Судебная бухгалтерия

Преподаватель Смольянинова Ирина Сергеевна

Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. – М, 1998.

Атанесян Г.А. Судебная бухгалтерия, 1988.

(хорошо описаны приёмы применения для исследования нарушений)

Судебная бухгалтерия занимается экономическими преступлениями, оформляемыми бухгалтерской документацией. Судебная бухгалтерия основана на знании бухгалтерского учёта, который в свою очередь опирается на экономические науки, юридические науки (ГП, Финансовое, Криминалистика), прикладные наука (математика и т.д.).

Судебная бухгалтерия связана с такими дисциплинами, как Ревизия, Контроль, Экономический анализ хозяйственной деятельности; не может обойтись без экспертиз различных видов (почерка, документов), т.е. тесно связана с дисциплинами: Криминалистика, Уголовное право, Уголовный процесс, Оперативно-розыскная деятельность (ОРД).

**Тема 1. Предмет и задачи курса Судебная бухгалтерия**

Судебная бухгалтерия – это методологическая основа (разрабатывает методику) использования экономических, бухгалтерских познаний в праве, т.е. обогащает юридическую и экспертную практику и сама развивается за счёт этой практики. Экономические преступления развиваются, развивается и Судебная бухгалтерия. Предмет Судебной бухгалтерии:

* разработка научных основ организации проведения экспертиз. Документальных ревизий, инвентаризации;
* разработка методики работы юристов с документами (бухгалтерские документы могут быть документами по делу);
* выработка единого подхода к оценке заключений документальных и фактических проверок.

Задачи курса (будем учиться делать):

1. Выявление и устранение отклонений в хозяйственной деятельности, связанной с экономическими преступлениями.
2. Формирование знаний о технических механизмах возникновения документальных и учётных несоответствий. Возможность использования этих несоответствий в процессе поиска, обнаружения и расследования преступления.
3. Изучение методов работы с учётными документами.
4. Умение квалифицированно подготовить, назначить и организовать проведение инвентаризации, ревизии и судебно-бухгалтерской экспертизы.

**Хоз**яйственный учёт – это наблюдение, подсчёт, регистрация и систематизация общественных явлений и процессов для контроля и активного воздействия на эти процессы. Т.е. любой учёт передаёт, обобщает информацию, которая измеряется тремя видами измерителей;

* натуральный (штуки, кг, литры и т.д.);
* денежный (рубли);
* трудовой – учёт затрат труда (часы, дни).

Хозяйственный учёт делится на три вида:

* + оперативный учёт – система наблюдения за отдельными фактами (процессами) в момент их совершения. Быстро даёт информацию, распространён в торговых предприятиях (ежедневный подсчёт выручки, складской учёт). Использует все три вида измерителей;
  + статистический учёт – система сбора и обобщения информации о массовых явлениях и процессах. Обеспечивается данными оперативного учёта. Такой учёт нужен как внутри предприятия, так и вне его (МНС, фонды);
  + бухгалтерский учёт – система непрерывного и взаимосвязанного отражения экономической информации с целью управления линя и контроля за финансовой деятельностью хозяйства на основе натуральных показателей в денежном выражении.

ФЗ от 21.11.96 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учёте» (ред. от 23.07.98). основные положения. Обязательные (не все) принципы ведения бухучёта:

* обязательное документирование. Любая хозяйственная операция должна быть задокументирована до её совершения. Если невозможно – порча, хищение товара, то составляется сразу после (акт о порче, акт о списании).
* двойная запись. Любая хозяйственная операция дважды отражается в учёте;
* денежный измеритель. Любая информация в отчётах выражается в денежном выражении;
* обязательное проведение инвентаризации имущества и финансовых обязательств. Регулярный подсчёт своих активов и долгов.

Предмет и метод бухгалтерского учёта

Предмет бухгалтерского учёта – хозяйственные средства предприятия, источники формирования этих средств, хозяйственные процессы, финансовые результаты, т.е. факты хозяйственной жизни. Хозяйственная жизнь предприятия состоит из трёх стадий: снабжение – производство – реализация. Кругооборот этих стадий.

Бухучёт на стадии снабжения: учёт поставленных ценностей, учёт расчётов за них.

Бухучёт на стадии производства: учёт затрат на производство.

Бухучёт на стадии реализации учёт выручки, учёт расчётов по обязательствам (т.е. расчёты с бюджетом, фондами, работниками).

Классификация хозяйственных средств

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| 1. По месту в кругообороте | 2. По функциональной роли | 3. По виду |
| 1) средства в сфере производства | 1) средства труда – основные средства, т.е. те, которые служат в эксплуатации более 12 месяцев независимо от стоимости (Письмо Минфина от 19.10.00 № 16-00-13-07 «О порядке отнесения имущества к основным средствам»  2) предметы труда: сырьё, материалы, топливо, запчасти, производственные материалы, тара, производственный инвентарь, т.е с помощью чего и из чего изготавливается продукт | Основные  Оборотные |
| 2) средства в сфере обращения | 1) готовая продукция  2) денежные средства (в кассе или на р/с  3) средства расчётов (могут быть на руках у материально ответственных лиц) | Все  оборотные (участвуют в обороте) |
| 3) средства нехозяйственной деятельности | Отвлечённые средства (взносы в бюджет, налоги, отчисления в фонды.. в обороте не участвуют. | Внеоборотные |

Источники образования хозяйственных средств

Средства также делятся на собственные и заёмные. Источники собственных средств:

* уставный капитал;
* добавочный капитал;
* резервный капитал;
* прибыль;
* бюджетное финансирование.

**Ист**очники заёмных средств:

* ссуды и кредиты банка;
* кредиторская задолженность – существует на любом предприятии, постоянно увеличивается (за свет, воду, электричество, коммунальные услуги). Это задолженность поставщикам, задолженность по зарплате, в бюджет, в фонды.

Метод бухгалтерского учёта

Он состоит из восьми элементов, объединённых в четыре группы (по два):

1. Первичное наблюдение. Осуществляется с помощью:

* документация; - инвентаризация.

1. Стоимостное измерение:

* оценка – денежное выражение;
* калькуляция – расчёт себестоимости единицы продукции, услуги.

1. Текущий учёт:

* счёт; - двойная запись.

1. Итоговое обобщение:

* бухгалтерский баланс как главная форма отчётности;
* отчётность, т.е. система итоговых показателей.

## Тема 2. Бухгалтерские документы

Общепринятым носителем информации признан бумажный носитель, именуемых первичным документом. В ФЗ «О бухучёте» устанавливается, что каждая операция по приёму, выдаче денежных средств и материальных ценностей сопровождается составлением первичных учётных документов, а участвующие в операции физические лица и представители юридических лиц должны получить полноценные копии этих документов.

Бухгалтерский документ – это письменное свидетельство, которое подтверждает факт совершения хозяйственных операций, право на их совершение или устанавливает материальную ответственность за доверенные им ценности. Наименований бухгалтерских документов – более 1,5 тысячи. Классификация бухгалтерских документов.

1. По месту совершения:

* внутренние документы – не выходят за пределы данного предприятия, к ним меньше требований;
* внешние – здесь связано несколько организация (платёжное поручение в банк).

1. По назначению:

* распорядительные документы (приказ);
* исполнительные документы – отражают проведение операции (накладная на внутреннее перемещение);
* комбинированные (расходно-кассовый ордер – содержит требование (выдать деньги) и исполнение – отметка о выдаче).

1. По способу охвата хозяйственных операций:

* разовые (кассовые)
* накопительные.

1. По степени обобщения:

* первичные документы;
* сводные документы – обобщают информацию первичных документов.

1. По типовому уровню:

* типовые документы, т.е. установлены государственные типовые формы (в настоящее время на все кассовые и банковские документы);
* специализированные – документы по учёту производства в зависимости от отрасли.

С первичным и сводным документом связано понятие фиктивного и подложного документа.

**Фик**тивный документ – вымышленный; подлог выявляется при обнаружении регистрации в сводном документе фиктивного первичного документа. В сводном документе будет ссылка на первичный, самого документа нет.

