической основой данной работы стали труды отечественных ученых-экономистов Н.П. Кондракова, А.Д. Шеремета, Н.Т. Белухи и др.

Актуальность проблемы проявляется в том, что построение грамотной системы учета МПЗ на предприятии способствует снижению себестоимости продукции, увеличению размера торговой наценки и конкурентному оперированию ценой производимой продукции.

Таким образом, главная цель работы – исследование системы бухгалтерского учета материально-производственных запасов на примере предприятия ООО «ЭФЕС», выявление основных проблем бухгалтерского учета МПЗ и разработка рекомендаций по совершенствованию учета.

Задачи исследования:

1. Изучить понятие «материально-производственные запасы», особенности учета поступления и хранения, классификацию МПЗ.

2. Исследовать документальное оформление отпуска МПЗ со склада, провести сравнительный анализ складского и бухгалтерского учета запасов.

3. Обработать результаты исследования, сформулировать выводы и рекомендации.

Методы и методики исследования:

1. Анализ баланса и других учетных документов;
2. Исследование учетных документов;
3. Информационное моделирование складского учета МПЗ.

Структура дипломной работы: материал теоретического и экспериментального исследования изложены в 3-х главах, состоящих из 11 параграфов, на 80 страницах; иллюстрированных диаграммами и рисунками; библиографический перечень включает 39 литературных источников; в приложении содержится более 40 листов отчетных документов предприятия, бланков диагностирования и сводных протоколов.

Для решения вышеперечисленных задач была использована годовая бухгалтерская отчетность ООО «ЭФЕС» за 2003, 2004 годы, а именно:

* бухгалтерский баланс (форма №1 по ОКУД);
* отчет о прибылях и убытках (форма №2 по ОКУД);
* приложения к бухгалтерскому балансу (форма №4, №5 по ОКУД);
* приказ об учетной политике предприятия;
* аудиторское заключение и договор об оказании аудиторских услуг.

Также при написании дипломной работы использовались Указы Президента РФ, Постановления Правительства РФ, Федеральные Законы, Инструкции Госналогслужбы РФ, литература экономистов-теоретиков, инструктивно-методический материал, статьи периодической печати.

**1. Теоретические основы организации бухгалтерского учета материально-производственных запасов на предприятии**

**1.1 МПЗ, их классификация, оценка, задачи учета**

В бухгалтерском учете в качестве материально-производственных запасов принимаются активы:

а) используемые при производстве продукции (выполнении работ, оказании услуг), предназначенной для продажи (сырье и основные материалы, покупные полуфабрикаты и др.);

б) предназначенные для продажи (готовая продукция и товары);

в) используемые для управленческих нужд организации (вспомогательные материалы, топливо, запасные части и др.).

Основная часть материально-производственных запасов используется в качестве предметов труда и производственном процессе. Они целиком потребляются в каждом производственном цикле и полностью переносят свою стоимость на стоимость производимой продукции [2 с. 45–53].

Основными задачами учета материально-производственных запасов являются контроль за сохранностью материальных ресурсов, соответствием складских запасов нормативам, за выполнением планов снабжения материалами; выявление фактических затрат, связанных с заготовкой материалов; контроль за соблюдением норм производственного потребления; правильное распределение стоимости израсходованных в производстве материалов по объектам калькуляции; рациональная оценка производственных запасов. Для правильной организации учета материалов важное значение имеют их классификация, оценка и выбор единицы учета.

Классификация материалов. В зависимости от той роли, которую играют разнообразные производственные запасы в процессе производства, их подразделяют на следующие группы: сырье и основные материалы, вспомогательные материалы, покупные полуфабрикаты, отходы (возвратные), топливо, тара и тарные материалы, запасные части, инвентарь и хозяйственные принадлежности.

Сырье и основные материалы – предметы труда, из которых изготовляют продукт и которые образуют материальную (вещественную) основу продукта. Сырьем называют продукцию сельского хозяйства и добывающей промышленности (зерно, хлопок, скот, молоко и др.), а материалами – продукцию обрабатывающей промышленности (мука, ткань, сахар и др.). Вспомогательные материалыиспользуют для воздействия на сырье и основные материалы, придания продукту определенных потребительских свойств или для обслуживания и ухода за орудиями труда и облегчения процесса производства (специи в колбасном производстве, смазочные, обтирочные материалы и др.) [23 с. 164–168].

Следует иметь в виду, что деление материалов на основные и вспомогательные носит условный характер и нередко зависит лишь от количества материала, использованного на производство различных видов продукции. Покупные полуфабрикаты –сырье и материалы, прошедшие определенные стадии обработки, но не являющиеся еще готовой продукцией. В изготовлении продукции они выполняют такую же роль, как и основные материалы, т.е. составляют их материальную основу. Возвратные отходы производства –остатки сырья и материалов, образовавшиеся в процессе их переработки в готовую продукцию, полностью или частично утратившие потребительские свойства исходного сырья и материалов (опилки, стружка).

Для учета материально-производственных запасов применяют следующие синтетические счета: 10 «Материалы»; 11 «Животные на выращивании и откорме»; 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей»; 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей»; 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей»; 41 «Товары»; 43 «Готовая продукция»; забалансовые счета 002 «Товарно-материальные ценности, принятые на ответственное хранение», 003 «Материалы, принятые в переработку», 004 «Товары, принятые на комиссию», «Специальная оснастка, переданная в эксплуатацию».

К счету «Материалы» могут быть открыты следующие субсчета: 1 «Сырье и материалы»; 2 «Покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия, конструкции и детали»; 3 «Топливо»; 4 «Тара и тарные материалы»; 5 «Запасные части»; 6 «Прочие материалы»; 7 «Материалы, переданные в переработку на сторону»; 8 «Строительные материалы»; 9 «Инвентарь и хозяйственные принадлежности» и др.; 10 «Специальная оснастка и специальная одежда на складе»; 11 «Специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации» [18 с. 69–75].

На малых предприятиях все производственные запасы можно учитывать на одном синтетическом счете 10 «Материалы». Внутри каждой из перечисленных групп материальные ценности разделяются на виды, сорта, марки, типоразмеры. Каждому наименованию, сорту, размеру присваивают краткое числовое обозначение (номенклатурный номер) и записывают их в специальный реестр, который называют номенклатурой-ценником, где указывают также твердую учетную цену и единицу измерения материалов.

При использовании в учете ЭВМ содержание номенклатуры-ценника можно существенно расширить, вводя в него показатели нормы запаса, номеров синтетических счетов и субсчетов и некоторые другие постоянные признаки. Кодирование номенклатуры-ценника обычно осуществляют по смешанной порядково-серийной системе, используя 7–8-значные коды: первые два знака указывают синтетический счет, третий определяет субсчет, один или два следующих знака означают группу материалов, остальные – различные признаки, характеристики материала.

Документальное оформление поступления и расхода производственных запасов. Первичные документы по поступлению и расходу производных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений.

Документальное оформление поступления материальных запасов.

Сырье и материалы поступают от поставщиков, подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета, от списания пришедших в негодность основных средств, собственного производства. Для выполнения производственной программы предприятия определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов предприятие заключает договоры с поставщиками, которые определяют права, обязанности и ответственность сторон по поставкам продукции. Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет отдел материально-технического снабжения. Бухгалтерия осуществляет контроль за организацией данного оперативного учета. Поступающие в организацию материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке [32 с. 132–139].

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает покупателю счетные и другие сопроводительные документы – платежное требование (в двух экземплярах: один непосредственно покупателю, другой – через банк), товарно-транспортные накладные, квитанцию к железнодорожной накладной и др. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, после чего их передают ответственному исполнителю по снабжению.

В отделе снабжения по поступающим документам проверяют соответствие объема, ассортимента, сроков поставки, цен, качества материалов и др. договорным условиям. В результате такой проверки на самом расчетном или другом документе делают отметку о полном или частичном акцепте (согласии на оплату). Кроме того, отдел снабжения осуществляет контроль за поступлением грузов и их розыск. Проверенные платежные требования из отдела снабжения передают в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций – экспедитору для получения и доставки материалов. Экспедитор принимает на станции прибывшие материалы по количеству мест и массе. При обнаружении им признаков, вызывающих сомнение в сохранности груза, он может потребовать от транспортной организации проверки груза. В случае обнаружения недостачи мест или массы, повреждения тары, порчи материалов составляется коммерческий акт,который служит основанием для предъявления претензий к транспортной организации или поставщику [19 с. 14–15].

Материальные ценности приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения. При отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическими данными разрешается осуществлять оприходование материалов без выписки приходного ордера. В этом случае на документе поставщика проставляют штамп, в оттисках которого содержатся основные реквизиты приходного ордера. Количество первичных документов при этом сокращается. В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов,который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии должен быть представитель поставщика или представитель незаинтересованной организации, составляют также при приемке материалов, поступивших на предприятие без счета поставщика (неотфактурованные поставки).

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй – для оприходования материалов получателем; третий – для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу.

Поступление на склад материалов собственного изготовления, отходов производства и др. оформляют одно- или многострочными требованиями-накладными, которые выписывают цехи-сдатчики в двух экземплярах. Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании акта об оприходовании материальных ценностей,полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Подотчетные лица приобретают материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, на колхозном рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов, цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица [4 с. 254–259].

Документальное оформление расхода материальных запасов.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов. Для обеспечения контроля за расходованием материалов и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Важным условием контроля за рациональным использованием материалов, например, является их нормирование и отпуск на основе установленных лимитов. Лимиты рассчитываются отделами снабжения на основе данных планового отдела об объеме выпуска продукции и норм расхода материалов на единицу продукции. Все службы предприятия должны иметь список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешение на вывоз их с предприятия. Отпускаемые материалы должны быть точно взвешены, измерены и подсчитаны.

Порядок документального оформления отпуска материалов зависит прежде всего от организации производства, направления расхода и периодичности их отпуска. Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, оформляют лимитно-заборными картами. Они выписываются в двух или трех экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Отпуск материалов со склада производят в пределах установленного лимита. Сверхлимитный отпуск материалов и замену одного материала другим (при отсутствии материала на складе) оформляют выпиской отдельного требования-накладнойна замену (дополнительный отпуск материалов).

Для учета движения материалов внутри предприятия применяют однострочные или многострочные требования-накладные.Накладные составляют материально ответственные лица участка, отпускающего ценности, в двух экземплярах, один из которых остается на месте (с распиской получателя), а второй (с распиской лица, отпускающего ценности) передается получателю ценностей. Отпуск материалов сторонним организациям или хозяйствам своей организации, расположенным за ее пределами, оформляют накладными на отпуск материалов на сторону, которые выписывает отдел снабжения, как правило, в трех экземплярах на основании нарядов, договоров и других документов: первый экземпляр остается складе и является основанием для аналитического и синтетического учета материалов, второй передается получателю материалов, а третий – в бухгалтерию. Если материалы отпускаются с последующей оплатой, то первый экземпляр служит также для выписки бухгалтерией расчетно-платежных документов. При перевозке материалов автотранспортом вместо накладной применяют товарно-транспортную накладную.

Списание материалов (вследствие их непригодности) оформляют актом на списание материалов,который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов составляет акт расхода,в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают количество изготовленной продукции либо объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию [10 с. 140–146].

В небольших организациях отпуск материалов на производство продукции и оказание услуг не оформляется специальными документами. Фактически израсходованные материалы по их видам отражаются в актах или отчетах о выпуске и реализации готовой продукции. Акты составляются, как правило, подекадно работником предприятия, ответственным за приемку, хранение и реализацию продукции. После утверждения руководителем организации акт служит основанием для списания соответствующих материалов. В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

**1.2 Организация учета МПЗ на предприятии**

Учет производственных запасов на складах. Для обеспечения производственной программы соответствующими материальными ресурсами на предприятиях создаются специализированные склады для хранения основных и вспомогательных материалов, топлива, запасных частей и других материалов. Кроме центральных заводских складов, в различных структурных подразделениях предприятия могут быть кладовые, выполняющие функции промежуточных складов. Каждому складу приказом по предприятию присваивается постоянный номер, который впоследствии указывается на всех документах, относящихся к операциям данного склада. Склады должны быть обеспечены исправными весами, измерительными приборами и мерной тарой. На складах (кладовых) материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, ячейках, поддонах, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса (лимиту).

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик), являющийся материально ответственным лицом. Его принимают на работу по согласованию с главным бухгалтером организации. С кладовщиком заключается по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности. Если в штатном расписании организации отсутствует должность заведующего складом, то его обязанности могут быть возложены на любого работника организации с его согласия с обязательным заключением договора об индивидуальной материальной ответственности. От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации. На каждый номенклатурный номер материалов кладовщик заполняет материальный ярлык и прикрепляет его к месту хранения материалов. В ярлыке указывают наименование материалов, номенклатурный номер, единицу измерения, цену и лимит наличия.

Учет движения и остатков материалов осуществляют в карточках учета материалов.На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении. Карточки открывают в бухгалтерии или вычислительном центре и записывают в них номер склада, наименование материала марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурную номер, учетную цену и лимит. После этого карточки передают на склад и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (приходных ордеров, требований, накладных и т.п.) в день совершения операций. После каждой записи выводят остаток материалов. Благодаря этому склад располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов будет выше или ниже установленной нормы запасов, заведующий складом обязан сообщить об этом в отдел снабжения. Ведение учета материалов допускается также в книгах учета материалов, которые содержат те же реквизиты, что и карточки складского учета [13 с. 88–102].

В условиях автоматизации учетных работ и автоматизированного складского хозяйства вместо карточек складского учета применяют систематически составляемые машинограммы-ведомости движения и остатков материалов. В них на основании первичных документов отражают те же данные, что и в карточках складского учета. Однако в отличие от многочисленных карточек машинограммы-ведомости ведут лишь по складам и материально ответственным лицам. Машинограммы используются для контроля за движением и состоянием материалов на складе и оперативного управления производством.

