по теме №\_4\_ : «Исследование документов и записей по учету хозяйственных операций в отдельных сегментах рыночной экономики»

|  |
| --- |
| План  |
| Вступительная часть  |
| Учебные вопросы: |
| 1. Использование учетных при выявлении признаков преступлений в бюджетных организациях. |
| 2. Использование учетных документов при выявлении признаков преступлений на предприятиях промышленности |
| 3.Бухгалтерские документы и записи при раскрытии преступлений в сельскохозяйственном производстве |
| Заключительная часть |

Вопрос 1 Использование учетных документов при выявлении

признаков преступлений в бюджетных организациях.

Бюджетные организации - это органы государственного управления, учреждения здравоохранения, народного образования, культуры.

Главное назначение бюджетных организаций и учреждений состоит в удовлетворении социально-бытовых и духовных потребностей народов России.

Своеобразие хозяйственной деятельности бюджетных организаций и учреждений вызывает определенные особенности в организации бухгалтерского учета, но не освобождает их от формирования полной и достоверной информации об их деятельности и имущественном положении необходимой внутренним пользователям бухгалтерской отчетности - руководителям, учредителям, участникам и собственникам имущества организации, а также внешним - инвесторам, кредиторам и др. Пользователям бухгалтерской отчетности.

Организация хозяйственных операций, их целесообразность, наличие, движение имущества и обязательств, использование материальных, трудовых и финансовых ресурсов бюджетных учреждений ведется в соответствии с утвержденными нормативами и сметами, что предотвращает отрицательные результаты хозяйственной деятельности учреждения.

Основные правила ведения бухгалтерского учета установлены Законом «О бухгалтерском учете», Положением о бухгалтерском учете и отчетности, Положением по бухгалтерскому учету «Учетная политика предприятия», Планом счетов бухгалтерского учета и некоторыми другими нормативными документами.

Основные требования к ведению бухгалтерского учета:

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется в валюте РФ - в рублях;

- имущество, являющееся собственностью организации, учитывается обособленно от имущества других юридических лиц, находящихся в данной организации;

- бухгалтерский учет ведется организацией непрерывно с момента её регистрации до реорганизации или ликвидации;

- бухгалтерский учет имущества, обязательств и хозяйственных операций организаций ведется путем двойной записи на взаимосвязанных счетах бухгалтерского учета. Данные аналитического учета должны соответствовать оборотам и остаткам по счетам синтетического учета;

- все хозяйственные операции и результаты инвентаризаций подлежат своевременной регистрации на счетах бухгалтерского учета без каких-либо пропусков и изъятий;

- текущие затраты на производство продукции и капитальные вложения учитываются раздельно;

- основанием для записи в учетных регистрах являются первичные, учетные документы, которые должны составляться в момент совершения хозяйственных операций или непосредственно после её окончания и содержать обязательные реквизиты.

Как было отмечено выше, бухгалтерскими документами оформляются любые хозяйственные операции в той последовательности, в какой они совершаются, тем, обеспечивая сплошной, непрерывный учет всех объектов учета; юридическое обоснование бухгалтерских записей, имеющих доказательную силу; использование документов для текущего контроля и оперативного руководства хозяйственной деятельностью организации, контроль за сохранностью собственности, укрепления законности, поскольку документы служат основными источниками сведений для последующего контроля правильности, целесообразности и законности каждой хозяйственной операции.

Форма документа определена совокупностью реквизитов. Некоторые реквизиты являются обязательными для каждого документа, отражают создание операции и придают им доказательную силу. К таким реквизитам относят: наименование документа, дата составления, наименование организаций, от имени которой составлен документ, содержание хозяйственной операции, измерители хозяйственной операции (в натуральном и денежном выражении), наименование должностных лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции, личные подписи указанных лиц.

Перечень должностных лиц, имеющих право распорядительной подписи первичных учетных документов, утверждает руководитель организации по согласованию с главным бухгалтером.

Ответственность за доброкачественное и своевременное оформление документов, передачу их в установленные сроки для отражения в бухгалтерском учете, за достоверность содержащихся в документе данных несут лица, создавшие и подписавшие эти документы. В учреждениях все бухгалтерские документы, связанные с исполнением смет расходов по бюджету, специальным и другим внебюджетным средствам, подписываются руководителем учреждения или его заместителем и главным бухгалтером или его заместителем.

Банковские документы, расходные кассовые ордера, платежные ведомости на заработную плату по срокам и суммам выплат из кассы подписываются руководителем учреждения или его заместителем и главным бухгалтером или его заместителем. Документы без подписи главного бухгалтера или его заместителя считаются недействительными и к исполнению не подлежат. Приходные кассовые ордера действительны при наличии подписи главного бухгалтера или его заместителя и кассира.

Материально-ответственные лица представляют первичные документы по приходу и расходу товарно-материальных ценностей при реестре сдачи документов, составленном в 2-х экземплярах.

С лицами ответственными за хранение денежных и товарно-материальных ценностей, заключается письменный договор о полной индивидуальной материальной ответственности.