**Под**ложный документ. Различают документы материального и интеллектуального подлога. Материальный подлог – документ с подчистками, исправлениями, приписками (механическая подделка). Документы интеллектуального подлога отражают операции, которые в действительности не были совершены. При этом документ, в котором зафиксирована фиктивная операция с товарно-материальными ценностями. Называют бестоварным, а с денежными средствами – безденежным документом (например, товарный отчёт). Цели оформления таких документов – различны, но все в основном направлены на хищение. Основные цели бестоварных операций:

* сокрытие недостач или излишков при инвентаризации;
* оприходование не поступивших материалов в целях присвоения предназначенных для их приобретения денежных средств;
* списание похищенных недостающих ценностей на расчёты с покупателями и заказчиками (на дебиторскую задолженность).

Требования к оформлению документов:

1. На сегодняшний день документы заполняются шариковой ручкой, печатаются на печатной машинке или выводятся на ПК. Не должно быть цветных паст, карандаша.
2. В денежных документах сумму указывают цифрами и прописью.
3. Внесение исправлений в кассовые и банковские документы не допускается. Другие могут исправляться (подпись, стороны оговаривают исправления).
4. В документе должны быть заполнены все реквизиты. Существует альбом унифицированных форм. Если в нём нет образца документа, то в данном должны быть оформлены обязательные реквизиты документа:

* наименование документа;
* дата составления документа;
* наименование организации, от имени которой составлен документ;
* содержание хозяйственной операции (что произошло с ценностями, денежными средствами, для производителей (предприятий) – приход, либо расход);
* измерители хозяйственной операций в натуральном и денежном выражениях, может быть только в денежном, где нет натурального.
* наименование должностных лиц, отвечающих за совершение хозяйственной операции и правильность её оформления;
* личные подписи указанных лиц. Денежные документы подписываются руководителем и главных бухгалтером. Директор может передать право подписи другому лицу приказом по предприятию.

Дополнительные реквизиты в документе могут быть по усмотрению предприятия.

Для правильной постановки учёта на предприятии создаётся база регистрации первичных документов, т.е. каждый документ имеет свой код – разовый неповторимый номер. Номер присваивается при регистрации в регистрационном журнале (пронумерован, прошнурован, зарегистрирован на предприятии). Номера меняются ежегодно с 1 января. Крупные оптовые организации иногда меняют номера раз в квартал согласно утверждённой учётной политике фирмы.

Единая типовая форма документа разработана централизовано по России. Пример – кассовые и банковские операции.

Все первичные документы обобщаются за учётный период. Их информация накапливается и систематизируется в регистрах бухгалтерского учёта – в учётных регистрах, которые могут составляться за день, за неделю, за декаду, месяц, полгода, год.

На сегодняшний день учётные регистры могут заполняться вручную и с помощью бухгалтерских программ. А по внешнему виду учётные регистры – это книги (книга складского учёта, кассовая книга), карточки (карточка складского учёта материалов). Оборотные ведомости, журнал-ордер, видеограммы, машинограммы.

В учётный регистрах отражаются:

1. Остаток ценностей на начало периода.
2. Поступление.
3. Выдача, списание (всё, что уменьшает их количество).
4. Остаток ценностей на конец периода.

2 и 3 оформляются первичными документами.

Способы исправления ошибок в учётных регистрах:

**1**. Корректурный. Неправильная запись или сумма зачёркивается, затем надписывается правильная и исправление оговаривается лицом, внёсшим его – в кавычках «Исправленному верить», подпись, печать. Зачёркивается одной чертой так, чтобы читалось зачёркнутое.

**2**. «Красное сторно». Неправильная, ошибочная запись повторяется красным цветом, следом пишется правильная обычными чернилами. Всё, что написано красным – либо автоматически аннулирует то, что написано выше, либо отнимается из вышенаписанного. Существует понятие – «одностороннее сторно».

**3**. Способ дополнительной проводки. Применяется в случаях, когда в учёте ошибочно отражается меньшая сумма, чем значится в документе.

Например, было Д 10 К 60 – 4000, а надо – 4200

оформляем Д 10 К 60 – 200, всё складывается.

Операции отражаются последовательно: первичный документ – учётный регистр – форма отчётности (бухгалтерский баланс). Отсутствие взаимосвязанных документов может указать на правонарушение.

Противоправные действие внешне отражаются в учётных данных в основном в трёх формах:

* противоречия в содержании отдельного документа;
* противоречия между содержанием нескольких взаимосвязанных документов;
* отклонение от обычного движения однородных ценностей.

В связи с этим выделяют три группы исследования документов.

### Тема: Приёмы исследования документов

1. Исследование отдельного документа.
2. Исследование взаимосвязанных документов.
3. Отклонения от нормального (обычного) движения ценностей.

Один отдельный документ можно исследовать тремя приёмами.

**1**. Формальная проверка или внешний осмотр документа. Состоит из двух этапов:

* анализ соблюдения установленной формы документов;
* детальное изучение реквизитов документов.

Может привлечь внимание: нарушение формальных требований: использование бланков ненадлежащей формы; отсутствие отдельных реквизитов; наличие ненадлежащих реквизитов (посторонние записи и пометки на документе).

Можно выявить противоречия:

1) формальные – сопоставляются тождественные элементы разных реквизитов. Иногда встречаются расхождения в одном документе (угловой штамп вверху и печать внизу);

2) логические – сопоставляются сочетания реквизитов с общепринятыми представлениями о нормальной хозяйственной деятельности предприятия. Например, сам документ составлен сегодняшним числом, ссылка в нём на документ, не созданных, более поздний.

**2**. Арифметическая проверка – проверка правильности итоговых показателей по горизонтали и по вертикали. Может встречаться механическое завышение итогов.

**3**. Нормативная проверка – проверка соответствия содержания отражённых в документе операций действующим нормативным актам, правилам, инструкциям, нормами расхода, тарифам и т.д. Могут быть выявлены правильно оформленные, но незаконные по содержанию документы.

Все бухгалтерские документы можно разделить на:

1. Доброкачественные:
   * правильно оформленные;
   * отражающие законные под содержанию операции;
   * отражающие действительные по содержанию операции
2. Недоброкачественные:
   * неправильно оформленные:
   * бланки ненадлежащей формы;
   * незаполненные реквизиты;
   * ненадлежащие реквизиты;
   * отражающие незаконные по содержанию операции;
   * отражающие операции, которые в действительности не выполнялись (они могли не выполняться в полном объёме или частично):
   * подложные документы:
     + фальсифицированные (материальный подлог);
     + содержащие заведомо ложные сведения (интеллектуальный подлог);
   * документы, содержащие случайные ошибки.

Нормативные несоответствия могут указать на подлог в том учётном документе, где они обнаружены, и становятся сигналом для проверки взаимосвязанной документации.

**Исс**ледование взаимосвязанных документов

Подложные документы, по внешнему виду не отличающиеся от подлинных (например бестоварная накладная), удаётся (можно) обнаружить путём сопоставления данного документа с другими, отражающими одну и ту же операцию, или возможные хозяйственные операции, т.е. остаются следы в виде несоответствий в системе взаимосвязанной документации.

В эту группу входят два приёма.

**1**. Встречная проверка. Сопоставление разных экземпляров одного и того же документа, которые могут находиться в делах нескольких взаимосвязанных организаций или в различных подразделениях одного предприятия. Встречная проверка эффективная в случаях:

* когда хотя бы один из экземпляров сохранился, а другие уничтожены или отсутствуют по какой-то причине;
* когда все экземпляры сохранились, но в их содержании обнаружены расхождения.

Например, по схеме движения товарно-материальных ценностей – товарно-транспортная накладная играет роль различного документа:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Поставщик | Транспортное предприятие | Заказчик |
| Товарно-транспортная  накладная | Товарно-транспортная  накладная | Товарно-транспортная  накладная |
| Расходный документ | Основание для списания топлива, начисления заработной платы | Приходный документ |

По товарно-транспортной накладной у Заказчика можно восстановить расходный документ в Поставщика и т.п. (наоборот).