Первичные документы после записи их данных в карточки учета передают в бухгалтерию. Лимитно-заборные карты передают по мере использования лимита, но не позднее 1-го числа следующего месяца. Сдачу документов оформляют реестром, в котором указывают наименование и номера сдаваемых документов. В цехах, имеющих кладовые, а также в подотчетных предприятиях (пункты, отделения, заводы) материально ответственные липа (заведующие пунктами и отделениями, мастера заводов) составляют месячные отчеты о наличии движения материальных ценностей и представляют их в бухгалтерию. При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц [1 с. 4–9].

Учет материалов в бухгалтерии. Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию, где они после соответствующего контроля формируются в пачки и передаются затем в вычислительный центр (ВЦ). Именно на этой стадии учетного процесса работники бухгалтерии обязаны осуществлять действенный контроль за законностью, целесообразностью и правильностью документального оформления операции по движению материалов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену). Первичные документы по движению материалов могут передаваться сразу в ВЦ, минуя бухгалтерию. В этом случае контроль первичных документов осуществляется работниками ВЦ.

Аналитический учет материалов в бухгалтерии осуществляется на основе использования оборотных ведомостей или сальдовым методом. При использовании оборотных ведомостей применяют два варианта учета материалов. При первомварианте в бухгалтерии открывают на каждый вид и сорт материалов карточки аналитического учета, в которых записывают на основании первичных документов операции по поступлению и расходу материалов. Эти карточки отличаются от карточек складского учета лишь тем, что учет материалов в них ведут не только в натуральном, но и в денежном выражении. По окончании месяца по итоговым данным всех карточек составляют количественно-суммовые оборотные ведомости материаловпо каждому складу и подразделению. В каждой оборотной ведомости выводят итоги сумм по каждой странице, по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам и общий итог по складу или подразделению. На основе указанных оборотных ведомостей составляют сводную оборотную ведомость,в которую переносят итоги указанных оборотных ведомостей по группам материалов, субсчетам, синтетическим счетам, по складам и подразделениям в целом. Сводные оборотные ведомости сверяют с данными синтетического учета. При втором варианте все приходные и расходные документы группируют по номенклатурным номерам и в конце месяца подсчитанные по документам итоговые данные о поступлении и расходе каждого вида материалов записывают в оборотные ведомости, составляемые в натуральном и денежном выражениях по каждому отдельно в разрезе соответствующих синтетических счетов и субсчетов. На основании указанных оборотных ведомостей составляют сводные оборотные ведомости. При втором варианте трудоемкость учета значительно уменьшается, поскольку отпадает необходимость ведения карточек аналитического учета. Но учет в этом случае остается громоздким, так как в оборотную ведомость приходится записывать сотни, а иногда и тысячи номенклатурных номеров материалов.

Более прогрессивным является сальдовый методучета материалов, при котором бухгалтерия не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах [15 с. 218–225].

Ежедневно или в другие установленные сроки (как правило, не реже одного раза в неделю) работник бухгалтерии проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом, а в отдельных случаях работник бухгалтерии переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в сальдовую ведомость (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования работником бухгалтерии сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу. На основании указанных сальдовых ведомостей составляют сводную сальдовую ведомость,в которую переносят итоги сальдовых ведомостей складов и подразделений по группам материалов, по субсчетам, синтетическим счетам, складам, подразделениям.

Сальдовые ведомости и сводные сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов. Для обобщения и группировки информации о движении материалов используют ведомости движения материалов(накопительные ведомости). Они составляются по каждому складу (подразделению) отдельно по приходу и расходу материалов, и учет в них может осуществляться по фактической себестоимости материалов или их учетным ценам. По окончании месяца в ведомостях подсчитывают итоги оборотов за месяц в разрезе групп материалов по субсчетам и синтетическим счетам по каждому складу или подразделению. Итоговые данные ведомостей движения материалов ежемесячно переносят в сводную ведомость движения материалов, в которой приводятся также сведения об остатках материалов на начало и конец месяца в разрезе групп материалов по соответствующим синтетическим счетам и субсчетам. Данные сводной ведомости движения материалов и накопительных ведомостей ежемесячно сверяются с показателями аналитического учета, т.е. с оборотными и сальдовыми ведомостями.

Организации могут составлять ведомость распределения материалов,в которой указывают корреспондирующие счета и субсчета по каждому направлению расхода материалов (в стоимостной оценке), транспортно-заготовительные расходы или отклонения между покупной стоимостью материалов и их учетной ценой. При автоматизированном учете все учетные регистры составляют при помощи вычислительной техники. Применение организацией программ автоматизации учетных работ должно обеспечить формирование следующих основных учетных регистров: оборотная ведомость движения материалов по номенклатурным номерам в разрезе складов, подразделений, мест хранения; ведомость расхода материалов по заказам, сериям, переделам, другим калькуляционным единицам; оборотная ведомость по материалам, находящимся в пути; оборотная ведомость движения материалов по неотфактурованным поставкам.

Учет недостач и порчи, обнаруженных при приемке материалов.

Методическими указаниями по учету МПЗ (6) установлен следующий порядок учета недостач и порчи материалов, обнаруженных при их приемке.

Сумма недостач и порчи в пределах норм естественной убылиопределяется умножением количества недостающих или испорченных материалов на договорную (продажную) стоимость поставщика (без НДС и транспортных расходов). Исчисленная сумма недостач или порчи отражается по дебету счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей» и кредиту счетов расчетов (60 или 76). Одновременно сумма недостач или порчи списывается с кредита счета 94 на счета учета транспортно-заготовительных расходов или отклонений в стоимости материальных запасов (счета 10 или 16). Если испорченные материалы могут быть использованы в организации или проданы (с уценкой), то они приходуются по ценам возможной продажи. На эту стоимость уменьшают сумму потерь от порчи [25 с. 54–59].

Недостачи и порчу материалов сверх норм естественной убылиучитывают по фактической себестоимости, включая транспортно-заготовительные расходы, НДС и акцизы по дебету счета учета расчетов по претензиям (счет 76 «Расчеты с разными дебиторам», субсчет 2 «Расчеты по претензиям») и кредиту счетов расчетов (60, 76). При поступлении недостающих материалов от поставщиков они приходуются по дебету счетов учета материалов с кредита счета 76. При этом списанная с кредита счета 76 сумма НДС отражается по дебету счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретеным ценностям». При отсутствии основании для предъявления претензии суммы недостач или потерь от порчи списываются покупателем на счет 94 с кредита счетов учета расчетов (60 или 76).

Раскрытие информации о материально-производственных запасах в бухгалтерской отчетности. Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности в соответствии с их классификацией (распределением по группам) исходя из способа использования в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, либо управленческих нужд организации. На конец отчетного года запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов.

Материально-производственные запасы, морально устаревшие, полностью или частично потерявшие свое первоначальное качество либо текущая рыночная стоимость которых снизилась, отражаются в бухгалтерском балансе за вычетом резерва под снижение стоимости материальных ценностей. Материально-производственные запасы, принадлежащие организации, но находящиеся в пути либо переданные под залог покупателю, учитываются в оценке, предусмотренной в договоре, с последующим уточнением фактической себестоимости. В бухгалтерской отчетности по материально-производственным запасам подлежит раскрытию как минимум следующая информация:

– о способах оценки запасов по их группам (видам);

– о последствиях изменений способов оценки запасов;

– о стоимости запасов, переданных под залог;

– о величине и движении ресурсов под снижение стоимости материальных ценностей [34 с. 115–120].

**1.3 Организация первичного и аналитического учета МПЗ**

Синтетический учет производственных запасов ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме», 14 «Резервы под снижение стоимости материальных ценностей», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материалов». Перечень субсчетов, которые могут быть открыты к счету 10 «Материалы», указан в п. 9.1. Сельскохозяйственные организации могут открывать к счету 10 «Материалы» отдельные субсчета для учета семян, посадочного материала и кормов (покупных и собственного производства); минеральных удобрений; ядохимикатов, используемых в борьбе с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур; биопрепаратов, медикаментов и др.

На синтетических счетах учет материальных ценностей ведут по фактической себестоимости или по учетным ценам. При учете материалов по фактической себестоимостив дебет материальных счетов относят все расходы по их приобретению. При поступлении материалов дебетуют материальный счет 10 «Материалы» и кредитуют:

– счет 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» – на стоимость поступивших материалов по ценам поставщиков со всеми наценками сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовителъными расходами;

– счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» – на стоимость услуг, оплачиваемых чеками транспортным (железнодорожным и водным) организациям;

– счет 71 «Расчеты с подотчетными лицами» – на стоимость материалов, оплаченных из подотчетных сумм;

– счет 20 «Основное производство» – на стоимость возвратных отходов;

– другие счета.

Материальные ценности, полученные от разборки списанных основных средств, и излишки материалов, выявленные при инвентаризации, оценивают по рыночной стоимости и приходуют по дебету счета 10 с кредита счета 91 «Прочие доходы и расходы». Материалы, полученные по договору дарения и безвозмездно, принимаются на учет по рыночной стоимости по дебету счета 10 с кредита счета 98 «Доходы будущих периодов». По мере списания безвозмездно полученных материалов на счета учета затрат и по другим причинам выбытия (на счета 20,23,25,26,97 и др. с кредита счета 10) их стоимость списывается со счета 98 в кредит счета 91. Сельскохозяйственные организации продукцию собственного производства текущего года отражают на счете 10 «Материалы» в течение года по плановой себестоимости (дебет счета 10, кредит счета 20 «Основное производство»). После составления годовой отчетной калькуляции плановую себестоимость материалов корректируют до фактической себестоимости способом «красное сторно» (если фактическая себестоимость оказалась ниже плановой) или способом дополнительных проводок (если фактическая себестоимость выше плановой). При приемке материалов от поставщиков могут быть выявлены излишки или недостачи фактически поступившего количества материалов по сравнению с документальными данными, оформляемые актом. Излишки приходуют по акту и расценивают по учетным ценам организации или по отпускным ценам. Затем отдел снабжения сообщает об излишках поставщику и просит выслать платежное требование на стоимость излишков [8 с. 44–52].

Аналитический учет поступления материалов в значительной зависит от выбора учетной цены. Если в качестве учетных цен применяют средние покупные цены, то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по средним ценам. Наценки сбытовых и снабженческих организаций и транспортно-заготовительные расходы по всем поступившим материалам учитывают на одном аналитическом счете «Транспортно-заготовительные расходы и наценки снабженческих и сбытовых организаций». Если учетной ценой служит плановая себестоимость материалов то поступившие материалы отражают на каждом аналитическом счете по плановой себестоимости, а разницу между фактической и плановой себестоимостью материалов показывают на аналитическом счете «Отклонения фактической себестоимости от плановой». Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита материальных счетов в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

– Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);

– Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);

– Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);

– Кредит счета 10 «Материалы».

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам.

Необходимо отметить, что если при продаже или мене материалов не исполнены необходимые условия признания выручки, то отпущенные материалы списываются с кредита счета 10 не в дебет счета 91, а дебет счета 45 «Товары отгруженные». После признания выручки от продажи материалов они списываются с кредита счета 45 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». При списании материалов они списываются со счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

В зависимости от конкретных причин списания со счета 94 списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73) или финансовых результатов (счет 91). Стоимость материалов по учетным ценам между различными счетами издержек производства и другим направлениям выбытия материалов распределяют на основании ведомости распределения материалов, которую составляют по данным первичных документов о расходе материалов. По истечении месяца определяют разницу между фактической себестоимостью израсходованных материалов и стоимостью их по учетным ценам. Разницу списывают на те же счета затрат, на которые были списаны материалы по учетным ценам (счета 20, 23, 25, 26 и др.). При этом если фактическая себестоимость выше учетной цены, то разницу между ними списывают дополнительной бухгалтерской проводкой, обратную же разницу (что возможно при использовании в качестве цены плановой себестоимости материалов) – способом «красное сторно», т.е. отрицательными числами. Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены и найденное отношение умножают на стоимость отпущенных и оставшихся материалов по учетным ценам. Процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены (X)определяется по следующей формуле [20 с. 79–84]:

Х=(Он + Оп) х 100/ УЦн + УЦП,

где Он –отклонение фактической себестоимости материалов отстоимости по учетным ценам на начало месяца;

Оп –отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц;

УЦн –стоимость материалов по учетным ценам на начало месяца;

УЦП – стоимость поступивших в течение месяца по учетным ценам.

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Счет 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» предназначен для учета заготовления и приобретения материальных ценностей, относящихся к средствам в обороте (материалы, животные на выращивании и откорме, товары). В дебет счета 15 относят покупную стоимость материальных ценностей, по которым в организацию поступили расчетные документы поставщика, и другие расходы по приобретению материалов с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 23 «Вспомогательные производства», 71 «Расчеты с подотчетными лицами» и др. в зависимости от того, откуда поступили материальные ценности, и от характера расходов по заготовке и доставке материальных ценностей в организацию. Материально-производственные запасы, фактически поступившие в организацию, списывают по учетным ценам с кредита счета 15 в дебет счетов 10 «Материалы», 11 «Животные на выращивании и откорме» и 41 «Товары». Сумму разницы в стоимости приобретенных материально-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах, списывают со счета 15 в дебет счета 16. Остаток на счете 15 на конец месяца показывает наличие материально-производственных запасов в пути. Израсходованные или проданные материально-производственные запасы списывают на счета издержек производства (обращения) и продажи с кредита материальных счетов по учетным ценам.

Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных материалъно-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют только в том случае, если на счетах 10, 11, 41 синтетический учет ведут по учетным ценам. Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материально-производственных запасов и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных материально-производственных запасов по учетным ценам.

Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений [27 с. 15–19].

Учет неотфактурованных поставок. Стоимость оплаченных материалов, не поступивших в течение отчетного периода в организацию или не вывезенных со склада поставщиков, учитывают в бухгалтерском учете как дебиторскую задолженность. Поступающие материалы, не сопровождающиеся платежными документами от поставщиков (неотфактурованные поставки), приходуют по акту о приемке материалов,составляемому на складе. Оприходование неотфактурованных поставок осуществляют по учетным ценам или по рыночным ценам, если в качестве учетных цен используют фактическую себестоимость материалов, и отражают по дебету счета 10 «Материалы» с кредита счета 60.