Своевременное и достоверное создание первичных документов, передача их в установленном порядке и сроки для отражения в бухгалтерском учете производится в соответствии с утвержденным в организации графиком документооборота.

В России централизованно разрабатывается единая форма документов. Разработка таких форм для оформления однородных хозяйственных операций в организациях называется унификацией. В России унифицированы формы кассовых документов, почти все банковские документы и некоторые другие. Они обязательны для всех отраслей народного хозяйства.

Унифицированные формы первичных документов должны применяться в организации без изменений. В организациях, где не предусмотрено применение унифицированных документов, первичные документы разрабатываются самостоятельно с учетом всех обязательных реквизитов. Все записи в документах производятся чернилами, шариковой ручкой или на пишущих и счетных машинах. В денежных документах сумма указывается цифрами и прописью. Документы оформляются четко, аккуратно и разборчиво. Если допущена ошибка, то исправление делается следующим образом:

«Написанному в исправлении\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_\_ верить»

 новый текст или сумма

 Подпись

 Дата

В приходных и расходных кассовых ордерах исправления не допускаются.

После соответствующей проверки документы проверенные и принятые в бухгалтерию подвергаются бухгалтерской проверке, т.е. расцениваются, группируются, и затем на них указывается контировка, т.е. корреспондирующий счет по каждой хозяйственной операции.

Правила документирования хозяйственных операций, формы и реквизиты документов, порядок составления и обработки документов утверждены приказом Министерства финансов СССР от 29 июля 1983 года № 105. Сроки хранения отдельных первичных документов, ведомостей, отчетов и других материалов определен Перечнем типовых документов, образующихся в деятельности предприятия с указанием сроков хранения, утвержденным Главным архивным управлением при Совете Министров СССР 15.08.1988 г. № 13.Так, например: зарплата - 85 лет, кассовые и банковские документы - 5 лет, бухгалтерские отчеты и балансы - постоянно.

В случае пропажи или гибели первичных документов руководитель учреждения назначает комиссию по расследованию причин их пропажи или гибели. Результаты работы комиссии оформляются актом, утвержденным руководителем учреждения.

В бюджетных организациях для бухгалтерского учета операций исполнения смет расходов учреждений и исполнения сельских, поселковых и городских (городов районного подчинения) бюджетов применяется план счетов, утвержденный Минфином РФ в составе Инструкции по бухгалтерскому учету в учреждениях и организациях, состоящих на бюджете. Он представляет собой систематизированный перечень синтетических счетов бухгалтерского учета (см. Приложение).

В состав плана счетов входит 15 разделов, отдельно выделены забалансовые счета. Каждый раздел сгруппирован по экономическим особенностям учитываемых документов, где отражены экономически однородные виды имущества, обязательств и хозяйственных операций.

I, II, III разделы показывают осуществление деятельности бюджетных организаций с имуществом. Далее показаны разделы со счетами издержек производства, денежных средств, расчетов и расходов бюджетных организаций. Первые восемь разделов группируют счета имущества и расходов бюджетных организаций. Имущество отражается по разделу и принципу ликвидности - от труднореализуемых к легко реализуемым. Затем отражаются источники формирования имущества организации и покрытия расходов бюджетных организаций, финансовый результат от реализации продукции, доходы и результаты исполнения бюджета.

Правила (порядок) ведения аналитического учета бюджетные организации устанавливают сами, исходя из Плана счетов и нормативных актов по объектам учета (см. Приложение № 1, План счетов).

Записать операцию на счетах - это, значит, отразить её содержание в бухгалтерских книгах, карточках или свободных листах, являющихся учетными регистрами. Учетными регистрами могут быть и машинограммы, полученные при использовании вычислительной техники, магнитные ленты, дискеты и иные машинные носители.

Все бухгалтерские книги должны быть пронумерованы и прошнурованы, а на последней странице должна быть подпись главного бухгалтера или другого уполномоченного лица, кассовая книга - скреплена печатью. Книги применяют для синтетического и аналитического учета. На каждой книге указывается: наименование учреждения, год, на который открыта книга. При переносе записей в другую книгу делается отметка о переносе записи с указанием новой книги.

Карточки хранятся в специальных ящиках - картотеках. Открываются карточки на год. В настоящее время они являются самыми распространенными видами регистров в России. Карточки (кроме карточек по ОС) регистрируются в реестре карточек Ф. № 279, который ведется для каждого счета отдельно. Расположены карточки в картотеках по субсчетам, а внутри их - по материально-ответственным лицам.

Свободные листы в отличие от карточек изготовлены из менее плотной бумаги и имеют большой формат. Заводятся они на месяц или на квартал.

Запись в учетные регистры производится вручную или машинным способом при использовании вычислительной техники. Все хозяйственные операции регистрируются в учетном регистре, затем делается разноска. По окончании месяца на каждой странице учетных регистров подводятся итоги. Данные итогов синтетических и аналитических регистров обязательно сверяются.

Содержание регистров бухгалтерского учета и внутренней отчетности является коммерческой тайной. После составления и утверждения годового отчета регистры сдают на хранение в архив предприятия.