**2**. Взаимный контроль. Факт движения материальных ценностей устанавливается на основе не только приходных и расходных документов. Но и взаимосвязанных с ними расчётных кассовых и банковских документов. Здесь проверяются взаимосвязанных операции.

Можно проверить: оплату ценностей; кто платил за транспортные услуги; учётные регистры склада по товарно-транспортным накладным у Поставщика (Заказчика).

Взаимный контроль применяется широко вместе со встречной проверкой, может быть использован отдельно для проверки документов, которые составляются в одном экземпляре (например, акт списания, платёжная ведомость). Взаимный контроль используется для уточнения круга лиц, принимавших участие в нарушении.

Отклонения от нормального (обычного) движения ценностей

Если остаток ценностей на определённое число и его последующее поступление меньше, чем расход за тот же период – это отклонение от обычного движения ценностей. Данные расхождения могут появиться в результате:

* арифметической ошибки;
* подлога в документах;
* реализации неучтённого товара.

Четыре приёма исследования:

**1**. Восстановление учётной записи по документам. Применяется в случаях:

* при запущенности бухгалтерского учёта;
* при случайном или умышленном уничтожении регистров, учёта, если не уничтожена первичная документация;
* если не вёлся количественно-суммовой учёт, т.е. не было аналитического учёта.

Сущность приёма – по первичным документам сделать восстановление записи, с момента последней инвентаризации по количеству и цене поступивших ценностей. Для каждого наименования заводится отельная карточка, в которой отражается каждая операция по поступлению и расходу товаров, определяется остаток и сличается с фактическим наличием.

Восстановить количественно-суммовой учёт полностью невозможно на предприятиях розничной торговли, где основная масса расходных операций не документируется, т.е. реализация товаров за наличный расчёт. В этом случае факты оформления бестоварных документов могут быть установлены с помощью следующего приёма.

**2**. Контрольное сличение остатков. Сущность – на каждое наименование отдельно составляется таблица, в которой по первичным документам с момента последней инвентаризации восстанавливаются приход и часть расхода. Выводится максимально возможный остаток, который сличается с фактическим наличием ценностей на момент проверки.

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование товарно-материальных ценностей | Единица измерения | Инвентаризационный остаток на начало периода | Документированный приход  Количество / цена | Документированный расход  Количество / цена | Максимально возможный остаток | Инвентаризационный остаток на конец ппериода | Выводы | |
| Товары, поступление которых не подтверждается документами (излишки) | Возможная реализация за наличный расчёт |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1.  2.  3.  4. | Картофель  Капуста  Помидоры  Огурцы | кг  кг  кг  кг | 250  110  45  - | 150  120  55  100 | 20  -  15  10 | 380  230  85  90 | 200  130  90  100 | -  -  5  10 | 180 / цена  100 / цена  -  - |

7=4+5-6 на складе 9 = 8 – 7 10 = 7 – 8

Возможное происхождение излишков:

* неоприходованный товар;
* искажение инвентаризационных остатков;
* оформление бестоварных расходных документов;
* хищение, обсчёт, обвес.

Велика поисковая значимость черновых записей (документов неофициального учёта).

**3**. Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств. Сущность приёма – ежедневное сопоставление приходных и расходных документов с учётом переходящих остатков.

**4**. Комплексный анализ сомнительных документов. Включает в себя все восемь рассмотренных выше приёмов исследования плюс приёмы фактического контроля. Важнейшие приёмы фактического контроля:

* проверка наличия материальных ценностей, поступивших на предприятие по сомнительным документам;
* проверка состояния средств в упомянутом документе;
* сопоставление документальных данных с результатами специально организованных контрольных операций и проверок (например, контрольная закупка в торговле; контрольный запуск сырья в производство; контрольные замеры, обмеры, взвешивания);
* получение письменных объяснений от лиц, подписавших проверяемый документ, либо принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственной операций;
* получение письменных справок от взаимосвязанных предприятий по поводу содержания проверяемых документов.

## Тема 4: Инвентаризация

Методическая основа проведения инвентаризации

Методическая основа – методические указания по инвентаризации имущества и финансовых обязательств, утвержденные Приказом Министерства финансов от 16.06.95 № 49.

**Инв**ентаризация – это проверка на определённую дату соответствия наличия имущества и расчётов данным бухгалтерского учёта. К числу государственных органов, которые вправе проводить проверки на любом предприятии в силу своей компетенции, относятся: Прокуратура РФ (на основании ФЗ «О прокуратуре»), органы милиции (на основании закона «О милиции»), Инспекции МНС (на основании Закона «О государственной налоговой службе), КРУ Минфина (на основании Положения о нём), Налоговая полиция, Пенсионный фонд РФ, СЭС, Антимонопольный комитет, Энергонадзор, органы статистики, комитет по земельной реформе, Госкомцен, Госстандарт, архитектурно-строительный надзор и т.д.

Инвентаризация проводится на определённый момент путём пересчёта, обмера, взвешивания ценностей с последующим сопоставлением фактического наличия с учётными данными. Существуют хозяйственные процессы, которые не поддаются регистрации и документированию в момент их совершения:

* потери материальных ценностей в результате естественной убыли;
* ошибки при приёме и отпуске товаров, в результате чего образуется пересортица (ошибочно выдали 2 сорт вместо 1);
* злоупотребление: обвес, обмер, хищение ценностей;
* результат ошибки в учётных записях.

Значение инвентаризации – это фактический контроль за сохранностью имущества.

Часть 2 статьи 12 ФЗ «О бухгалтерском учёте» определяет обязательные случаи проведения инвентаризации. Проведение инвентаризации обязательно:

при передаче имущества в аренду, выкупе, продаже, а также при преобразовании государственного или муниципального унитарного предприятия;

перед составлением годовой бухгалтерской отчетности (ежегодно с 01.10 по 31.12, плановая инвентаризация, все остальные – неплановые);

при смене материально ответственных лиц;

при выявлении фактов хищения, злоупотребления или порчи имущества;

в случае стихийного бедствия, пожара или других чрезвычайных ситуаций, вызванных экстремальными условиями;

при реорганизации или ликвидации организации;

в других случаях, предусмотренных законодательством РФ.

Этапы инвентаризации

**1**. Подготовительный.

Для проведения инвентаризации приказом руководителя создаётся инвентаризационная комиссии, при большом объёме работ создаются рабочие комиссии. В комиссии должно быть не менее трёх человек. Персональный состав утверждается руководителем предприятия. Можно приглашать независимых специалистов. Если инвентаризация проводится по требованию правоохранительных органов (дознания, следствия суда), представитель этих органов может присутствовать при проведении инвентаризации, но не может являться членом комиссии (наблюдает за правильностью оформления проведения инвентаризации). Если хотя бы один член комиссии отсутствует, отсутствует материально-ответственное лицо (не является членом комиссии, сам у себя считать не может), то результаты комиссии будут неправомерными (кроме случаев уклонения).

Комиссия должна получить последние на момент инвентаризации приходные и расходные документы или отчёты о движении материальных ценностей и денежных средств. Материально ответственное лицо даёт расписку о том, что к началу проведения инвентаризации все расходные и приходные документы на товарно-материальные ценности сданы в бухгалтерию и выбывшие списаны в расход. Эта расписка, её типовая форма установлена в бланке инвентаризации.

Проверяются весовые измерительные приборы. Если выявляются фактические настройки приборов на обсчёт, обмеривание и т.п., сразу составляется акт.

**2**. Установление фактического наличия ценностей, т.е. снятие остатков и их оценка.

При плановой проверке рабочая комиссия снимает и записывает остатки в «черновую» тетрадь – одна должна быть прошнурована, пронумерована, зарегистрирована на предприятии. Из должно быть две на каждое материально-ответственное лицо (одна у него, одна в бухгалтерии). Комиссия записывает в тетрадь имущество путём обязательного подсчёта, взвешивания, обмера слева направо по кругу (всё имущество без пропусков). Нельзя считать по количеству мест (что касается упаковок), необходимо проверять содержимое, можно выборочно проверить. Навалочные материалы (песок, щебень) можно не перевзвешивать, а считать с привлечением специалиста.