После получения расчетных документов по неотфактурованным поставкам их цена корректируется с учетом поступивших документов, уточняются расчеты с поставщиком. Если расчетные документы по неотфактурованным поставкам поступают в следующем году, то:

– учетная стоимость материальных запасов не меняется; величина НДС принимается к бухгалтерскому учету в установленном порядке;

– уточняются расчеты с поставщиком. При этом суммы сложившейся разницы между учетной стоимостью оприходованных материалов и их фактической стоимостью списываются в месяце, в котором поступили расчетные документы, следующим образом:

Уменьшение стоимости материальных запасов отражается по Дебету счетов расчетов и кредиту счета 91 «Прочие доходы и расходы» (как прибыль прошлых лет, выявленная в отчетном году);

– увеличение стоимости материальных запасов отражается по кредиту счетов расчетов и дебету счета 91 (как убытки прошлых лет, выявленные в отчетном году) [3 с. 50–54].

Основным направлением повышения эффективности использования производственных запасов является внедрение ресурсосберегающих, малоотходных и безотходных технологий. Рациональное использование запасов зависит также от полноты сбора и использования отходов и обоснованной их оценки. Существенное значение для сохранности производственных запасов имеет наличие технически оснащенных складских помещений с современными весоизмерительными приборами и устройствами, позволяющими механизировать и автоматизировать складские операции и складской учет.

Важное условие повышения эффективности использования материальных ресурсов – усиление личной и коллективной ответственности и материальной заинтересованности рабочих, руководителей и специалистов в рациональном использовании указанных ресурсов, одним из условий которого является нормирование складских запасов и материальных затрат. Под нормой производственного запаса понимают средний в течение года запас каждого вида материалов, принимаемый как переходящий запас на конец планируемого года. Эта норма измеряется в днях среднесуточного потребления каждого вида материалов. Предприятия должны стремиться к соблюдению норм производственных запасов каждого вида материалов, поскольку их излишек приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, а недостаток – к срыву производственного процесса.

Существенно улучшить учет производственных запасов можно, совершенствуя применяемые документы и учетные регистры, т.е. более широко используя накопительные документы (лимитно-заборные и комплектовочные карты, ведомости и др.), предварительную выписку документов по движению материалов и оперативных документов на вычислительных машинах, карточки складского учета в качестве расходного документа по отпущенным материалам (бездокументальной системы оформления расхода материалов) и др.

**2. Методологическая организация экспертной проверки МПЗ**

**2.1 Методологические основы судебно-бухгалтерской экспертизы**

Экспертиза – это исследование какого-либо вопроса, требующего специальных знаний, с представлением мотивированного заключения [3]. Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами. Вопрос о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела.

Чаще всего судебно-бухгалтерская экспертиза назначается при расследовании уголовных дел, в ходе которых следователь (лицо, ведущее дознание) обязаны, раскрыть преступление и на основании собранных по делу доказательств установить лиц, виновных в его совершении, определить сумму причиненного ими ущерба предприятиям, кооперативам, общественным организациям или отдельным гражданам, предпринимателям. Надобность в судебно-бухгалтерской экспертизе возникает в связи с необходимостью специальных познаний в отрасли бухгалтерского учета, контроля и анализа хозяйственной деятельности, всестороннего и объективного исследования фактических обстоятельств дела [5 с. 63–67].

От своевременного и правильного проведения экспертизы зависит завершение расследования дел в установленные сроки. Соблюдение норм криминально-процессуального законодательства при назначении и проведении судебно-бухгалтерской экспертизы, правильное использование следователем данных экспертизы содействуют раскрытию преступления, установлению действительных размеров причиненного ущерба и их взысканию с виновных, принятию необходимых профилактических мероприятий по сохранности собственности.

Экономико-правовые основы судебно-бухгалтерской экспертизы.

Экспертиза есть исследование конкретного объекта в целях достижения не собственно научного, а прикладного (практического) знания. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик, отвечающих требованию проверяемости. Поэтому любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок осуществления, предопределяемый спецификой предмета экспертизы и сферой применения специальных знаний. Как видно, экспертиза может иметь своим предметом обстоятельства и элементы различных сфер практической деятельности, для профессиональной оценки которых необходимы специальные знания. Судебная экспертиза отличается от несудебных тем, что порядок ее назначения и производства, а также использования полученных при этом результатов предусмотрен процессуальным законодательством. В законе специально определены основания и условия назначения судебной экспертизы, порядок ее проведения. В законе устанавливаются принципы оценки и использования заключения эксперта как доказательства по делу; четко определены права и обязанности участников конституционного, уголовного, гражданского, арбитражного, налогового и административного процесса при проведении судебных экспертиз. Судебная экспертиза является сложным следственным действием и единственным, в котором подготовительный и заключительный этапы осуществляют работники правоохранительных органов, а этап исследования – эксперт (в нашем случае эксперт-бухгалтер) [6 с. 54–59].

Судебно-бухгалтерскую экспертизу можно определить как одну из разновидностей экспертизы, обладающую особыми признаками, описанными в процессуальном законе (Гражданском процессуальном кодексе РФ (далее – ГПК), Арбитражном процессуальном кодексе РФ (далее – АПК) и Уголовно-процессуальном кодексе РФ (далее – УПК). Правовыми основами судебно-экспертной деятельности являются Конституция РФ, Кодекс РФ об административных правонарушениях, Таможенный кодекс РФ, ФКЗ «О Конституционном Суде РФ», Налоговый кодекс РФ, ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ», ФЗ «О федеральных органах налоговой полиции», а также иные федеральные законы и нормативные правовые акты РФ, регулирующие порядок судопроизводства, организацию и проведение судебной экспертизы. Как и всякая иная экспертиза, судебная экспертиза есть специальное исследование. Но не всякое исследование может быть названо судебной экспертизой [3]. Законодатель в ст. 9 ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ» №73-ФЗ от 31.05.2001 г. определил судебную экспертизу как процессуальное действие, состоящее из проведения исследований и дачи заключения экспертом по вопросам, разрешение которых требует специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла и которые поставлены перед экспертом судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем или прокурором, в целях установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы можно подразделить на четыре группы. Указанный подход основан на классической теории судебно-бухгалтерских экспертиз и поэтому в полной мере отражает все аспекты экспертной деятельности в области бухгалтерского учета с учетом сложившейся рыночной экономики [9 с. 89].

К первой группе относится установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. По этой группе бухгалтерская экспертиза устанавливает:

– обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей;

– правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги;

– обоснованность оприходования, начисления, выплаты и списания денежных средств.

Ко второй группе относится установление наличия или отсутствия материальных ценностей и денежных средств. При решении этих задач бухгалтерская экспертиза устанавливает не только сам факт наличия (отсутствия) недостачи или излишков, но также ее (их) размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостачи (излишков) материальных ценностей и денежных средств или другого вида материального ущерба в бухгалтерском учете.

К третьей группе относится определение правильности ведения бухгалтерского учета, отчетности и организации контроля в целях установления:

– соответствия отражения в бухгалтерских документах хозяйственных операций требованиям действующих нормативных актов по ведению бухгалтерского учета и составлению отчетности;

– правильности документального оформления операции приема, реализации, хранения, списания материальных ценностей и денежных средств;

– недостатков в организации и ведении бухгалтерского учета и контроля, которые способствовали или могли способствовать образованию недостач, излишков, необоснованному списанию денежных средств, причинению другого материального ущерба или препятствовали их своевременному выявлению;

– правильности применения всех необходимых методов контроля при производстве ревизии или других способов современного финансового контроля для установления фактов недостачи, излишков материальных ценностей и денежных средств.

К четвертой группе относится установление круга лиц, в ведении которых находились материальные ценности и денежные средства, а также ответственных лиц за нарушение правил ведения учета и контроля. При решении задач этой группы бухгалтерская экспертиза устанавливает:

– круг материально ответственных лиц, за которыми по документальным данным в период образования недостач (излишков), необоснованного списания числились материальные ценности и денежные средства;

– круг должностных лиц, обязанных обеспечить выполнение требований по ведению бухгалтерского учета и контроля, несоблюдение которых установлено в процессе производства экспертизы.

Эксперт-бухгалтер может решать также и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины, если для этого необходимо применение его специальных познаний [4].

Основаниями производства судебно-бухгалтерской экспертизы являются определение суда, постановления судьи, лица, производящего дознание, следователя или прокурора. Судебная экспертиза считается назначенной со дня вынесения соответствующего постановления или определения. Экспертиза в стадии предварительного следствия может назначаться как органом дознания, так и следователем. Однако после возбуждения дела органы дознания обязаны провести лишь неотложные следственные действия по выявлению и закреплению следов преступления, после чего передают дело следователю. Поэтому в подавляющем числе случаев судебно-экономическая экспертиза назначается именно следователем. На следователя в соответствии с УПК возлагается обязанность собирания доказательств, на основе которых устанавливаются наличие или отсутствие общественно опасного деяния, виновность лица, совершившего это деяние, и иные обстоятельства. Эти данные устанавливаются показаниями свидетеля, потерпевшего, подозреваемого, обвиняемого, эксперта, вещественными доказательствами, протоколами, заключением следственных и судебных действий и иными документами.

Методика производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

Исследование эксперта – это творческий процесс, в котором проявляются знание достижении и методов различных наук, диалектико-материалистической теории познания, владение современными высокоэффективными методами исследования, умение эксперта, его личный опыт. Далеко не всякое техническое средство и метод, применяемые в различных областях деятельности, могут быть рекомендованы для использования в экспертной практике. К ним предъявляется ряд специфических требований, определенных прежде всего процессуальным законом: экспертной практике могут быть рекомендованы только научно обоснованные, экспериментально апробированные методы и средства, эффективность которых научно доказана; правом преимущества пользуются такие методы и средства, которые не ведут к порче или существенному изменению вещественных доказательств; результаты их применения должны быть очевидны, в определенной мере наглядны как для экспертов, так и для всех участников уголовного, гражданского либо арбитражного процесса; важно, чтобы применение методов и средств не ущемляло законных интересов и прав граждан, не унижало их чести и достоинства, не нарушало морально-этических норм общества [7 с. 263–274].

Существенным признаком каждого рода (вида) экспертизы является методика экспертного исследования. Под такой методикой экспертизы принято понимать систему научно обоснованных методов, приемов и технических средств (приборов, аппаратуры, приспособлений), упорядоченных и целенаправленных для решения вопросов, установления фактов, относящихся к предмету судебных экспертиз. Конкретные научные методические приемы экономической экспертизы это специфические приемы экспертного исследования, разработанные на основе достижений практики, а также развития экономической и юридической наук.

Документальные приемы – это исследование учетных документов, различные экспертизы этих документов, проверка нормативной правовой базы их составления и т.д. Применяют названные методические приемы при условии, что возник ущерб от хозяйственных операций, которые отображены в первичной документации, регистрах бухгалтерского учета и отчетности, а также стали объектами расследования правоохранительными органами. К расчетно-аналитическим приемам относятся, прежде всего, экономический анализ, статистические расчеты, экономико-математические методы. Экономический анализ – система научных приемов, используемых в экономической экспертизе для выявления причинных связей, обусловивших конфликтные ситуации в хозяйственных операциях и процессах, которые стали объектами расследование правоохранительными органами. Статистические расчеты – приемы, с помощью которых экспертиза может определить качественные и количественные характеристики исследуемых хозяйственных операций и процессов, не содержащихся непосредственно в исходной экономической информации (бухгалтерском балансе расчетных ведомостях на заработную плату и т.п.). Применяются они при необходимости произвести уточнения приближенных величин перейти от одних величин к более точным характеристикам количественных связей и отношений. Экономико-математические методы применяются з экономической экспертизе при установлении факторов, влияющих на результаты хозяйственной деятельности, с тем чтобы учесть их на стадии исследования общих результатов работы организаций [11 с. 254–259].

Методом судебно-экономической экспертизы является совокупность приемов, используемых экспертом-экономистом при исследовании документов бухгалтерского, статистического, оперативного учета, управленческого учета записей счетных регистров в совокупности с документами гражданско-правового характера и другими материалами дела и даче заключения по поставленным перед ним вопросам, входящим в его компетенцию. Судебно-экономическая экспертиза является самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания в соответствующем звене судебной системы. Как самостоятельный источник доказательств судебно-экономическая экспертиза использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к делу. Следователь, прокурор, судья, расследуя (рассматривая) дело о хищениях, должностных злоупотреблениях, споры между хозяйствующими; субъектами, гражданами экономического характера исследуют учетные документы и иные материалы. Поэтому им необходимо знание методов исследования данных экономики, финансов и бухгалтерского учета; без этого невозможно самостоятельно проводить работу, направлять деятельность ревизора, контролировать полноту и всесторонность исследования материалов, осуществляемого экспертом.

Правовую природу судебно-экономической экспертизы характеризуют три признака: во-первых, в основе ее лежит информация о фактах предпринимательской деятельности, обладающая свойством относимости к. исследуемой деятельности и познаваемая (исследуемая) для получения сведений о других искомых фактах (юридических, доказательственных; во-вторых, судебно-экономическая экспертиза обладает процессуальной формой, предусмотренной в законе как одно из средств доказывания. Процессуальная форма экспертизы выступает в качестве гарантии достоверности получаемых в результате экспертного исследования сведений о доказательственных фактах; в-третьих, она подчинена определенному законом процессуальному порядку получения и исследования доказательственной информации о фактах предпринимательской к иной экономической деятельности.

Доказательственное значение экспертизы утрачивается, если при ее проведении игнорируется хотя бы один из признаков, характеризующих ее правовую природу (отсутствует логический процесс познания, не соблюдается процессуальная форма, нарушается процессуальный порядок получения и исследования доказательственной информации) [14 с. 315–320].

Свободная предпринимательская деятельность в современных условиях рыночной экономики обусловила коренные изменения как в теоретическом представлении об ущербе от преступных посягательств (правонарушений, нарушений договорных отношений), так и в методических подходах к его определению. В этой связи, основным методом определения ущерба становится, например экономический анализ бухгалтерской отчетности по правилам научного логического мышления в процессе познания предмета. Бухгалтерский учет и отчетность имеют большое значение для реализации принципа неотвратимости наказания за ущерб, причиненный преступлениями (правонарушениями) материальным интересам личности, общества и государства. Принцип неотвратимости предполагает сплошной анализ бухгалтерской отчетности субъектов предпринимательской и иной экономической деятельности с целью выявления признаков преступления (правонарушений) и нарушений договорных отношений [17 с. 428–435].

Ход и результаты экспертного исследования оформляются специальным процессуальным документом – заключением эксперта, которое является самостоятельным видом судебных доказательств, предусмотренных законом (ст. 80 УПК РФ). Этим, в частности, деятельность специалиста отличается от экспертизы, которая оформляется протоколом соответствующего следственного действия. Различного рода справки, акты и заключения несудебных экспертиз, содержащие данные, полученные с применением специальных познаний, являются разновидностью иных документов, а не самостоятельным видом доказательств.

**2.2 Методические особенности проведения судебно-бухгалтерской экспертизы материально-производственных запасов**

Материальные ценности – это предметы труда, которые в процессе производства теряют или полностью видоизменяют первоначальную форму и переносят свою стоимость на вновь созданный продукт на протяжении одного производственного цикла. К ним относятся: сырье и материалы, полуфабрикаты, нефтепродукты, разные виды топлива, строительные материалы и оборудование до введения в действие, запасные части, агрегаты, малоценные и быстроизнашивающиеся предметы и др. Вся эта разновидность материальных ценностей по экономической роли в процессе общественного воспроизводства продукта относится к оборотным средствам, которые непрерывно осуществляют кругооборот по трем стадиям. На стадии обращения общественного продукта оборотные средства из денежной формы переходят в производственные запасы. На стадии производства производственные запасы превращаются в продукцию (работы, услуги). На стадии реализации продукция (работы, услуги) принимает форму денег, которые опять используются для возобновления производственных запасов.

Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы, является активное влияние на устранение препятствий на пути кругооборота оборотных средств, содействие их рациональному использованию и обеспечению на всех стадиях возобновления. Исходя из этого определяются объекты, источники информации, методические приемы исследования, обобщений и реализации результатов судебно-бухгалтерской экспертизы операций с материальными ценностями [16 с. 22–34].

Объекты экспертного исследования операций с материальными ценностями следующие:

– количественная и качественная приемка материальных ценностей от поставщиков, а также при внутреннем перемещении в межцеховом направлении, между материально ответственными лицами, складами и производством. При этом экспертиза исследует полноту оприходования материальных ценностей по данным бухгалтерского учета, соответствие их по качеству сопроводительным и приемным документам, составленным материально ответственными лицами, а также материалов, поступивших без сопроводительных документов;

– сохранность материальных ценностей и закрепление материальной ответственности – исследуется по данным бухгалтерского учета, отвечает ли состояние складского хозяйства требованию сохранности ценностей (наличие весоизмерительных приборов и время их клеймения, оборудования складов стеллажами, полками, шкафами, контейнерами, противопожарным оборудованием). Вместе с тем проверяется наличие предупредительной сигнализации, запоров, техники безопасности и т.п. Закрепление материальной ответственности экспертиза проверяет по данным договоров о материальной ответственности, составленных между администрацией предприятия и конкретными работниками;

– нормы расхода материалов на производство и их соблюдение – экспертиза проверяет обоснованность утверждения норм и их применение в лимитно-заборных картах и ведомостях на расходование материалов, а также при стимулировании экономии расходов на производство продукции, выполнении работ и услуг;

– брак и порча материальных ценностей и тары – исследуются причины, обусловившие возникновение негативных явлений, размер непроизводительных расходов, устанавливаются лица, ответственные за причиненный ущерб;

– малоценные и быстроизнашивающиеся предметы (МБП), их использование и сохранность – проверяются приобретение МБП, их оценка, начисление износа, а также списание при выдаче в эксплуатацию предметов стоимостью ниже лимита за единицу на расходы производства и контроль за их использованием; при выявлении фактов бесхозяйственности, недостачи или присвоения ценностей экспертиза устанавливает ответственных лиц за причиненный ущерб и размер возмещения;

– первичная документация по учету материальных ценностей исследуется экспертизой в части достоверности отражаемых в ней хозяйственных опреаций;

– бухгалтерский учет и отчетность как объект экспертного исследования изучается в части достоверности данных, закрепления материальной ответственности за ценности, осуществления контроля за хозяйственными операциями, связанными с приемкой и расходованием материалов;

– недостача ценностей и причиненный ущерб, выявленные ревизией, их обоснованность и ответственные лица – экспертиза обобщает исследования других объектов, где ревизией выявлен ущерб, проверяет, подтверждается ли его размер данными бухгалтерского учета и другими собранными доказательствами; насколько верно ревизия установила материальную ответственность конкретных работников и размер возмещения причиненного ущерба [31 с. 54–59].

Источники информации экспертного исследования операций с материальными ценностям, – нормативно-справочная информация (НСИ) и фактографическая информация. НСИ составляет нормативные акты о поставке продукции производственно-технического назначения, ее приемке и использовании, по вопросам учета, контроля и аудита материальных ресурсов, утвержденные экономическими ведомствами СНГ и другими органами государственного управления. Использование НСИ судебно-бухгалтерской экспертизой приведено.

К фактографической информации относятся договоры поставок материалов, договоры о материальной ответственности работников, первичные документы и ведомости инвентаризации ценностей, отраженные на счетах бухгалтерского учета «Материалы», «Оборудование к установке», «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы», «Износ малоценных и быстроизнашивающихся предметов», «Переоценка материальных ценностей», «Заготовление и приобретение материальных ценностей», «Отклонение в стоимости материалов». Экспертизой используются акты ревизий и проверок материальных ценностей, составленные соответствующими контрольными органами, а также информация правоохранительных органов. Эти источники информации носят вспомогательный характер для судебно-бухгалтерской экспертизы и подлежат исследованию с помощью встречных проверок, взаимного контроля операций и других документальных методических приемов.

С помощью фактографической информации и НСИ экспертиза, пользуясь методическими приемами экспертного исследования, проверяет прежде всего сохранность материальных ресурсов: заключение договоров о полной материальной ответственности работников, соблюдение трудового законодательства, создание условий для введения в действие договоров; наличие подписей материально ответственных лиц на учетных регистрах, отражающих движение ценностей (оборотные ведомости, машинограммы и др.). Экспертиза изучает организацию текущего контроля за сохранностью и расходованием ценностей, работой материально ответственных лиц, сроки проведения инвентаризаций, их качество и влияние на сохранность ценностей [22 с. 69–73].

Методические приемы экспертного исследования операций с материальными ценностями применяются с помощью определенных экспертных процедур. Расчетно-аналитические методические приемы состоят из экономического анализа, аналитических и статистических расчетов и экономико-математических методов.

Экономический анализ применяется при установлении ритмичности поставок сырья на предприятие, выявлении отклонений от норм при расходовании материалов и установлении факторов, обусловливающих перерасход сырья и т.п. Аналитические и статистические расчеты применяются в исследованиях с помощью вычислительно-расчетных и логических процедур. Составляются сличительные ведомости, таблица сопоставления расхода материалов и их накопления за определенные периоды, выявляются факты нарушения технологии в производственных подразделениях на конвейерных линиях и т.п. Экономико-математические методы помогают выявить разного рода перерасходы сырья и материалов в заготовочных цехах при раскрое тканей, списании перерасходов на межлекальные вырезы, а также при раскрое листового железа, распиловке фанеры и деловой древесины на детали и т.п.

Применение расчетно-аналитических методических приемов в экспертных исследованиях целесообразно при выполнении экспертных процедур на ЭВМ, содержащих банки данных нормативной и фактографической информации и обеспеченны стандартными операционными программами. В частности, на ЭВМ можно рассчитывать оптимальный вариант раскроя сырья и материалов, решить корреляционную зависимость факторов, влияющих на рациональное использование материальных ресурсов, и т.п. [24 с. 136–150].

Аналогично экспертному исследованию операций с денежными средствами применяются информационное моделирование, нормативно правовое регулирование, исследование документов при изучении операций с материальными ресурсами. Отличие имеется в применении методических приемов экспертиз разных видов, камеральных проверок норм, нормативов, цен, а также взаимного контроля операций, встречных, аналитических и логических проверок документов. Так, судебно-бухгалтерская экспертиза операций с материальными ресурсами при необходимости использует выводы товароведческих экспертиз относительно качества сырья и материалов, технологических экспертиз – в части технологии обработки сырья, полуфабрикатов и изделий, изготовления продукции, соответствие продукции израсходованному сырью и др.

Взаимный контроль операций с материальными ценностями экспертизой исследуется путем сопоставления лимитно-заборных карт с ведомостями раскроя сырья в заготовочных цехах, маршрутными картами на технологических линиях и накладными на сдачу продукции на склад, актами на сдачу работ и услуг заказчикам [29 с. 48–60].

Таблица 2.1. Нормативно-справочная информация, используемая судебно-бухгалтерской экспертизой при исследовании операций с материальными ценностями

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Источники информации | Содержание операции | Использование информации судебно-бухгалтерской экспертизой |
| Положение о поставках продукции производственно-технического назначения | Договорные отношения между предприятиями-поставщиками и предприятиями-покупателями продукции производственно-технического назначения | Целесообразность приобретения продукции производственно-технического назначения и использование ее, соблюдение правил приемки по количеству и качеству |
| Основные положения по инвентаризации основных средств, ТМЦ, денежных средств и расчетов | Организация и проведение инвентаризации основных средств, ТМЦ, денежных средств и расчетов на предприятиях всех отраслей народного хозяйства | Соблюдение нормативных актов при осуществлении контроля на предприятиях за сохранностью ценностей, определении размера недостачи, порчи материальных ценностей, установление лиц, ответственных за допущенный ущерб |
| Положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете | Порядок оформления первичных документов при выполнении хозяйственных операций на предприятиях, придания им юридической силы | Исследование хозяйственных операций с материальными ценностями, использование первичных документов в системе доказательств |
| Инструкция о порядке выдачи доверенностей на получение ТМЦ, отпуска их по доверенностям | Применение доверенностей при оформлении операций, связанных с получением и отпуском ТМЦ | Определение ответственного лица за полученные материальные ценности |
| Основные положения по учету материалов на предприятиях и стройках | Методика учета ТМЦ на предприятиях всех отраслей народного хозяйства | Нормативно-правовое регулирование при исследовании операций с материальными ценностями |
| Основные положения по учету тары на предприятиях, производственных объединениях и в организациях | Организация и методика учета тары на предприятиях | Исследование хозяйственных операции с использованием тары и их учета |
| Положение о бухгалтерском учете МБП | Порядок учета МБП на складе и в эксплуатации | Соблюдение нормативных актов при учете МБП |
| Инструкция о порядке переоценки ТМЦ в связи с изменением оптовых цен и тарифов, возмещением уценки, распределением зачислением сумм до оценки в бюджет | Переоценка материальных ценностей и отражение ее результатов в бухгалтерском учете | Исследование операций с переоценкой материальных ценностей, соответствие их нормативным актам |
| Краткие указания к применению и заполнению типовых межотраслевых форм первичной документации по учету сырья и материалов | Правила оформления первичных документов по учету сырья и материалов | Оценка доброкачественности первичных документов по учету сырья и материалов на предприятиях |

Методические приемы обобщения и реализации результатов экспертизы операций с материальными ресурсами существенных отличий от экспертизы операций с денежными средствами не имеют. Одновременно следует заметить, что специфика приемки материальных ценностей, их сохранности и расходования обусловливает в процессе экспертного исследования составление большого количества аналитических таблиц, машинограмм, ведомостей для использования в системе доказательств.

**2.3 Заключение бухгалтера-эксперта, как способ доказательств в уголовном, гражданском, арбитражном процессе**

Процессуальным правом предусматривается использование в системе доказательств по уголовным и гражданским делам заключений бухгалтерской экспертизы. При расследовании уголовных дел бухгалтерская экспертиза в основном проводится на стадии предварительного следствия. Если же рассматривается гражданское дело, эксперт-бухгалтер делает свое заключение непосредственно в судебном процессе. Независимо от того, на какой стадии расследования привлекается эксперт-бухгалтер, завершающей стадией его участия в правоохранительной деятельности является реализация заключения в судебном процессе [33 с. 215–222].

Порядок назначения судебно-бухгалтерской экспертизы на стадии предварительного расследования изложен в главе 3. Назначение бухгалтерской экспертизы в суде регулируется статьей 288 «Производство экспертизы в суде» Уголовно-процессуального кодекса Российской Федерации. Бухгалтерская экспертиза в суде назначается только тогда, когда по конкретному вопросу возникла потребность в специальных знаниях эксперта-бухгалтера, проведенная на предварительном расследовании экспертиза не отражает данный вопрос. В этих случаях; суд ограничивается вызовом эксперта в судебное заседание для проведения экспертизы без принятии специального решения о ее назначении.

Вызванный в судебное заседание эксперт-бухгалтер, если он не принимал участие в экспертизе во время предварительного расследования, может проводить экспертное исследование только после того, когда суд вынесет решение о назначении бухгалтерской экспертизы [21 с. 54–59].

Эксперт-бухгалтер в судебном заседании, осуществляя предоставленные ему права по возбуждению ходатайства и исследованию доказательств, не считается участником судебного рассмотрения, а выполняет свои функции только с целью дополнить свое заключение.