Непригодные, испорченные товары в опись не включаются. Составляется отдельный акт, в котором указывают наименование, количество, причины порчи, фамилии виновных лиц. В «черновой» тетради должны расписаться все члены комиссии и материально-ответственное лицо. После подписания ничего дописывать, вычёркивать нельзя. Если присутствует представитель правоохранительных органов, он следит и может принимать меры к членам комиссии, может сразу проводить следственные действия.

**3**. Выявление результатов инвентаризации.

На основании записей в «черновой» тетради составляется инвентаризационная опись (унифицированная или типовая форма). Указываются:

* дата проведения инвентаризации;
* место проведения инвентаризации;
* материально-ответственное лицо;
* далее в виде таблицы

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | Наименование ценностей, их характеристика | Единица измерения | Цена | Номера | | Фактическое  наличие | | Числится  по учёту | |
| По паспорту (если средство технического характера | Инвен­тарный | Количество | Сумма | Количество | Сумма |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
| 1.  2. | Картофель  Капуста | кг  кг |  |  |  | 200  130 |  | 380 –  недостача  100 –  излишки |  |
| *Два* |  |  |  |  |  | *триста т*ридцать | \* |  |  |

Из «черновой» тетради всё записывается до 8 колонки. Итогов должно быть три:

* итого – порядковых номеров – прописью «два»;
* итого – количество единиц фактически – прописью «триста тридцать»;
* итого – на сумму фактически – прописью (8 колонка).

Каждую страницу подписывают все члены комиссии, материально-ответственное лицо и бухгалтер, т.е. как минимум должно быть пять подписей. Результатов инвентаризации может быть три:

* фактическое наличие совпадает с данными учёта;
* излишки;
* недостача.

Колонки 9 и 10 с отклонениями из описи переносят в сличительную ведомость, где сопоставляются данные аналитического учёта с фактическими остатками. По излишкам и недостачам материально-ответственные лица дают письменные объяснения. Комиссия составляет заключение.

Регулирование выявленных инвентаризационных разниц:

1. Выявленные излишки ценностей подлежат оприходованию.
2. Убыль ценностей в пределах норм списывается на издержки производства, а издержки производства – себестоимость продукции. Естественная убыль применястя только в случае недостачи. Нормы убыли могут применяться лишь в случаях выявления фактических недостач.
3. Недостача ценностей, порча сверх норм естественной убыли относится на виновных лиц.
4. Допускается взаимный зачёт излишков и недостач в результате пересортицы только в виде исключения за один и тот же проверяемых период у одного и того же проверяемого лица в отношении ценностей одного наименования и в тождественных (равных) количествах. Разница в цене относится на виновное лицо.

Способы покрытия недостачи

1. Внесение в опись несуществующих ценностей. Используют документальные приёмы выявления – восстановление количественно-суммового учёта; контрольное сличение остатков; опрос или объяснение лиц, проводивших инвентаризацию.
2. Последующая дописка количества ценностей в инвентаризационную опись.
3. Составление безтоварных расходных документов. Приёмы: проверка накладной и того места, куда направляют ценности, т.е. проведение инвентаризации в нескольких местах.
4. Несвоевременное оприходование ценностей. Приёмы: проверка документов до инвентаризации и после инвентаризации.

## Тема 5. Документальная ревизия

Успешное расследование хищений чужого имущества во многом зависит от своевременного назначения и качественного проведения документальных ревизий.

Основаниями для производства первичной ревизии являются:

* наличие в деле данных об отдельных фактах хищений, из чего вытекает необходимость проверить по первичным документам всю деятельность организации или её отдельные стороны, или деятельность определённого лица;
* задержание с поличным материально-ответственного лица, похитившего материальные ценности, которые были ему вверены и находились в его подотчёте;
* мотивированное ходатайство обвиняемого о проверке его показаний, опровергающих предъявленное ему обвинение;
* необходимость проверить по первичным документам и учётным регистрам признание обвиняемого в совершении хищений с использованием бухгалтерских документов;
* обоснованное сообщение эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение по поставленным перед ним вопросам без предварительного проведения ревизии (как первичной, так и повторной и дополнительной).

**Для** проведения повторной ревизии являются следующие основания:

* проведение первичной ревизии в отсутствие заинтересованных лиц (за исключением случаев, когда установлено, что это лицо умышленно уклонялось от участия в ревизии);
* использование выборочного метода проверки документов при проведении первичной ревизии;
* неприменение ревизором методов и приёмов исследования данных бухгалтерского учёта, которые, по мнению следователя, могли привести к выявлению фактов преступной деятельности;
* обоснованное опорочивание выводов ревизии заинтересованными лицами;
* неполнота и поверхностность ранее проведённой ревизии, в частности, если её выводы не обоснованы документами или противоречат обстоятельствам дела;
* при установлении некомпетентности ревизора в тех вопросах, которые он выяснял.

**Осн**ованиями для производства дополнительной ревизии могут являться:

* имеющиеся в деле фактические данные о том, что преступления могли быть совершены не только в указанных предприятиях, но и в других, связанных с ними преступными действиями;
* наличие в деле таких же данных о лицах, деятельность которых раньше не проверялась;
* необходимость исследования не проверявшихся ревизией отдельных операций.

**Док**ументальная ревизия – это проверка по документам и записям в учётных регистрах законности, правильности и целесообразности хозяйственной деятельности. Это форма последующего контроля.

Перед каждой ревизией ставится определённые задачи:

* выяснить, не допущены ли в учёте или в отдельных документах за весь ревизуемый период неправильные записи, в результате которых остатки ценностей на момент проведения инвентаризации определены неверно;
* установить причины и условия, которые привели или могли привести к присвоению и растрате денежных средств и материальных ценностей.
* выяснить, кто из должностных лиц не принял необходимых мер к устранению условий, обеспечивающих совершение нарушений или скрывал их в учёте;
* установить кому и в каком размере причинён материальный ущерб.

Классификация документальных ревизий

1. По основанию назначения:

* + плановая – по плану ревизующей организации. Проводится не реже одного раза в год. Если предприятие не осуществляет производственную деятельность, то не резе одного раза в два года
  + неплановая – назначается руководителем ревизующей организации при получении информации о нарушениях финансово-хозяйственной деятельности или по требованию правоохранительных органов.

2. По осуществляющим органам:

* + ведомственная – вышестоящая организация;
  + вневедомственная – КРУ Минфина по требованию правоохранительных органов.

3. По объёму проведения:

* + полные – охватывают всю финансово-хозяйственную деятельность за определённый период;
  + частичная – проверяется одна или несколько сторон деятельности за конкретный учётный период.

4. По методу проведения:

* + сплошная – проверяются все без исключения документы;
  + выборочная – например, документы т.\*\* авансовой отчётности;
  + комбинированная.

5. По повторяемости:

* + первичная – документы проверяются впервые;
  + повторная – для проверки выводов первичной ревизии (например, если при первичной не было материально-ответственного лица);
  + дополнительная – появились новые обстоятельства, которые не исследовались.

6. По составу ревизионной группы:

* + бухгалтерские;
  + комплексные.

Документальная ревизия рассматривается как средство управления и средство профилактики и может выявить факты правонарушений.

Этапы проведения ревизии

**1**. Подготовительный этап.

Издаётся приказ ревизующей организации, определяется состав ревизионной группы и сроки проведения (максимум – 24 дня) – плановая ревизия.

Ст. 70 УПК РСФСР определяет, что лицо, производящее дознание, следователь, прокурор и суд вправе требовать производства ревизий и документальных проверок. Выносится постановление с конкретными вопросами ревизору, которое направляется в КРУ Минфина.

Задание ревизору должно быть конкретным, вытекать из материалов дела.