В судебном заседании эксперт-бухгалтер можете разрешения суда задавать вопросы подсудимому, потерпевшему свидетелю по обстоятельствам, имеющим значение для его заключения. После того, как выяснены Оказанные обстоятельства, председательствующий в судебном заседании предлагает прокурору, подсудимому, его защитнику и другим участникам судебного рассмотрения представить в письменном виде вопросы, которые они хотят поставить перед экспертом. Если кто-нибудь из участников судебного расследования не может представить вопрос эксперту в письменном виде, то он формулирует их устно, они записываются в протокол судебного заседания, а выписка из него передается эксперту. Суд обсуждает эти вопросы, учитывает при этом мнение участников судебного рассмотрения, отклоняет не имеющие отношения к делу вопросы или выходящие за рамки компетенции эксперта-бухгалтера, а также формулирует те вопросы, которые он ставит перед бухгалтерской экспертизой по собственной инициативе. Эксперт может принимать участие в обсуждении поставленных вопросов, с разрешения суда высказывает свое мнение, отвечать на конкретные вопросы о правильности их формулирования.

Суд не может допускать постановку тех вопросов перед экспертом-бухгалтером, которые носят правовой характер (например, имела ли место кража или недостача ценностей у обвиняемого и какая его вина в этом), решать эти вопросы должен суд [26 с. 512–520].

В решении суда о назначении бухгалтерской экспертизы указывается фамилия эксперта-бухгалтера, наименование дела, по которому назначается или проводится экспертиза. Решение оглашается в судебном заседании и передается эксперту для проведения экспертизы. После этого суд решает, можно ли дальше рассматривать дело до получения заключения эксперта или сделать перерыв. Это зависит от сложности дела, количества экспертов, которые проводят исследования, и т.п.

В тех случаях, когда эксперт-бухгалтер не принимает участия в судебном заседании, а им сделано заключение во время предварительного расследования, его заключение может быть оглашено для участников судебного рассмотрения. Однако это скорее исключение, а не правило.

Суд первой инстанции при рассмотрении уголовных и гражданских дел обязан исследовать все доказательства, касающиеся конкретного дела: заслушать подсудимого, показания свидетелей, ознакомится с письменными доказательствами, осмотреть вещественные доказательства. Рассмотрение дела происходит в диалоговом режиме (устно) поэтому участие эксперта-бухгалтера в судебном заседании, как правило, обязательно. О времени и месте судебного заседания суд извещает эксперта. В случае неявки эксперта-бухгалтера на судебное заседание суд обязан обсудить вопрос о возможности рассмотрения дела в его отсутствие. Перед началом рассмотрения дела председательствующий разъясняет эксперту-бухгалтеру его права и обязанности, предупреждает об ответственности за отказ или уклонение от составления заключения ил и дачу заведомо неправдивого заключения, что предусмотрено соответствующими статьями уголовного законодательства.

Реализация заключения эксперта-бухгалтера, составленного на стадии предварительного расследования или судебного рассмотрения дела, начинается с его допроса в соответствии со статьей 289 «Допрос эксперта» Уголовно-процессуального кодекса РФ. Допрос эксперта проводится после оглашения им в суде сделанного заключения и осуществляется с целью разъяснения, дополнения или уяснения обоснованности заключения эксперта. Если в судебном заседании принимало участие несколько экспертов и они представили суду единое заключение, то отвечать на вопросы может один эксперт или по их согласию каждый эксперт даст пояснения по отдельным вопросам. Если эксперты представили разные заключения, то допрос их проводится раздельно. В случае необходимости по просьбе эксперта ему может быть предоставлено время для подготовки ответа на устно поставленные вопросы. Вопросы эксперту-бухгалтеру сначала задает прокурор, затем общественный обвинитель, потерпевший, общественный истец, общественный ответчик или их представители, защитник (адвокат), общественный защитник, подсудимый, судья и народные заседатели. Ответы эксперта на устные вопросы участников судебного рассмотрения и суда записываются в протокол судебного заседания по возможности дословно, так как они рассматриваются и оцениваются судом вместе с заключением. В практике судебного расследования дел с участием экспертов-бухгалтеров установилось, что на основании представленных судом материалов рассматриваемого дела; когда в заключение эксперта, сделанное на стадии предварительного следствия, не вносятся изменения и дополнения, эксперт составляет письменное краткое заключение и вручает суду.

Если в ходе судебного рассмотрения будут выявлены новые доказательства, не известные эксперту ранее, он в своем письменном заключении, которое дает в судебном заседании, делает соответствующие изменения и дополнения. После внесения изменений и дополнений в заключение, данное на предварительном следствии, эксперт-бухгалтер в судебном заседании отвечает на вопросы участников судебного процесса. Поставленные вопросы эксперту-бухгалтеру и его ответы приводятся в его заключении, которое он в письменном виде представляет суду. Таким образом, реализация заключения эксперта-бухгалтера в судебном процессе предусматривает всестороннее изучение обстоятельств, которые привели к бесхозяйственности, недостаче и порче ценностей, с целью установления размера ущерба и ответственных зане голиц, выявления первопричин негативных явлений разработки профилактических мероприятий.

Мероприятия СБЭ для предупреждения правонарушений в хозяйственной деятельности.

Действующим законодательством на правоохранительные органы возложены обязанности выявлять причины и условия, которые содействуют совершению преступлений [28 с. 99–108].

При проведении дознания, предварительного следствия и судебного рассмотрения уголовного дела следователь, прокурор и суд обязаны выявлять причины, обусловившие совершение преступления. Исследование обстоятельств дела не признается всесторонним и полным, если не выявлены причины и условия, благодаря которым стало возможным совершение преступления. Действия правоохранительных органов по этому вопросу представляют собой процессуальную деятельность, поэтому они должны базироваться не на предвидениях, а на достоверных доказательствах, имеющихся в деле. Исходя из этого, правоохранительные органы стараются при проведении следственных действий выявлять причины правонарушений и обосновать их доказательствами. Назначая судебно-бухгалтерскую экспертизу, орган дознания, следователь, суд ставят на ее решение не только вопросы, помогающие расследовать конкретный эпизод обвинения, но и вопросы, касающиеся выявления причин и обстоятельств, при которых стало возможным совершение преступления. Конечно, такие вопросы не должны выходить за пределы компетенции эксперта-бухгалтера и его правового статуса в исследуемом деле.

Бухгалтерский учет – это функция управления, которая проявляется, прежде всего, в контроле за деятельностью материально ответственных лиц, сохранностью ценностей, выполнением государственных и договорных обязанностей, рациональным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов, соблюдением законодательства и нормативных актов в хозяйственной деятельности и отображением ее в системе учета и отчетности. Поэтому для выявления причин правонарушений названные объекты в процессе судебно-бухгалтерской экспертизы необходимо исследовать во взаимосвязи учета и контроля. Совершенно закономерной является постановка на разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы вопросов такого содержания: обеспечивает ли организация учета и контроля на предприятии закрепление материальной ответственности конкретных лиц за ценности; кто ответствен за нарушения нормативных актов по учету и контролю средств на предприятии; настолько организация учета обеспечивает реализацию контрольных функций при выполнении государственного заказа.

По данным бухгалтерского учета осуществляется предварительный, текущий и ретроспективный (последующий) контроль хозяйственных операций. Выявляя причины правонарушений, судебно-бухгалтерская экспертиза устанавливает, каким образом бухгалтерия на стадии предварительного контроля хозяйственной операции, т.е. до ее возникновения, контролирует нормы затрат сырья при выписке лимитно-заборных карт на материалы и т.п. На стадии текущего контроля хозяйственных операций экспертиза устанавливает, достаточно ли бухгалтерия контролирует оприходование изготовленной продукции, правильность се реализации т. п. Бухгалтерский учет и отчетность дают необходимую информацию для ретроспективного (последующего) контроля хозяйственных операций (за месяц, квартал, год), поэтому экспертиза устанавливает причины недостач, пересортицы, порчи товарно-материальных ценностей, возвращается к функциям контроля, осуществляемого бухгалтерией (своевременность проведения инвентаризации, правильность зачета пересортицы материалов, отображения ее в учете и т.п.). Таким образом, изучая причины правонарушений в хозяйственной деятельности, судебно-бухгалтерская экспертиза характеризует выполнение контрольных функций, возложенных на бухгалтерский учет.

Бухгалтерский учет является проверенным источником информации для управления хозяйственной деятельностью. Судебно-бухгалтерская экспертиза, выявляя причины правонарушений, связанных с выпуском бракованной продукции, отгрузкой изделий покупателям, соблюдением договорной дисциплины, управлением материальными запасами и другими хозяйственными операциями, устанавливает полноту и своевременность обеспечения информацией разных звеньев управления для рационального хозяйствования в условиях рыночных отношений. В частности, особое внимание уделяется оперативности бухгалтерского учета ресурсов предприятия (материальных, финансовых и трудовых) с целью недопущения отставания учета от хозяйственной деятельности, предотвращения сверхнормативного накопления сырья, материалов, товарной массы, готовой продукции, которые длительное время залеживаются на складах и портятся или расхищаются нечестными работниками. Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза исследуя причины правонарушений в хозяйственной деятельности, изучает информационное обеспечение хозяйственного механизма, которое является одной из функций бухгалтерского учета.

Бухгалтерский учет в хозяйственном механизме выполняет важную общеэкономическую функцию – начисление и выплату заработной платы работникам по конечному результату их деятельности (изготовленной продукции, предоставленным услугам и т.п.), т.е. с помощью учета осуществляются распределительные функции в обществе. В бухгалтерском учете рассчитывается себестоимость продукции, являющаяся основой ее ценообразования, а значит и рентабельности, от которой зависит величина прибыли. Прибыль является источником образования фондов потребления и накопления на предприятии. Правонарушения в бухгалтерском учете при выполнении общеэкономических его функций приводят к необоснованному завышению заработной платы, припискам объемов невыполненных работ, увеличению заработной платы при низкой производительности труда, могут быть причиной и других злоупотреблений, которые исследует судебно-бухгалтерская экспертиза [30 с. 54–59].

Нарушение функций бухгалтерского учета в хозяйственном механизме предприятий связано с плохой его организацией и несоблюдением методологии учета. Излишняя централизация бухгалтерского учета в объединениях, акционерных предприятиях, как показала практика, является первопричиной бесконтрольности за сохранностью ценностей, неправильного использования продуктов, присвоения выручки и т.п. Упрощение, так же как и усложнение методологии бухгалтерского учета, несоблюдение нормативных актов, нарушение законодательства, как правило, являются причиной недостач и хищений средств, товаров, сырья, строительных и других материалов, а также бесхозяйственности, что причиняет ущерб предприятию и обществу в целом. Судебно-бухгалтерская экспертиза, исследуя вопросы, поставленные на ее решение, а также по собственной инициативе выявляет причины правонарушений и разрабатывает профилактические мероприятия для недопущения повторения их в будущей хозяйственной деятельности предприятий. Причины правонарушений выявляются на исследовательской стадии экспертизы. Тогда же разрабатываются и профилактические мероприятия, которые систематизируются в Журнале группировки исследований судебно-бухгалтерской экспертизы. Изложение профилактических мероприятий для предупреждения причин возникновения правонарушений в хозяйственной деятельности эксперт-бухгалтер осуществляет в отдельном разделе заключения судебно-бухгалтерской экспертизы или отдельно оформляет их инициативной запиской и представляет вместе с заключением для реализации правоохранительным органам.

Орган дознания, следователь, прокурор после установления причин и условий, которые содействовали совершению правонарушений, вносят в соответствующий государственный орган, общественную организацию или должностному лицу представление о принятии конкретных профилактических мер, исключающих повторение противоправных действий. По этим же мотивам суд выносит отдельное решение и направляет его тем же органам для осуществления профилактических мероприятий по не повторению правонарушений в будущей деятельности предприятия, организации.

Следовательно, судебно-бухгалтерская экспертиза активно влияет на укрепление правопорядка, содействует профилактике возникновения ущерба, недостач и других отрицательных явлений в хозяйственной деятельности.

Судебно-бухгалтерская экспертиза представляет собой исследовательский процесс в поисках истины в хозяйственных правоотношениях с целью их правильного решения правоохранительными органами. Вопрос о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы решается следователем в каждом отдельном случае в зависимости от обстоятельств дела. Задачей судебно-бухгалтерской экспертизы, является активное влияние на устранение препятствий на пути кругооборота оборотных средств, содействие их рациональному использованию и обеспечению на всех стадиях возобновления.

Бухгалтерский учет является проверенным источником информации для управления хозяйственной деятельностью. Судебно-бухгалтерская экспертиза, выявляя причины правонарушений, связанных с выпуском бракованной продукции, отгрузкой изделий покупателям, соблюдением договорной дисциплины, управлением материальными запасами и другими хозяйственными операциями, устанавливает полноту и своевременность обеспечения информацией разных звеньев управления для рационального хозяйствования в условиях рыночных отношений. В частности, особое внимание уделяется оперативности бухгалтерского учета ресурсов предприятия (материальных, финансовых и трудовых) с целью недопущения отставания учета от хозяйственной деятельности, предотвращения сверхнормативного накопления сырья, материалов, товарной массы, готовой продукции, которые длительное время залеживаются на складах и портятся или расхищаются нечестными работниками.

Следовательно, судебно-бухгалтерская экспертиза активно влияет на укрепление правопорядка, содействует профилактике возникновения ущерба, недостач и других отрицательных явлений в хозяйственной деятельности.

**3. Организация экспертной проверки учета МПЗ на примере предприятия ООО «Эфес».**

**3.1 Краткая экономическая характеристика ООО «Эфес»**

ООО «Эфес» зарегистрировано 20 августа 2001 года. Администрацией Брянского района Брянской области. Общество является юридическим лицом по Российскому Законодательству и действует в соответствии с федеральным законом «Об обществах с ограниченной ответственностью» и иными правовыми актами РФ.

Целью деятельности Общества является получение прибыли его участниками на основе удовлетворения потребностей граждан, хозяйственных обществ и любых других законных образований в товарах работах, услугах, предлагаемых обществом

Общество самостоятельно планирует свою хозяйственную деятельность, определяет перспективы развития, исходя из спроса предоставляемых услуг и необходимости обеспечения производственного и социального развития общества.

Общество осуществляет свою производственную и коммерческую деятельность силами трудового коллектива по договорам, заключенным с гражданами и юридическими лицами.

Общество выполняет работы, оказывает услуги и реализует отходы производства по ценам и тарифам, устанавливаемым самостоятельно или на договорной основе и в соответствии с действующим законодательством РФ.

Расчеты общества по своим обязательствам производятся в наличном и безналичном порядке через учреждения банков в соответствии с правилами выполнения расчетных и кассовых операций, утверждаемыми ЦБ РФ.

Для контроля финансово-хозяйственной деятельности общества Общее собрание может выбрать ревизионную комиссию (ревизию). Члены ревизионной комиссии (ревизор) не могут занимать должность в органах управления общества.

Для проверки и подтверждения правильности годовых отчетов, бухгалтерских балансов и контроля финансово–хозяйственной деятельности общество по решению общественного собрания или по требованию любого Участника может привлечь профессионального аудитора. Проверка (ревизия) финансово–хозяйственной деятельности общества может осуществляться по окончании финансового года, а также во всякое время по инициативе ревизионной комиссии или по требованию любого Участника.

Должностные лица общества обязаны по требованию ревизионной комиссии или аудитора давать объяснения и представить финансово–хозяйственные документы. По итогам проверки (ревизии) финансово–хозяйственной деятельности, ревизионная комиссия или аудитор составляют заключение, содержащие данные о достаточности отчетности, и иных финансовых документах, а также информацию, выявленных фактов нарушений и злоупотреблений лицами общества.

Со дня образования ООО «Эфес» на основании выданной лицензии Госстроем РФ выполняет следующие виды работ (основной вид деятельности):

* санитарно технические работы по устройству наружных и внутренних инженерных сетей и коммуникаций;
* специальные работы по устройству наружных и внутренних инженерных сетей по прокладке газопровода и установке оборудования.

Среднесписочная численность работников предприятия составляет 28 человек. Объём выполненных работ в среднем составляет 12 млн. рублей. Средняя зарплата работников составляет порядка 5 тыс. рублей.

Предприятие оказывает услуги (по вышеназванным наименованием работ) внебюджетным организациям города и области, городским организациям, коммерческим структурам и частным лицам.

Предприятие по своему характеру работ относится к отрасли строительства, по объёму работ и численности к разряду малых предприятий. Производственные запасы предприятия составляют 500 тыс. руб., основные средства предприятия составляют 100 тыс. рублей. Предприятие находятся на общем режиме налогообложения. Чистая прибыль составляет в среднем 350. тыс. рублей, что позволяет владельцам предприятия поощрять трудовой коллектив материальными выплатами и создавать резервный капитал.

МПЗ учитывают по фактической стоимости. Приход на склад осуществляется на основании товарно-транспортных накладных от поставщика с выписанной товарной накладной МПЗ.

Отпуск осуществляется на основании накладных в количестве предусмотренных согласно транспортно–сметной документации.

По окончанию месяца составляется материальные отчеты (приложение №10) по санитарно-техническим участкам (стройплощадкам).

Раз год комиссией производится инвентаризация материально-производственных запасов с составлением акта, в котором отражаются данные, акты сопоставляют с данными бухгалтерского учета. Акт утверждается руководителем предприятия.

Расчеты с поставщиками и подрядчиками ведутся в наличном и безналичном виде с отражении их в ж/о №6.

Главным бухгалтером ООО «Эфес» (Сеничевой Л.Н.) в соответствии с положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика» (утверждено приказом Минфина России от 20.07.94 №100) на предприятии разработана и оформлена в виде положения учетная политика организации на 2005 год (приложение №5). В ней отражены основные методические и организационно-технические особенности ведения учета на предприятии. Положение об учетной политике утверждено директором предприятия (Зайка Л.Н.). Остановимся на наиболее значимых моментах:

– на предприятии применяется табличная машиноориентированная форма ведения бухгалтерского учета

– рабочий план счетов разработан на основе единого Плана счетов (приложение №6);

– инвентаризация товаров на складе производится ежегодно;

– списание остатков продукции со склада производится методом ФИФО;

– бухгалтерский учет в организации осуществляется бухгалтерией как самостоятельным структурным подразделением, возглавляемым главным бухгалтером.

Как уже было отмечено, на предприятии для ведения бухгалтерского учета применяется программа «1С-Бухгалтерия» версия 7.7. Программа предназначена для ведения бухгалтерского учета, печати первичных документов, расчета итоговых показателей, формирования отчетов для налоговых органов. С точки зрения главного бухгалтера, данная программа была выбрана потому, что она чрезвычайно удобна, проста в освоении и универсальна. Краткая характеристика принципов работы программы.

Операции в виде проводок заносятся в журнал. Программа автоматически разносит эти проводки по соответствующим субсчетам, подсчитывая итоги по каждому счету и субсчету в целом и в разрезе аналитического учета. Предусмотрены многочисленные формы стандартных отчетов, которые дают возможность немедленно в удобном виде просмотреть остатки по любому счету и по любому объекту аналитического учета.

Программа наряду с проводками позволяет вносить в журнал операций данные первичных документов. Мало того, описав один раз форму документа и правила формирования его реквизитов, при вводе данных можно автоматически рассчитать и напечатать на принтере необходимое количество экземпляров документа. Проводки же при этом формируются по каждой строке документа автоматически. Таким образом, все основные первичные документы можно не выписывать вручную, чтобы потом повторно не обрабатывать их в бухгалтерии, а сразу формировать документ прямо на компьютере. Это полностью исключает возможность ввода проводок без первичного документа и ошибки ручного ввода. Все это позволяет главному бухгалтеру немедленно, прямо со своего компьютера просмотреть не только итоговые данные, но и обратиться непосредственно к каждому первичному документу. А наличие в журнале операций автоматически сформированных на основе данных первичных документов аналитических проводок по всем основным операциям позволяет отслеживать всю действительную картину хозяйственного и финансового состояния на каждый момент времени.

Программой также предусмотрена возможность формирования различных отчетов: бухгалтерского баланса, приложений к нему, форм статистической отчетности. Кроме того возможна разработка пользователем форм отчетности необходимых ему для анализа и оперативного управления.

Разработанный рабочий план счетов соответствует описанному в учетной политике. Учет строительных материалов осуществляется на субсчете 1 «Сырье и материалы» счета 10 «Материалы». Учет затрат на приобретение МПЗ производится с использованием счетов 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» или без их использования. Согласно Плану счетов бухгалтерского учета материалы учитываются на счете 10 по фактической себестоимости их приобретения.

Основными контрагентами предприятия являются: ООО «Двина», ОАО «Сантехлит», ООО «Сантехкомплект», ОАО «Брянскметаллресурсы» – поставщики материалов и деталей; ОВО при Советском РОВД – поставщик услуг по пресечению правонарушений и преступлений в зданиях мастерских и складов; ООО «СТБ» – арендодатель основных средств. Расчеты с данными организациями подтверждаются договорами, товарно-транспортными накладными (приложение №7), счетами, счетами-фактурами (приложение №8). На конец отчетного периода имеются акты сверок по расчетам за предоставленные услуги.

**3.2 Оценка документального оформления поступления и расходования материально-производственных запасов на складе ООО «Эфес»**

Первичные документы по поступлению и расходу производных запасов являются основой организации материального учета. Непосредственно по первичным документам осуществляют предварительный, текущий и последующий контроль за движением, сохранностью и рациональным использованием материальных ресурсов.

Первичные документы по движению материалов должны тщательно оформляться, обязательно содержать подписи лиц, совершивших операции, и коды соответствующих объектов учета. Контроль за соблюдением правил оформления движения материальных ресурсов возложен на главного бухгалтера и руководителей соответствующих подразделений.

Документальное оформление поступления материальных запасов на предприятии ООО «Эфес».

Сырье и материалы поступают от поставщиков (перечень предприятий-контрагентов представлен в п. 3.1. настоящей работы), подотчетных лиц, закупивших материалы в порядке наличного расчета (в случае ООО «Эфес» ими являются зав. складом – Рылеевой Н.С. и экспедитор – Полубенко О.Е.), от списания пришедших в негодность основных средств, собственного производства.

Для выполнения производственной программы предприятия определяют потребность в материальных ресурсах и приобретают или производят их. На поставку материалов предприятие заключает договоры с поставщиками, которые определяют права, обязанности и ответственность сторон по поставкам продукции.

Контроль за выполнением плана материально-технического обеспечения по договорам, своевременностью поступления и оприходования материалов осуществляет Рылеева Н.С. Бухгалтерия (в лице бухгалтера – Сазыко Е.В.) осуществляет контроль за организацией данного оперативного учета. Поступающие в организацию материалы оформляют бухгалтерскими документами в следующем порядке.

Вместе с отгрузкой продукции поставщик высылает ООО «Эфес» счетные и другие сопроводительные документы – платежное требование (в двух экземплярах: один непосредственно ООО «Эфес», другой – через банк), товарно-транспортные накладные, счета-фактуры. Расчетные и другие документы, связанные с поступлением материалов, поступают в бухгалтерию, где проверяется правильность их оформления, после чего их передают материально-ответственному лицу.

Зав. складом ведет Журнал учета поступающих грузов,в котором указывают: регистрационный номер, дату записи, наименование поставщика, дату и номер транспортного документа, номер, дату и сумму счета, род груза, номер и дату приходного ордера. В примечаниях делают отметку об оплате счета или отказе от акцепта.

Проверенные платежные требования Рылеева Н.С. передает в бухгалтерию, а квитанции транспортных организаций – экспедитору (Полубенко О.Е.) для получения и доставки материалов.

Для получения материалов со склада поставщиков экспедитору выдают наряд и доверенность, в которых указывают перечень материалов, подлежащих получению. При приемке материалов экспедитор производит не только количественную, но и качественную приемку.

Принятые грузы экспедитор доставляет на склад предприятия и сдает заведующему складом, который проверяет соответствие количества и качества материала данным счета поставщика. Принятые кладовщиком материалы оформляют накладными, которые подписывают заведующий складом и экспедитор.

Материальные ценности приходуют в соответствующих единицах измерения (весовых, объемных, линейных, числовых). Если материалы поступают в одной единице, а расходуются в другой, то они учитываются одновременно в двух единицах измерения.

В тех случаях, когда количество и качество прибывших на склад материалов не соответствуют данным счета поставщика, приемку материалов производит комиссия и оформляет акт о приемке материалов,который служит основанием для предъявления претензии поставщику. В составе комиссии обязательно присутствует материально-ответственное лицо – Рылеева Н.С., бухгалтер ООО «Эфес» – Сазыко Е.В. и представитель поставщика.

Если перевозку материалов осуществляют автотранспортом, то в качестве первичного документа применяют товарно-транспортную накладную, которую составляет грузоотправитель в четырех экземплярах: первый из них служит основанием для списания материалов у грузоотправителя; второй – для оприходования материалов получателем – ООО «Эфес»; третий – для расчетов с автотранспортной организацией и является приложением к счету на оплату за перевозку ценностей; четвертый является основанием для учета транспортной работы и прилагается к путевому листу. Товарно-транспортную накладную применяют в качестве приходного документа у покупателя в случае отсутствия расхождения количества поступивших грузов с данными накладной. При наличии такого расхождения приемку материалов оформляют актом о приемке материалов.

Материалы, полученные от разборки и демонтажа зданий и сооружений, приходуются на основании акта об оприходовании материальных ценностей,полученных при разборке и демонтаже зданий и сооружений.

Подотчетные лица могут приобретать материалы в организациях торговли, у других организаций и кооперативов, на рынке или у населения за наличные деньги. Документом, подтверждающим стоимость приобретенных материалов, является товарный чек или акт (справка), составляемый подотчетным лицом, в котором он излагает содержание хозяйственной операции с указанием даты, места покупки, наименования и количества материалов, цены, а также данных паспорта продавца товара. Акт (справку) прилагают к авансовому отчету подотчетного лица.

Документальное оформление расхода материальных запасов.

Материалы отпускают со склада организации на производственное потребление, хозяйственные нужды, на сторону, для переработки и в порядке реализации излишних и неликвидных запасов.

Для обеспечения контроля за расходованием материалов и правильного документального его оформления организации осуществляют соответствующие организационные мероприятия. Все службы предприятия должны имеют список должностных лиц, которым предоставлено право подписывать документы на получение и отпуск со склада материалов, а также выдавать разрешение на вывоз их с предприятия.

Расход материалов, отпускаемых в производство и на другие нужды ежедневно, на ООО «Эфес» оформляют внутренними накладными (приложение №9). Они выписываются в двух или трех экземплярах на один или несколько видов материалов и, как правило, сроком на один месяц. Один экземпляр накладной получает бригада рабочих, выписавших материалы, другой остается на складе. Кладовщик записывает количество отпущенного материала в обоих экземплярах, расписывается в накладной бригады-получателя. Бригадир расписывается в получении материалов в накладной, находящейся на складе.

Списание материалов (вследствие их непригодности) оформляют актом на списание материалов (приложение №14),который составляется специально созданной комиссией с участием материально ответственного лица (Рылеевой Н.С.).

Кроме того в ООО «Эфес» используют карточки учета материалов (приложение №15), в которых проставляют шифр производственных затрат с целью последующей группировки записей по объектам калькуляции и статьям затрат. Такое совмещение расходных документов и карточек учета материалов уменьшает объем учетной работы и усиливает контроль за соблюдением норм складских запасов.

На фактически израсходованные материалы подразделение-получатель материалов (бригада выполняющая строительные работы) составляет акт расхода,в котором указываются наименование, количество, учетная цена и сумма по каждому наименованию, шифр заказа, на выполнение которого израсходованы материалы, нормативный и фактический расход материалов с указанием выявленных отклонений и их причин. В необходимых случаях в акте указывают объем выполненных работ. Кроме того, подразделения организации ежемесячно составляют отчеты о наличии и движении материальных ценностей и передают их в бухгалтерию.

Зав. складом оформляет и сдает в бухгалтерию ежемесячный отчет по учету материально-производственных запасов на складе, где указывает начальное и конечное сальдо, поступление и выбытие материалов со склада. Экспедитор сдает еженедельно авансовые отчеты. Бухгалтер проверяет отчеты: правильность арифметических подсчетов, отражение всех накладных по поступлению и выбытию материально-производственных запасов и сверку сальдо на начало и конец отчетного периода с данными бухгалтерии. Если в отчете материально-ответственного лица обнаружена ошибка, то бухгалтер предприятия исправляет ее и уведомляет материально-ответственное лицо об изменении остатка по его отчету.