**2**. Ревизионные действия.

Ознакомительный этап. Чтобы не останавливать работу на предприятии, в касе или местах хранения ценностей снимают остатки и оформляют актом.

**3**. Проведение документальной ревизии.

Первоначально проводятся общие исследования:

* изучение документооборота на предприятии (ознакомление с графиком документооборота, утверждённого руководителем, а также с учётной политикой предприятия);
* знакомство с учётными регистрами;
* знакомство с формами отчётности.

Сомнительные операции детально исследуют по первичной документации.

**Рев**изор имеет право:

* требовать предъявления документов;
* во время ревизии опечатывать места хранения ценностей и документов;
* запрашивать справки от взаимосвязанных организаций;
* осматривать производственные и служебные помещения, места хранения ценностей;
* проводить контрольные операции (замеры, взвешивания, обмеры и т.д.), для чего может привлекать работников;
* может приглашать специалистов для консультаций.

**4**. Документальное оформление результатов.

Составляется акт документальной ревизии в двух экземплярах в случае простой плановой проверки, в трёх – если по требованию правоохранительных органов. Два вида актов:

* промежуточный;
* основной.

Назначение промежуточного акта – отражение действительного состояния хозяйственных и финансовых операций на момент проведения проверки (например, акт снятия остатков, итоги конкретного взвешивания). Промежуточные акты и объяснения по ним прилагаются к основному акту, который обобщает сведения промежуточных в целом по предприятию.

Реквизиты акта:

1. дата и место составления;
2. наименование объекта проверки и кто проверял;
3. краткая характеристика объекта проверки;
4. лицо, ответственное за объект проверки;
5. описание ревизионных эпизодов – это факты недостач, растрат, порчи, хищений, перерасход товарно-материальных ценностей или переплата денежных средств;
6. результат проверки, подписи проверяющих и проверяемых лиц.

**Рев**изионный эпизод – в его описании необходимо раскрыть их характеристику:

* в чём заключается сущность нарушения или злоупотребления;
* кто допустил нарушение или злоупотребление;
* какие обстоятельства способствовали этому;
* меры, предпринимаемые для устранения недостатков и их предотвращения;
* сумма ущерба, кто и в каком размере его возместил, кто привлечён к ответственности.

**Акт** ревизии используется вместе с другими материалами в предварительном и судебном следствии, чтобы установить сумму ущерба, способы сокрытия недостач и хищений в документах и записях учёта, и установить круг лиц, участвующих в нарушениях.

Акт ревизии может быть использован для доказывания противоправных действий ревизора.

**Рев**изия кассы

Назначается ежемесячно (плановая) приказом руководителя. Комиссия – не менее трёх человек. Проводится в присутствии главного бухгалтера и кассира. Кассир несёт полную материальную ответственность за ценности, хранящиеся в кассе и правильность оформления документов.

Кассир должен составить отчёт о кассовых операциях и вывести остаток денежных средств на момент проверки. С него берётся расписка, что все приходные и расходные документы включены им в отчёт, неоприходованных и несписанных сумм в кассе нет. Кроме денежных средств в кассе могут храниться ценные бумаги, денежные документы и бланки документов строгой отчётности (которые имеют серийные номера).

Полученный остаток сверяется с остатком в отчёте кассира. Результаты проверки оформляются актом (промежуточным). Основное внимание – исследование кассовых документов.

Расписки в получении сумм, не оформленные расходными кассовыми документами (расходный кассовый ордер – типовая форма КО-2 или платёжная ведомость) к рассмотрению комиссией не принимаются. Суммы считаются недостачами, которые относятся на счёт кассира. Денежные средства, не принадлежащие организации, в кассе хранить запрещается, их наличие считается излишком, который приходуется на финансовый результат операции. акт подписывают все члены комиссии, главный бухгалтер и кассир.

**Тема 6. Процесс и стадии проведения судебно-бухгалтерской экспертизы**

Судебно-бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций в хозяйственной деятельности, которые стали объектами расследования правоохранительными органами, с целью их устранения.

Судебно-бухгалтерская экспертиза исследует производственную и финансово-хозяйственную деятельность предприятий, которые допустили убытки, потери, хищения ценностей, отражённые в бухгалтерском учёте и отчётности.

Предмет судебно-бухгалтерской экспертизы – хозяйственные операции и достоверность их отражения в системе бухгалтерского учёта и отчётности.

Проводит экспертизу эксперт-бухгалтер, направление его деятельности – проверка качества проведённой документальной ревизии.

Объекты судебно-бухгалтерской экспертизы – предметы и орудия труда, сам труд, отражённые в системе учёта и отчётности, имеющие отношение к уголовным и гражданским делам.

Метод судебно-бухгалтерской экспертизы – это совокупность методических приёмов, которые применяются с помощью специальных процедур при экспертном исследовании хозяйственных операций, отражённых в бухгалтерском учёте.

В судебно-бухгалтерской экспертизе различают процессуально-правовое и экономическое содержание, т.е. ответственность за причинённые убытки устанавливается законодательством, а их размер в денежном выражении определяется судебно-бухгалтерской экспертизой, которая либо подтверждает либо опровергает факты, отражённые в акте документальной ревизии.

**Суд**ебно-бухгалтерская экспертиза назначается в случаях:

* когда результаты проведённой ревизии противоречат материалам дела;
* при обоснованном ходатайстве обвиняемого;
* если ревизор не принял для отражения в учёте и снижения выявленной недостачи у материально-ответственных лиц документы;
* если необходимость вызвана выводами другого вида экспертиз.

Процесс судебно-бухгалтерской экспертизы и стадии проведения

**1**. Организационная стадия делится на две части:

1 часть – Подготовительная работа. Готовится постановление согласно ст. 70 УПК РСФСР, подбирается эксперт-бухгалтер. В постановлении указывается фамилия эксперта, вопросы на экспертизу и прилагается материал для исследования (акт документальной ревизии, первичные документы, учётные регистры, итоги инвентаризации). Вопросы должны быть чётко сформулированы, без обобщений и должны вызывать необходимость исследования, т.е. не носить справочный характер (рассчитать, подсчитать). Вынесенное постановление вручается эксперту-бухгалтеру вместе с материалами. Обычно судебно-бухгалтерская экспертиза назначается по решению суда и проводится в помещении суда.

2 часть – Организационно-методическая подготовка экспертизы. Эксперт изучает задание, содержание и полноту материалов. В период этой части стадии постановление ещё может быть возвращено, если не хватает каких-либо документов.

Составляется план, разрабатывается методика проведения экспертизы.

**2**. Исследовательская стадия.

Выполнение экспертных процедур.

**3**. Обобщение и реализация результатов экспертизы.

1 часть – Обобщение результатов. Составляется заключение по ст. 191 УПК РСФСР (содержание заключение эксперта), которое подписывает эксперт-бухгалтер.

2 часть – Реализация результатов. Передача заключения органам, назначавшим экспертизу. Возможен допрос эксперта на предварительном и судебном следствии.

Заключение должно отвечать юридическим требованиям:

* соответствие процессуальным нормам;
* объективность, полнота, конкретность;
* научная обоснованность;
* логичность и последовательность изложения;
* соответствие требованиям стилистики деловых документов и действующих государственных стандартов.

## Тема 7. Движение товарно-материальных ценностей и денежных средств

Существуют определённые стадии движения товарно-материальных ценностей:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Поставщик | сырьё | Склад производственных  запасов |  | Производство |  | Склад  готовой  продукции |  | Заказчик |
|  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  | Предприятие для Заказчика стало Поставщиком |  |  |

Виды нарушений, приёмы выявления

1. Стадия снабжения.

Особенности учёта производственных запасов, виды нарушений, приёмы выявления.

Производственные запасы (товарно-материальные ценности) – это вещественные элементы производства, используемые в качестве предметов труда в производственном процессе. Товарно-материальные ценности поступают на предприятия от поставщиков в соответствии с договором поставки.

При отгрузке поставщик выписывает расчётные документы:

* счёт-платёжное требование (об оплате отгруженных ценностей), или
* счёт-фактура.