В установленные дни документы по приходу и расходу материалов сдают в бухгалтерию организации по реестру приемки-сдачи документов, составленному в двух экземплярах: первый сдается в бухгалтерию под расписку бухгалтера на втором экземпляре, а второй остается на складе.

**3.3 Оценка учета МПЗ на складе и в бухгалтерии предприятия**

Учет производственных запасов на складах.

На складе (кладовой) ООО «Эфес» материальные ценности размещаются по секциям, а внутри них по группам, типо- и сорторазмерам в штабелях, ящиках, контейнерах, на стеллажах, полках, что обеспечивает быструю их приемку, отпуск и контроль за соответствием фактического наличия установленным нормам запаса.

Учет материалов на складе осуществляет заведующий складом (кладовщик) – Рылеева Н.С., являющаяся материально ответственным лицом. С кладовщиком заключен по установленной форме типовой договор о полной индивидуальной материальной ответственности (приложение №11). От занимаемой должности кладовщик может быть освобожден только после сплошной инвентаризации товарно-материальных ценностей и передачи их по акту, утвержденному руководителем организации.

Учет движения и остатков материалов осуществляется в карточках учета материалов.На каждый номенклатурный номер открывают отдельную карточку, поэтому учет называют сортовым учетом и осуществляют его только в натуральном выражении. Карточки открывают в бухгалтерии и записывают в них наименование материала, марку, сорт, профиль, размер, единицу измерения, номенклатурную номер, учетную цену. После этого карточки передают на склад и кладовщик заполняет колонки прихода, расхода и остатка материалов. Запись в карточках кладовщик делает на основании первичных документов (накладных) в день совершения операций. После каждой записи выводится остаток материалов. Благодаря этому склад ООО «Эфес» располагает оперативными сведениями о состоянии запасов материалов. Если остаток материалов выше или ниже учетных данных, заведующий складом обязан сообщить об этом в бухгалтерию.

При использовании материальных отчетов отпадает необходимость в составлении других документов на расход материалов. Вместе с тем упрощается учет материалов в подотчете, поскольку в качестве регистров аналитического учета используются отчеты материально ответственных лиц.

Учет материалов в бухгалтерии.

Все первичные документы по движению материалов со складов и подразделений организации поступают в бухгалтерию ООО «Эфес», где они после соответствующего контроля формируются в пачки. Именно на этой стадии учетного процесса бухгалтер осуществляет действенный контроль законности, целесообразности и правильности документального оформления операций по движению материалов. После проверки первичные документы подвергаются таксировке (умножением количества материалов на цену). Аналитический учет материалов в бухгалтерии ООО «Эфес» осуществляется на основе использования сальдового метода, как более прогрессивного, чем использование оборотных ведомостей, т. к. при нем бухгалтер не дублирует складской сортовой учет ни в отдельных карточках аналитического учета, ни в оборотных ведомостях, а использует в качестве регистров аналитического учета карточки складского учета материалов, ведущиеся на складах.

Еженедельно бухгалтер ООО «Эфес» – Сазыко Е.В. проверяет правильность произведенных кладовщиком записей в карточках складского учета и подтверждает их своей подписью на самих карточках. В конце месяца заведующий складом – Рылеева Н.С. переносит количественные данные об остатках на 1-е число месяца по каждому номенклатурному номеру материалов из карточек складского учета в сальдовую ведомость (без оборотов прихода и расхода). После проверки и визирования бухгалтером сальдовую ведомость передают в бухгалтерию, где остатки материалов таксируют по твердым учетным ценам и выводят их итоги по отдельным учетным группам материалов и в целом по складу. Сальдовые ведомости ежемесячно сверяются с данными синтетического учета материалов.

Синтетический учет производственных запасов на предприятии ООО «Эфес» ведут, как уже отмечалось, на синтетических счетах 10 «Материалы», 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей», 16 «Отклонение в стоимости материалов». На синтетических счетах ООО «Эфес» учет материальных ценностей ведут по учетным ценам.

Отпущенные в производство и на другие нужды материалы списывают с кредита счета 10 в дебет соответствующих счетов издержек производства и на другие счета в течение месяца по учетным ценам. При этом составляют следующую бухгалтерскую проводку:

– Дебет счета 20 «Основное производство» (материалы отпущены основному производству);

– Дебет счета 23 «Вспомогательные производства» (материалы отпущены вспомогательным производствам);

– Дебет других счетов в зависимости от направления расходов материалов (25, 26 и др.);

– Кредит счета 10 «Материалы».

Проданные материалы списывают с кредита счета 10 в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». По дебету счета 91 отражают также расходы, связанные с продажей материалов, и сумму НДС по проданным материалам. При списании материалов они списываются со счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей». В зависимости от конкретных причин списания со счета 94 списанные материалы относят на счета учета затрат на производство и издержек обращения, расчетов по возмещению материального ущерба (счет 73) или финансовых результатов (счет 91).

Отклонения фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам распределяют между израсходованными и оставшимися на складе материалами пропорционально стоимости материалов по учетным ценам. С этой целью определяют процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены и найденное отношение умножают на стоимость отпущенных и оставшихся материалов по учетным ценам. Процентное отношение отклонений фактической себестоимости материалов от учетной цены (X)определяется по следующей формуле:

Х=(Он + Оп) х 100/ УЦн + УЦП,

где Он –отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости по учетным ценам на начало месяца;

Оп –отклонение фактической себестоимости материалов от стоимости их по учетным ценам по поступившим материалам за месяц;

УЦн –стоимость материалов по учетным ценам на начало месяца;

УЦП – стоимость поступивших за месяц материалов по учетным ценам.

Особенности аналитического учета материалов в ООО «Эфес» по средним покупным ценам рассмотрены на примере некоторых хозяйственных операций по складу за октябрь 2005 г., представленных в табл. 1. Дополнительные данные приведены далее.

На 1 октября 2005 г. фактическая себестоимость складских материально-производственных запасов основных материалов составила 101000 руб. Стоимость всех видов материалов по средним покупным ценам составила 100000 руб., в том числе кранбукс – 3500 руб., вентилей – 1 500 руб., труб пластиковых и прочих основных материалов – 95000 руб., транспортно-заготовителъные расходы по основным материалам составили 1000 руб. Сумма НДС по основным материалам на 1 октября 2005 г. составила 15000 руб.

Для определения сумм транспортно-заготовительных расходов, списываемых на основное производство (5-я операция в табл. 1.), находят отношение этих расходов к стоимости материалов по средним покупным ценам и найденное отношение умножают на стоимость израсходованных материалов по средним покупным ценам:

(1000 + 5000) х 100/100000 + 200000 = 2%;

2% х 180 000 = 3600 руб.;

2% х 10000 = 200 руб.

Таблица 3.1. Бухгалтерские проводки по учету МПЗ ООО «Эфес»

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № | Операции | Сумма, руб. | Кор. счета |
| Д-т | К-т |
| 1 | Акцептованы платежные требования поставщиков за поступившие основные материалы по средним покупным ценам (без НДС):КранбуксыВентилиПластиковые трубы и прочие основные материалыИтогоНДС по материалам | 7000300019000020000020000 | 1019 | 6060 |
| 2 | Начислено автобазе за доставку:КранбуксВентилейПластиковых труб и прочих материаловИтогоНДС по транспортным услугам | 150200028505000900 | 1019 | 6060 |
| 3 | Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада основному производству:КранбуксыВентилиПластиковые трубы и прочие основные материалыИтого | 70001500171500180000 | 20 | 10 |
| 4 | Списываются по средним покупным ценам отпущенные со склада вспомогательным производствам:ВентилиПластиковые трубы и прочие основные материалыИтого | 1500850010000 | 23 | 10 |
|  |
| 5 | Списываются транспортно-заготовительные расходы, относящиеся к израсходованным материалам:на основное производствона вспомогательные производстваИтого | 36002003800 | 2023 | 10 |
| 6 | Оплачено с расчетного счета поставщикам | 225 900 | 60 | 51 |
| 7 | Списывается НДС по приобретенным материалам | 20900 | 68 | 19 |

При синтетическом учете материальных ценностей по учетным ценам дополнительно используют счета 15 «Заготовление и приобретение материальных ценностей» и 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей». Счет 16 «Отклонение в стоимости материальных ценностей» предназначен для учета разницы в стоимости приобретенных материалъно-производственных запасов, исчисленной в фактической себестоимости приобретения и учетных ценах. Этот счет используют на ООО «Эфес» т. к. на счетах 10, 11, 41 синтетический учет ведут по учетным ценам. Накопленные на счете 16 разницы между фактической себестоимостью приобретенных материально-производственных запасов и стоимостью их по учетным ценам списывают с кредита счета 16 в дебет счетов издержек производства или обращения или других счетов пропорционально стоимости израсходованных материально-производственных запасов по учетным ценам. Аналитический учет по счету 16 ведут по группам материально-производственных запасов с приблизительно одинаковым уровнем этих отклонений.

### Налоги по хозяйственным операциям движения МПЗ. В связи с тем, что ООО «Эфес» находится на общем режиме налогообложения, то по хозяйственным операциям движения материально-производственных запасов исчисляют НДС, налог на прибыль и налог на доходы.

НДС по производственным запасам организации учитывают на субсчете 3 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам» счета 19 «Налог на добавленную стоимость по приобретенным ценностям». Порядок учета НДС по производственным запасам зависит от назначения используемых производственных ресурсов (на производственные нужды, непроизводственные нужды, в продажу, безвозмездную передачу), отраслевой принадлежности организации и ряда других особенностей. В расчетных документах поставщиков (счета-фактуры) по поступившим производственным запасам отдельно выделяется сумма НДС. Сумму НДС отражают по дебету счета 19, субсчет «Налог на добавленную стоимость по приобретенным материально-производственным запасам», с кредита счетов 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и др. В зависимости от направления расхода производственных запасов сумма НДС, учтенная на субсчете 3 счета 19, подлежит зачету в счет платежей НДС в бюджет (при использовании материальных ресурсов на производственные нужды) или списанию на счета реализации (при продаже запасов) и соответствующих источников покрытия (при использовании на непроизводственные нужды и др.). По товарам, работам и услугам, использованным при изготовлении продукции и осуществлении операций, которые освобождены от НДС, суммы НДС, уплаченные поставщиками по таким товарам, зачету не подлежат, а относятся на счета издержек производства и обращения. В случаях когда в первичных учетных документах, подтверждающих стоимость приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), не выделена сумма НДС, в расчетных документах исчисление НДС не производится. Именно поэтому стоимость таких приобретенных материальных ресурсов (работ, услуг), включая предполагаемые по ним НДС, приходуется по счетам материальных ресурсов (10 и др.) на всю сумму счета с последующим списанием на издержки производства и обращения. В соответствии с установленным порядком учета НДС суммы НДС, подлежащие возмещению (вычету) после фактической оплаты поставщиком за материальные ресурсы, списывают с кредита счета 19 (субсчет 3 «НДС по приобретенным материально-производственным запасам») в дебет счета 68 «Расчеты по налогам и сборам». В случае если материальные ресурсы, по которым в установленном порядке произведено возмещение (вычет) НДС, использованы для непроизводственной сферы, имеющей специальные источники финансирования, делается исправительная бухгалтерская запись: дебет соответствующих источников финансирования, кредит счета 68 «Расчеты по налогам и сборам».

При использовании материальных ресурсов для непроизводственных нужд (обычно это ремонт и замена устаревшей сантехники в помещениях предприятия ООО «Эфес») сумму НДС, приходящуюся на эти ресурсы, списывают с кредита счета 19 (субсчет 3) в дебет источников покрытия непроизводственных затрат (счет 29 «Обслуживающие производства и хозяйства») или сразу в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы». Сумму НДС по материальным ресурсам, используемым при изготовлении продукции и осуществлении операций, освобожденных от НДС, списывают в дебет счетов учета затрат на производство (счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательные производства» и др.).

Налог на прибыль. По безвозмездно полученным от других организаций производственным запасам ООО «Эфес» увеличивает налогооблагаемую прибыль на стоимость полученных ценностей по рыночным ценам, но не ниже их остаточной стоимости по амортизируемому имуществу и не ниже затрат на производство (приобретение) по иному имуществу (работам, услугам), числящемуся у передающей организации.

Налог на доходы физических лиц.Организация может приобретать производственные запасы по договорам купли-продажи, в которых должны быть отражены необходимые реквизиты: фамилия, имя, отчество продавца, его паспортные данные, адрес постоянного места жительства, а также факт регистрации физического лица в качестве предпринимателя. Если продавец зарегистрирован в качестве предпринимателя и в качестве плательщика в налоговой инспекции, то с него не удерживают налог на доходы физических лиц. Если физическое лип не зарегистрировано в качестве предпринимателя, то с него удерживается налог на доходы физических лиц при превышении выручки 125000 руб. (по имуществу, находившемуся в собственности налогоплательщика менее трех лет). Если предприниматель не зарегистрирован в налоговой инспекции как налогоплательщик, то с него также удерживают налог на доходы физических лиц. Сведения об удержании налога на доходы физических лиц с предпринимателей и физических лиц, у которых были приобретены материально-производственные запасы, в установленном порядке по окончании года подаются в Инспекцию Министерства по Налогам и Сборам (ИМНС) по месту регистрации ООО «Эфес», т.е. В ИМНС Брянского р-на.

**3.4 Оценка учета и результатов инвентаризаций МПЗ**

Согласно Приказа об учетной политике ООО «Эфес» инвентаризация материально-производственных запасов, хранящихся на складе, материально-ответственное лицо – Рылеева Н.С., проводится один раз в год специально созданной для этого комиссией, в состав которой входит три человека. Обычно инвентаризация на складе ООО «Эфес» проводится в течении октября или ноября, так как в декабре бухгалтерия занимается сверкой расчетов с контрагентами ООО «Эфес» и подготавливает данные для оформления годовой бухгалтерской отчетности предприятия. А наибольшая нагрузка на работу склада приходится на весну (при закупке материально-производственных запасов) и на лето (наибольший отпуск МПЗ в течении года, т. к. основной пик строительных и сантехнических работ приходится именно на этот сезон).

Инвентаризация начинается со снятия с остатков на складе бракованных материально-производственных запасов, если это не было сделано в предыдущие дни.

Материально-производственные запасы заносятся в описи по каждому отдельному наименованию с указанием вида группы, количества и других необходимых данных (артикула, сорта и др.).

Инвентаризация МПЗ, как правило, проводиться в порядке расположения ценностей в помещении склада.

МПЗ, поступающие во время проведения инвентаризации, принимают материально ответственные лица в присутствии членов инвентаризационной комиссии и приходуют их по реестру или товарному отчету после инвентаризации. Эти ценности заносят в отдельную опись. В ней указывают дату поступления, наименование поставщика, дату и номер приходного документа, наименование товара, количество, цену и сумму. Одновременно на приходном документе за подписью председателя инвентаризационной комиссии (или по его поручению члена комиссии) делается отметка «После инвентаризации» со ссылкой на дату описи, в которую записаны эти ценности.

Иногда при длительном проведении инвентаризации в исключительных случаях и только с письменного разрешения руководителя и главного бухгалтера организации в процессе инвентаризации МПЗ могут отпускаться материально ответственными лицами в присутствии членов инвентаризационной комиссии.

Эти ценности заносят в отдельную опись под наименованием «Материально-производственные запасы, отпущенные во время инвентаризации». Оформляется опись по аналогии с документами на поступившие товарно-материальные ценности во время инвентаризации. В расходных документах делают отметку за подписью председателя инвентаризационной комиссии или (по его поручению) члена комиссии.

МПЗ, находящиеся в эксплуатации, инвентаризируются по местам их нахождения и материально ответственным лицам, на хранении у которых они находятся.

Инвентаризацию проводят путем осмотра каждого предмета. В описи (приложение №12) МПЗ заносят по наименованиям в соответствии с номенклатурой, принятой в бухгалтерском учете.

При инвентаризации МПЗ, выданных в индивидуальное пользование работникам, допускается составление групповых инвентаризационных описей с указанием в них ответственных за эти предметы лиц, на которых открыты личные карточки, с распиской их в описи.

Излишки материально-производственных запасов, выявленные в результате проведенной инвентаризации, отражаются в бухгалтерском учете как внереализационные доходы (дебетуют счет 10 «Материалы», кредитуют счет 91 «Прочие доходы и расходы»).

При выявлении фактов недостач, хищений, порчи материалов их фактическая себестоимость или ее часть (при порче материалов) списывается с кредита счета 10 «Материалы» в дебет счета 94 «Недостачи и потери от порчи ценностей».

Со счета 94 стоимость недостающих и испорченных материалов списывают на счета издержек производства и обращения (если потери в пределах норм), в дебет счета 73 «Расчеты с персоналом по прочим операциям», субсчет «Расчеты по возмещению материального ущерба» (при установлении конкретных виновников), в дебет счета 91 «Прочие доходы и расходы» (при отсутствии конкретных виновников или если во взыскании недостающих или испорченных ценностей отказано судом).

Стоимость материалов, утраченных в результате стихийных бедствий или иных форс-мажорных обстоятельств, согласно Приказа об учетной политике ООО «Эфес» списывается с кредита счета 10 – «Материалы» в дебет счета 99 «Прибыли и убытки». Материалы, израсходованные при ликвидации последствий стихийных бедствий, также списываются со счета 10 на счет 99.

Материально-производственные запасы отражаются в бухгалтерской отчетности ООО «Эфес» в соответствии с их классификацией (распределением по группам) исходя из способа использования в процессе производства продукции, выполнения работ, оказания услуг, либо управленческих нужд организации. На конец отчетного года запасы отражаются в бухгалтерском балансе по стоимости, определяемой исходя из используемых способов оценки запасов. В случае ООО «Эфес» в Приказе об учетной политике указан способ учета материально-производственных запасов – по учетным ценам. В бухгалтерской отчетности предприятия по материально-производственным запасам подлежит раскрытию следующая информация: о способах оценки запасов по их группам (видам); о последствиях изменений способов оценки запасов; о стоимости запасов, переданных под залог; о величине и движении ресурсов под снижение стоимости материальных ценностей.

Производственные запасы составляют 30% стоимости имущества ООО «Эфес», а затраты материальных ресурсов доходят до 60% и более в себестоимости продукции. Именно поэтому усиление контроля за состоянием производственных запасов и рациональным их использованием оказывает существенное влияние на рентабельность предприятия и его финансовое положение.

Основным направлением повышения эффективности использования производственных запасов является внедрение ресурсосберегающих, малоотходных и безотходных технологий. В случае ООО «Эфес» рекомендуется введение системы более строго учета основного вида материалов – труб, а также максимальное увеличение удельного веса металлопластиковых труб, как наиболее экономичных в плане трудозатрат на их установку и сборку, а также введение в практику предварительных расчетов при монтаже коммуникаций, для уменьшения количества отходов при обрезке труб.

Рациональное использование запасов зависит также от полноты сбора и использования отходов и обоснованной их оценки. Существенное значение для сохранности производственных запасов имеет наличие технически оснащенных складских помещений с современными устройствами, позволяющими автоматизировать складские операции и складской учет.

Важное условие повышения эффективности использования материальных ресурсов – усиление личной и коллективной ответственности и материальной заинтересованности рабочих, руководителей и специалистов структурных подразделений в рациональном использовании указанных ресурсов. В случае ООО «Эфес» рекомендуется применить распределение фонда прибыли предприятия между работниками с учетом коэффициентов трудового участия, с выделением такого момента, как «экономичное и рациональное использование материалов в производстве».

Кроме того при организации складского учета на ООО «Эфес» рекомендуется применять одно из условий рационального использования производственных ресурсов – нормирование складских запасов и материальных затрат. ООО «Эфес» должно стремиться к соблюдению норм производственных запасов каждого вида материалов, поскольку их излишек приводит к замедлению оборачиваемости оборотных средств, а недостаток – к срыву производственного процесса.

Существенно улучшить учет производственных запасов можно, совершенствуя применяемые документы и учетные регистры, т.е. более широко используя накопительные документы (лимитно-заборные и комплектовочные карты, ведомости и др.), предварительную выписку документов по движению материалов и оперативных документов на вычислительных машинах, карточки складского учета в качестве расходного документа по отпущенным материалам (бездокументальной системы оформления расхода материалов) и др.

## **Заключение**

Производственные запасы составляют значительную часть стоимости имущества предприятия, а затраты материальных ресурсов в некоторых отраслях доходят до 80% и более в себестоимости продукции. Именно поэтому усиление контроля за состоянием производственных запасов и рациональным их использованием оказывает существенное влияние на рентабельность предприятия и его финансовое положение.

Свободная предпринимательская деятельность в современных условиях рыночной экономики обусловила коренные изменения как в теоретическом представлении об ущербе от преступных посягательств (правонарушений, нарушений договорных отношений), так и в методических подходах к его определению. В этой связи, основным методом определения ущерба становится, например экономический анализ бухгалтерской отчетности по правилам научного логического мышления в процессе познания предмета. Бухгалтерский учет и отчетность имеют большое значение для реализации принципа неотвратимости наказания за ущерб, причиненный преступлениями (правонарушениями) материальным интересам личности, общества и государства. Принцип неотвратимости предполагает сплошной анализ бухгалтерской отчетности субъектов предпринимательской и иной экономической деятельности с целью выявления признаков преступления (правонарушений) и нарушений договорных отношений.

По данным бухгалтерского учета осуществляется предварительный, текущий и ретроспективный (последующий) контроль хозяйственных операций. Выявляя причины правонарушений, судебно-бухгалтерская экспертиза устанавливает, каким образом бухгалтерия на стадии предварительного контроля хозяйственной операции, т.е. до ее возникновения, контролирует нормы затрат сырья при выписке лимитно-заборных карт на материалы и т.п. На стадии текущего контроля хозяйственных операций экспертиза устанавливает, достаточно ли бухгалтерия контролирует оприходование изготовленной продукции, правильность се реализации т. п. Бухгалтерский учет и отчетность дают необходимую информацию для ретроспективного (последующего) контроля хозяйственных операций (за месяц, квартал, год), поэтому экспертиза устанавливает причины недостач, пересортицы, порчи товарно-материальных ценностей, возвращается к функциям контроля, осуществляемого бухгалтерией (своевременность проведения инвентаризации, правильность зачета пересортицы материалов, отображения ее в учете и т.п.).

Нарушение функций бухгалтерского учета в хозяйственном механизме предприятий связано с плохой его организацией и несоблюдением методологии учета. Излишняя централизация бухгалтерского учета в объединениях, акционерных предприятиях, как показала практика, является первопричиной бесконтрольности за сохранностью ценностей, неправильного использования продуктов, присвоения выручки и т.п. Упрощение, так же как и усложнение методологии бухгалтерского учета, несоблюдение нормативных актов, нарушение законодательства, как правило, являются причиной недостач и хищений средств, товаров, сырья, строительных и других материалов, а также бесхозяйственности, что причиняет ущерб предприятию и обществу в целом.

Судебно-бухгалтерская экспертиза, исследуя вопросы, поставленные на ее решение, а также по собственной инициативе выявляет причины правонарушений и разрабатывает профилактические мероприятия для недопущения повторения их в будущей хозяйственной деятельности предприятий. Следовательно, судебно-бухгалтерская экспертиза активно влияет на укрепление правопорядка, содействует профилактике возникновения ущерба, недостач и других отрицательных явлений в хозяйственной деятельности.

**Список используемой литературы.**

1. Алборов Р.А. Основы аудита. Учеб. пособие. – М.: «Дело и сервис», 2001. – 224 с.
2. Аудит: учеб. для вузов/ под ред. В.И. Подольского. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2004. – 583 с.
3. Белуха Н.Т. Судебно-бухгалтерская экспертиза. – М.: «Дело ЛТД», 2001. – 272 с.
4. Богатин Ю.В. Экономическая оценка качества и эффективности работы предприятия. – М.: ИНФРА М: 2002. – 412 с.
5. Бухгалтерский учёт /Под ред. дэн профессора А.Д. Ларионова – М.: ГРОСС ГБ БУХ М. – 2000 г. – 654 с.
6. Гражданский кодекс РФ, чч. 1 и 2.
7. Евстегнеев Е.Н. Налоги и налогообложение: Учебное пособие. – М.: ИНФРА – М, 2001 – 148 с.
8. Камышанов П.И. Практическое пособие по бухгалтерскому учету: -3-е издание перераб. и Доп. – М.: «МЕДпресс»; – Элиста», 2003
9. Кондраков И.П. Бухгалтерский учёт – М.: ИНФРА М, – 2002 – 515 с.
10. Кондраков И.П. Бухгалтерский учёт Учебное пособие 5-е изд – М.: ИНФРА М, – 2005 – 717 с.
11. Козлова Е.П., Парашутин Н.В. бухгалтерский учет в промышленности. – 3-е изд. – М.: Финансы и статистика, 1999. – 438 с.
12. Крупченко Е.А. Аудит. Учеб. пособие. – РнД: «Феникс», 2002. – 320 с.
13. Маргулис А.Ш. Бухгалтерский учет в отраслях народного хозяйства. – 6-е изд. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 414 с.
14. Методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств (Приказ Министерства РФ №49 от 13 июня 1995 г.).
15. Методические указания о порядке формирования показателей бухгалтерской отчетности организации» (Приказ Министерства финансов РФ №60н от 28 июня 2000 г.).
16. Налоговый кодекс РФ. Части первая и вторая. – М. – СПб.: «Тускарора» – 2001 г.
17. «О порядке отражения в бухгалтерском учете и отчетности операций с векселями, применяемыми при расчетах между организациями за поставку товаров, выполненные работы и оказанные услуги» (Письмо Минфина РФ №142 от 31 октября 1994 г.).
18. Положение о составе затрат по производству и реализации продукции (работ, услуг), включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг), и о порядке формирования финансовых результатов, учитываемых при налогообложении прибыли. Утверждено постановлением Правительством РФ 5 августа 1992 года №552.
19. Положение по ведению бухгалтерского учета и бухгалтерской отчетности в Российской Федерации (Приказ Министерства финансов РФ №34н от 29 июля 1998 г.).
20. План счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий (Приказ Министерства финансов №94н от 31 октября 2000 г.).
21. Положение по бухгалтерскому учету «Учетная политика организации». ПБУ 1/98. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.12.1998 №60н.
22. Положение по бухгалтерскому учету «Учет материально-производственных запасов». ПБУ 5/01. Утверждено приказом Министерства финансов РФ от 09.01.2001 №44н.
23. «Помощник бухгалтера» N10 2001 г.
24. «Помощник бухгалтера» N7 2003 г.
25. Правовые основы бухгалтерского и налогового учета и аудита в РФ. Учеб. – М.: Юристъ, 2004. – 255 с.
26. «Строительство: налогообложение, бухучет», №2. 2004
27. «Строительство: налогообложение, бухучет», №6. 2005
28. Терехов А.А. Аудит: перспективы развития. – М.: Финансы и статистика, 2001. – 560 с.
29. Федеральный Закон «О бухгалтерском учёте» от 21 ноября 1996 г. №129-ФЗ
30. Федеральный Закон «О налоге на прибыль предприятий и организаций» от 27 декабря 1991 г. №2116–1.
31. Хейне П. Экономический образ мышления. – М.: Дело, 2002 – 214 с.
32. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит, учебник. 2-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2001 – 352 с.
33. Шим Дж., Сигел Дж. Методы управления стоимостью и анализа затрат. – М.: Филинъ, 1996 – 518 с.
34. Щадилова С.Н. Основы бухгалтерского учета. Учеб. пособие. – М.6 ИКЦ «ДИС», 2000. – 528 с.