Сопроводительные документы:

* накладные (например, товарно-транспортная накладная), к которым прилагается сертификат или удостоверение качества (например, ветеринарное свидетельство) или документы, предусмотренные договором.

При получении товарно-материальных ценностей на основании сопроводительных документов составляются приёмные документы:

1. приёмный акт или
2. приходный ордер.

Составляются они при отсутствии расхождений между данными поставщика и фактическим наличием товарно-материальных ценностей. В этом случае допускается приходовать ценности без оформления данных документов, при этом на документе поставщика проставить штамп или отметку с указанием основных реквизитов приёмного документа (номер и дата).

1. акт ввода в эксплуатацию зданий, сооружений, передаточных устройств;
2. акт приёма-передачи основных средств.

По этим документам – типовая форма ОС 1.

Если количество, качество полученных ценностей не соответствует данным сопроводительных документов, приёмку производит комиссия и оформляется:

1. акт о приёмке материалов плюс коммерческий акт (в трёх экземплярах с обязательным участием представителя транспортной организации). Это основной документ для предъявления претензии.

При приобретении товарно-материальных ценностей подотчётными лицами за наличный расчёт документом, подтверждающим стоимость приобретения, является:

1. акт закупки – составляется на основании кассового чека, копии чека, комиссионного.

**На** основании приёмных документов на складах производственных запасов заполняются учётные регистры:

* Книга (карточка) складского учёта.
* Оборотная ведомость.

Приёмные документы передаются в бухгалтерию для учёта в:

1. оборотную ведомость – в разрезе мест хранения или материально ответственных лиц.
2. журнал-ордер – по видам ценностей.
3. крика покупок (на основании счетов-фактур).

**Со** склада в производство ценности выдаются по расходным документам:

* накладная на внутреннее перемещение;
* требование;
* лимитно-заборная или отпускная карта;
* ведомость на выдачу инвентаря.

Пришедшие в негодность испорченные материалы списываются с баланса предприятия на основании:

* акт списания материалов;
* акт ликвидации основных средств (типовая форма ОС-4).

Данные этих документов отражаются в учётных регистрах склада и в бухгалтерии как расход.

Счета товарно-материальных ценностей (01 и 10) – инвентарные, т.е. каждому вновь поступившему объекту присваивается индивидуальный инвентарный номер согласно классификации.

**Ана**литический учёт основных средств

На основании приёмного акта (типовая форма ОС-1) открывается карточка инвентарного объекта (типовая форма ОС-7), в которой указываются полностью наименование и назначение объекта, заводской номер, дата выпуска, ввода в эксплуатацию, инвентарный номер, первоначальная стоимость, номер амортизационных отчислений, данные о перемещении объекта.

Стоимость эксплуатируемого объекта основных средств в виде амортизации переносится на вновь изготовленный продукт равными долями в течение нормативного срока службы.

Построение аналитического учёта должно обеспечить возможность получения данных о наличии и движении основных средств – по видам, местам нахождения.

Данные аналитического учёта используются для проверки исходящей информации о подлогах в документах на поступление и в убытие конкретных основных средств (например, неоприходование основные средств, полученных по безналичному расчёту, т.е. нет приёмных документов и нет записей в учётных регистрах).

Хищения скрываются путём составления подложных актов на списание основных средств по ветхости и в связи с полным износом. В актах обычно искажается дата приобретения. Искажения устанавливают последовательным сличением по датам актов о ликвидации, инвентаризационных карточек, актов на приобретение описываемых объектов.

2. Нарушения на складах производственных запасов (вторая стадия).

**2.1**. Нарушения со стороны поставщика:

1) При получении некачественных ценностей от поставщика необходимо установить, в какой момент ценности оказались некачественными:

* нарушение технологии производства у поставщика (провести товарную экспертизу);
* в процессе транспортировки – необходимо проверить наличие оформленных в установленном порядке коммерческих актов.

2) Поставка или отгрузка неучтённого сырья. Выявляется встречной проверкой сопроводительных документов и расчётных документов у получателя и поставщика. Может выявить отсутствие расходных документов у поставщика или расхождение между двумя экземплярами по наименованию, количеству, качеству.

**2.2**. Нарушения для склада запасов

Создание неучтённых излишков при приёме ценностей от поставщика, в процессе хранения, при отпуске в производство:

* неполное оприходование (полное неоприходование) ценностей, поступивших от поставщиков. Выявляется встречной проверкой и взаимным контролем сопроводительных и расчётных документов у поставщика и получателя. Можно обнаружить расхождения по количеству (меньше), цене (больше), качеству (меньше), либо полное отсутствие документов у получателя.
* в процессе хранения – искусственное завышение потерь, т.е. необоснованное списание на бой, порчу, отходы, усушку. Проверяется взаимным контролем актов списания по основаниям для списания.
* при выдаче материалов производства излишки ценностей создаются за счет неправильного применения коэффициента перерасчёта, либо при отсутствии на складе аналитического учёта возможно создание пересортицы, т.е. выдача более дешёвых материалов. Применяются приёмы встречной проверки и взаимного контроля документов склада и производства. для выявления пересортицы проводят инвентаризацию. На момент проверки можно применять приёмы фактического контроля (обмеры, взвешивания и т.д.).

Излишки могут быть присвоены либо реализованы и присвоены денежные средства, либо могут быть оприходованы, либо из них может быть произведена готовая продукция.

3. Нарушения при движении ценностей на стадии производства

В процессе производства выпускается готовый продукт. Затраты на производство продукции регламентируются «Положением 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«, утверждённого Постановлением Правительства РФ от 05.08.92 № 552 (много изменений, уже в 2000 году – три).

Не все затраты включаются в себестоимость продукции. Себестоимость продукции складывается из затрат на производство продукции, организацию и обслуживание производства и затрат на реализацию готовой продукции. Нет смысла рассматривать по статьям, что туда включается. Основные документы по учёту себестоимости:

* ведомость калькуляции (калькуляция – исчисление) показывает нормы на единицу продукции в натуральном и денежном выражении;
* ведомость учёта затрат на производство.

Резкое возрастание себестоимости отдельных изделий может рассматриваться как признак бесхозяйственного расходования средств или как хищение, маскируемое по видом хозяйственных операций. При анализе причин роста себестоимости можно выявить выпуск неучтённых изделий, либо хищение сырья.

**Нар**ушения:

1. Выпуск неучтённой продукции может производиться:

* за счёт нарушения технологического процесса:
  + недовложение сырья в готовый продукт. Выявляется взвешиванием;
  + замена компонентов (например, вместо муки 1 сорта – 2 сорт, вместо масла – маргарин). Выявляется: экспертиза качества, плюс приёмы фактического контроля (контрольный запуск сырья в производство – из контрольной партии сырья выпускают определённый объём продукции).

Дополнительные приёмы – восстановление количественного учёта и контрольное сличение остатков. Для предприятия общественного питания совместно с двумя последними приёмами применяют приём «обратной калькуляции» - это пересчёт реализованной готовой продукции обратно в сырьё (применяется только на предприятиях общественного питания).

* из неучтённого сырья. В этом случае нужен комплексный анализ документов с момента поступления сырья на предприятие.

**2**. В издержки производства включают расходы, подлежащие возмещению за счёт прибыли. Завышение затрат приводит к уменьшению налогооблагаемой прибыли. Особо тщательно должны проверяться затраты, связанные с управлением производства:

* содержание работников аппарата управления;
* расходы на содержание служебного автотранспорта;
* затраты на командировки;
* дополнительные выплаты.

**Осо**бенности учёта готовой продукции

Из производства на склад готовой продукции поступает по сдаточным документам, например, накладная, листок выработки. На складе учёт ведётся по номенклатурным номерам, виду, сорту, месту нахождения в книгах, карточках учёта или в оборотных ведомостях. В бухгалтерии на основе сдаточных документов ведётся ведомость учёта готовой продукции – по фактической себестоимости и по продажной цене. Все плательщики налога на добавленную стоимость при реализации готовой продукции обязаны вести счета-фактуры и учитывать их в книге покупок и книге продаж.

4. Нарушения на складе готовой продукции

**1**. Создание неучтённых излишков:

* за счёт неполного оприходования готовой продукции из производства;
* искусственное завышение потерь в процессе хранения;
* при реализации, отпуска со склада заказчику.

Для выявления применяют комплексный анализ:

* исследование документов по движению сырья, по учёту затрат, документов по сдаче продукции на склад, начисления по заработной плате;
* фактический контроль, регулярно проводится инвентаризация.

**2**. Выпуск неучтённой продукции и её хищение.

Проводится анализ: документы на поступление готовой продукции на склад сопоставляются с документами по начислению заработной платы, с документами, отражающими выпуск продукции. Проводится сопоставление данных внутреннего учёта, движения сырья и материалов с количеством и качеством продукции на складе, анализ транспортных и пропускных документов.

Реализация продукции осуществляется в соответствии с заключёнными договорами или путём свободной продажи через розничную торговлю. Реализацией завершения кругооборот хозяйственных средств. Документы здесь те же самые, что и на первом этапе.

На основании сопроводительных документов на отгрузку для расчётов с показателями выписывают:

* счёт-платежные требования (3 или 4 экземпляра, в зависимости от количества банков, в которых обследуются). В требовании указывают наименование и местонахождение поставщика и покупателя, номер договора поставки, вид отправки, сумму платежа по договору, сумму налога на добавленную стоимость. Платёжные требования должны быть сданы поставщиком в банк на инкассо (поручение получить платёж от покупателя) не позднее следующего дня после отгрузки или сдачи готовой продукции получателю;
* счёт-фактура. При предварительной оплате поставки, при расчётах наличными.

Данные платёжных требований ежедневно записывают в ведомость учёта и реализации продукции (работ, услуг): дата и номер платёжного требования, наименование покупателя, количество отгруженной продукции по видам, суммы, предъявленные к оплате, отметки об оплате счетов.

Для вывоза готовой продукции с территории организации представителям покупателя выдаются товарные пропуска. Пропуском могут быть копии товарно-транспортных накладных или фактур, на которых делаются специальные разрешительные надписи (или штамп «Пропуск»). Пропуска подписывают руководитель и главных бухгалтер организации. Если готовая продукция отпускается покупателю непосредственно со склада, то получатель обязан предъявить доверенность на право получения груза, ценностей.

**Пор**ядок учёта реализации продукции в зависимости от выбранного метода

В России организациям разрешается определять или признавать выручку от реализации продукции:

* либо по моменту оплаты отгруженной продукции, выполненных работ или оказанных услуг. До момента оплаты готовая продукция считается отгруженными товарами;
* либо по моменту отгрузки продукции и предъявления платёжных документов покупателю или транспортной организации.

**Про**верка покупателя, реализации готовой продукции

Правильность оформления выручки от реализации контролируется на основе записей по счёту 90 «Продажи», в корреспонденции со счетами 62 «Расчёты с покупателями и заказчиками» (вся дебиторская задолженность), 50 «Касса», 51 «Расчётный счёт», 52 «Валютный счёт».

Можно провести инвентаризацию отгруженной продукции. На счетах учёта ценностей, не находящихся в момент инвентаризации в подотчёте материально-ответственных лиц, могут оставаться только суммы, подтверждённые надлежаще оформленными документами:

* по товарам, находящимся в пути – должны быть сопроводительные, отгрузочные документы поставщика, продавца и расчётные документы покупателей;
* по товарам отгруженным (ещё не оплачены) – должны быть сопроводительные документы поставщика и экземпляр платёжного требования с отметкой банка;
* по товарам с просроченной оплатой – необходимо подтверждение банка о перечислениях и необходимо проверить кассовые документы. В этом случае осуществляют контроль расчётов с показателями: устанавливают – заключены ли договоры поставки, правильно ли исчисляются суммы за принятую покупателем продукцию с учётом сроков реализации, качества продукции и проверяют реальность задолженности покупателей. Составляется акт взаимосвязанной сверки расчётов.

В случаях, когда по отдельным покупателям проверка выявила устойчивую задолженность, её обоснованность устанавливается по данным первичных документов.

**Учё**т реализации продукции при товаро-обменных или бартерных сделках

Бартерные операции должны отражаться на счетах бухгалтерского учёта с указанием выручки от продаж. Нарушения – не ведут счёт 90 «Продажи», скрытие от налогообложения.

Движение денежных средств. Виды нарушений. Приёмы обнаружения

**1**. Нарушения по заработной плате.

Задачи учёта заработной платы:

* учёт и контроль штатного расписания;
* правильный учёт отработанного времени и объёма выполненных работ;
* правильное начисление заработной платы и сумм удержаний из неё.

Нарушения по заработной плате различаются на сегодняшний день в зависимости от формы собственности организации. На каждом предприятии должно быть разработано и принято Положение по оплате труда в соответствии с коллективным договором или контрактом. В Положении указывают формы оплаты труда, ставки и расценки, тарифы, систему поощрений. Три формы оплаты труда:

* повременная;
* сдельная;
* аккордная.

Первичные документы для начисления заработной платы:

* табель учёта рабочего времени – указывается только время, часы работы;
* наряд на сдельные работы – указывается количество выполненных работ или единиц готовой продукции, ставки или расценки за единицу продукции;
* ведомость учёта выполненных работ.

Дополнительные документы для начисления заработной платы:

* приказы отдела кадров (надбавка, помощь);
* исполнительные листы;
* листки простоя;
* акты о браке.

Для расчёта заработка, подлежащего выдаче на руки, рассчитывают сумму заработной платы за месяц и производят из этой суммы удержания. Эти расчёты производят в расчётно-платёжной ведомости. На некоторых предприятиях применяют раздельно расчётную ведомость и платёжную ведомость.

Удержания из зарплаты на сегодняшний день – только 13 № - подоходный налог, ФОМС, ФСС.

**Нарушения:**

**При** повременной оплате труда – завышение объёма отработанного времени, окладов, необоснованная выплата надбавок, пособий. Необходимо провести нормативную проверку всех начисленных сумм, их обоснованность первичными документами, законодательными актами.

**При** сдельной оплате труда – завышение объёма выполненных работ, необоснованное завышение расценок, тарифов. Необходимо проверить по документам движение готовой продукции на складе или фактически выполненный объём работ. Расценки, тарифы проверить в положении по оплате труда или они установлены законодательно.

В документах по расчёту заработной платы может встречаться механическое завышение итогов. Необходимо провести арифметическую проверку всех сумм.

На предприятиях негосударственной формы собственности зарплата в документах начисляется по минимальным расценкам с целью снизить отчисления в бюджет, фонды от фонда оплаты труда (ФОТ). Фактически зарплата выдаётся в большем размере. Проверяются счета, план счетов.

Заработная плата должна быть выдана из кассы в трёхдневный срок. Деньги на выплату предприятие получает со своего расчётного счёта в банке. Одновременно в банк предоставляются платёжные документы на перечисления:

* 28 % от ФОТ – в Пенсионный фонд;
* 4 % от ФОТ – в Фонд социального страхования;
* 3,6 % от ФОТ – в Фонд обязательного медицинского страхования;
* от 13 % от ФОТ – налог на доходы с физических лиц (увеличение процентной ставки – в зависимости от суммы зарплаты).

**Кас**совые и банковские операции

Порядок хранения, расхода и учёта денежных средств в кассе установлен Письмом ЦБ РФ «Об утверждении «Порядка ведения кассовых операций в РФ» от 04.10.93 № 18 (ред. от 26.02.96).

Для текущих расходов предприятие может держать наличные денежные средства в кассе, максимальная сумма которых определяется лимитом. Лимит устанавливается по согласованию банка и предприятия. Только в дни выдачи зарплаты в течение трёх дней может быть превышение лимита. Касса всегда одна, кассиров может быть много.

Приём наличных денежных средств в кассу производят на основании приходного кассового ордера (типовая форма КО-1).

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| ПКО |  | Касса |  | 1. РКО | типовая  форма КО-2 |
| типовая  форма КО-1 |  |  |  | 2. Платёжная ведомость |  |

Лицу, сдавшему деньги, выдаётся квитанция, которая является частью приходного ордера, заполняется одновременно с ним и выдаётся только после получения денег кассиром. Максимальный размер принятия от другой организации наличных средств в кассу за реализованную продукцию, работы, услуги – 10.000 рублей, в том числе налог с продаж (5 %).

Возможные нарушения: при получении денежных средств в кассу от покупателя за реализованную продукцию может встречаться:

* неполное оприходование полученных средств. Можно выявить сопоставлением ПКО у продавца, где сумма будет занижена, и квитанции ордера у покупателя;
* полное неоприходование полученных денежных средств (например, не отбивают чек). В этом случае ПКО у продавца будет отсутствовать. Необходимо проверить договор между поставщиком и заказчиком, сопроводительные документы на ценности, документы на выполненные работы или оказанные услуги.

Выдача денежных средств из кассы производится на основании РКО (типовая форма КО-2), либо платёжной ведомости. У ПКО и РКО разные требования по оформлению. В РКО сначала должны быть подписи руководителя и главного бухгалтера, затем расписывается кассир (при выдаче денег) и получающее лицо (при получении), дополнительно указывается документ, по котором получают средства.

Приходные и расходные кассовые документы должны иметь раздельную нумерацию и регистрироваться в журнале регистрации приходных и расходных документов (типовая форма КО-3), в котором отражаются: номер по порядку, дата, содержание операции, сумма, возможно примечание.

Все первичные документы по кассе, все три документа учитываются в учётных регистрах. Иначе говоря, все факты поступления и выдачи наличных денежных средств учитываются в кассовой книге (типовая форма КО-4). Должно быть два экземпляра записей:

* первый – к нему прилагаются первичные документы, называется «Отчёт кассира»;
* второй – подшивается как книга.

При проверке кассы кассир должен предоставить отчёт кассира (КО-4), составляется он ежедневно. В нём должны быть:

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| №№  ордеров | Количество документов | Содержание операции | Сумма | | Корреспондирующий счёт |
| приход | расход |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| 27  122 | 1  1 | Остаток денежных средств на начало дня  21 000  Получено от по­ку­пателей  Сдано в банк  Итого за день  Остаток денежных средств на конец дня  16 000 | 10 000  10 000 | 15 000  15 000 |  |

При проверке кассы всё внимание на документы в 3 графе, на остаток на конец дня.

**Рев**изия кассы

Кассир несёт полную материальную ответственность за ценности, хранящиеся в кассе и правильность оформления документов. Он должен вывести остаток денег на момент проверки. С кассира берётся расписка, что все приходные и расходных документы выключены им в отчёт, неоприходованных и несписанных суммы в кассе не имеется.

Расписки в получении сумм, не оформленные расходными ордерами, к рассмотрению комиссией не принимаются и считаются недостачами. Недостача относится на счёт кассира. Денежные средства, не принадлежащие организации, в кассе хранить запрещено, их наличие считается излишком. Излишки средств приходуются на финансовый результат. Денежные средства пересчитываются полистно. Полученный остаток сверяется с остатком в отчёте кассира. Особое внимание на незаполненные по всем реквизитам кассовые документы (без номеров, дат, одной подписи и т.п.).

Перечисления денежных средств по счетов плательщика на счёт получателя осуществляется на основе Положения ЦБ РФ о безналичных расчётах в РФ от 08.09.2000 № 120-П.

Предприятия открывают свои расчётные счета в банке, которым присваиваются номера (двадцатизначные). При проверке предприятия необходимо запросить в банке о всех счетах за каждый день, если проводились операции по расчётному счёту. Банк выдаёт предприятию для сверки выписку с расчётного счёта, в которой отражаются:

* остаток денежных средств на счёте на начало дня;
* поступления, перечисления за день;
* выдача, перечисления за день;
* остаток средств на конец дня.

В бухгалтерии к выписке банка прилагаются документы, на основе которых происходят движения средств на расчётном счёте. На расчётный счёт поступают наличные деньги, могут перечисляться безналичные средства.

Поступление наличных денежных средств на расчётный счёт оформляется объявлением на взнос наличными, состоящим из трёх частей: собственно объявление; квитанция; ордер.

После сдачи денежных средств в банк квитанция объявления с отметкой банка возвращается на предприятие и прилагается к РКО. Первая и третья части остаются в банке.

Нарушение может быть: неполная сдача полученных из кассы средств в банк на расчётный счёт. Для выявления необходимо сопоставить:

* РКО;
* Квитанция объявления с отметкой банка;
* Выписка с расчётного счёта.

Все три проверяются формальной проверкой.

Получают наличные средства со счетов в банке по денежному чеку. В бланке чека должны быть указаны сумма, дата выдачи чека, наименование и подпись чекодателя (расписывается руководитель и главный бухгалтер). Чек сдаётся в банк, в чековой книжке остаётся корешок чека, реквизиты которого: сумма полученных в банке денег, дата получения, кому выдан чек, подпись получившего чек. Корешок чека – это расписка в получении чека.

Возможное нарушение – неполное оприходование или полное неоприходование денежных средств в кассу. Для проверки сопоставляются документы следующим образом – составляется таблица:

|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Данные чековой книжки | | | Данные выписки банка | | Данные кассовой книги | | | Отклонения | |
| номер | дата | сумма | дата | сумма | номер РКО | дата | сумма | дата | сумма |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 |
|  |  |  | 20 | 10 000 |  | 21 | 1 000 | 1 (= 7 – 4) | 9 000 |
|  |  |  |  |  |  |  |  | временное заимствование ден. средств | показывает хищение ден. средств |

Возможны взыскания – сама сумма плюс штраф на кассира, штрафы на руководителя и главного бухгалтера – до 50 МРОТ. Штрафы налагаются Инспекцией МНС по представлениям банка.

**Без**наличные расчёты

Оформляются пятью документами:

* платёжное поручение – письменное распоряжение плательщика о перечислении сумм и средств со своего счёта на счёт получателя. Может составляться в 3, 4, 5 экземплярах – каждому участнику (плательщик, получатель, банки, плюс федеральное казначейство);
* платёжное требование – требование поставщика к покупателю оплатить на основании направленных в банк плательщика расчётных и отгрузочных документов стоимость поставленных по договору продукции, выполненных работ или оказанных услуг;
* расчётный чек (чековая книжка) – выдаётся продавцу покупателем. При выдаче чековой книжки в банке бронируется необходимая сумм денег;
* аккредитив. Покупатель депонирует в банке поставщика на отдельном счёте сумму для оплаты отгруженных ценностей;
* инкассовое поручение – производится списание денежных средств с расчётного счёта без согласия владельца.

Все документы составляются как минимум в трёх экземплярах. Проверяются встречной проверкой, так как копии получают все участники.

Приёмом взаимного контроля можно проверить поступление или расход товарно-материальных ценностей, выполненные работы, оказанные услуги, приёмные документы и учётные регистры складов производственных запасов или готовой продукции.

Расхождения по документам с банком рассматриваются в течение 20 дней. В банковских документах не должно быть подчисток, не допускается замена ксерокопиями. В банке можно затребовать подтверждения каких-либо перечислений.

Инвентаризационный остаток необходимо брать только в первичный документах. В книге складского учёта – нельзя. Для накладной, фактуры двух подписей мало. Верить больше первичному документу – содержит подписи и печати.

На решение судебно-бухгалтерской экспертизы можно ставить вопросы:

* насколько обоснованной является недостача товарно-материальных ценностей у кладовщика Иванова И.И. по состоянию на 15.08.1999 года?

Является ли отсутствие контроля за использованием доверенностей на получение товарно-материальных ценностей со стороны бухгалтерии первопричиной, позволившей экспедитору Петрову П.П. получить 10 тонн такого-то материала и не сдать его на склад предприятия?