Бюджетные учреждения расходуют государственные средства в соответствии с целевым назначением и в меру выполнения мероприятий, предусмотренных счетами, строго соблюдая финансово-бюджетную дисциплину и максимальную экономию материальных ценностей и денежных средств.

Своеобразие хозяйственной деятельности бюджетных учреждений вызывает определенные особенности в организации бухгалтерского учета. Наиболее значимые:

1. учет расходов по бюджету;
2. учет финансирования.

В соответствии с законодательством об основах бюджетного устройства и бюджетного процесса в РФ для бюджетных организаций и учреждений в процессе исполнения бюджетов финансирования проводятся по трем укрупненным статьям: заработная плата, текущие расходы, капитальные вложения и капремонт.

На счете 20 «Расходы по бюджету» отражаются расходы, отраженные организациями и учреждениями по исполнению смет и финансируемые из бюджетов.

Счет 20 «Расходы по бюджету» имеет субсчета:

200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и другие мероприятия»;

202 «Расходы за счет других бюджетов»;

203 «Расходы по бюджету на капитальные вложения»;

205 «Расходы на выплату пособий и доплат к пенсиям за счет бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований»;

207 «Кассовые расходы по сельским, поселковым и городским (города районного подчинения) бюджетам».

Рассмотрим более подробно субсчет 200 «Расходы на содержание учреждения и другие мероприятия». На субсчете 200 отражают фактически произведенные расходы на содержание учреждений и организаций и др. Мероприятия с кредита субсчета 180 «Расчеты с рабочими и служащими» (на сумму начисленной заработной платы работникам организации); субсчетов 159 «Расчеты по страховой медицине», 171 «Расчеты по социальному страхованию», 198 «Расчеты по страховым взносам с Пенсионным фондом», 199 «Расчеты с Фондом занятости населения» (на суммы отчислений на социальные нужды); счета 06 «Материалы и продукты питания» (на стоимости израсходаванных материалов); субсчета 210 «Расходы к распределению» (на величину накладных расходов) и других субсчетов.

Бюджетные средства расходуются в соответствии с утвержденными сметами расходов. В конце года фактически произведенные в течение года расходы списываются у главных распорядителей ассигнований в дебет субсчета 230 «Финансирование из бюджета на расходы учреждения и другие мероприятия» с кредита субсчета 200 «Расходы на содержание учреждения и другие мероприятия» (кроме начисленной заработной платы рабочих и служащих, начисленной за вторую половину декабря). А в некоторых Министерствах и ведомствах субсчет 180 «Расчеты с рабочими и служащими» закрывается без остатка, т.е. там, где начисление и выдача заработной платы производится за текущий месяц.

Аналитический учет фактических расходов ведется в ведомости № 6 «Исполнение сметы расходов по бюджету» в разрезе статей сметы, с кредита других счетов. Например: начислена заработная плата рабочим и служащим учебного заведения в сумме 5 млн. рублей.

Д-т 200-1 - статья расходов

К-т 180 - рабочие и служащие

В данный учетный реестр также заносятся данные оборотов по дебету с/счета 200 из других журналов-ордеров или листков-расшифровок, чаще всего из ж/о № 1 с К-т 120 «Касса», № 6 - по кредиту счетов 15, 17, 18, 19 ж/о 4 - учета основных средств, № 9 - учета МБП. Затем подсчитываются обороты в разряде статей в графе по дебету. Здесь же в ведомости № 6 показываются суммы, списанные в уменьшение затрат (кредит субсчета 200). Например: согласно продфуражного отчета удержано из заработной платы или стипендии стоимость питания

Д-т 181 «Расчеты со стипендиатами»

Д-т 180 «Расчеты с рабочими и служащими»

К-т 200 - 1г «стоимость питания», где 200, субсчет, 1-статья сметы расходов, г - литер статьи.

Точно также списываются расходы и по другим статьям сметы.

Затем в графе «Всего» подсчитываются расходы за месяц и с начала года с нарастающим итогом. Итоговая сумма по горизонтали и вертикали из ведомости № 6, где ведется смета расхода, заносятся в журнал «Главная книга» в графу «Итого за ... (месяц)».

Бюджетное финансирование осуществляется в соответствии с законодательством о бюджетном устройстве и бюджетном процессе в РФ.

В соответствии с Конституцией РФ в бюджетную систему РФ, как самостоятельные части включаются: республиканский бюджет РФ, республиканские бюджеты республик РФ, в составе РФ, краевые, областные бюджеты, городские бюджеты Москвы и Санкт-Петербурга, областной бюджет АО, окружные бюджеты АО, районные бюджеты, городские бюджеты, бюджеты поселков и сельских населенных пунктов.

Задачи организации, осуществления и контроля за исполнением республиканского бюджета возложены на Федеральное Казначейство РФ.

Для учета финансирования учреждений и организаций, состоящих на бюджете и ведущих учет в соответствии с Инструкцией № 122 от 03.11.1993 г. применяют счет 23 «Финансирование». Этот счет используют главные распорядители ассигнований. Расходование бюджетных средств производится в строгом соответствии с утвержденными сметами расходов.

Счет 23 «Финансирование» имеет несколько субсчетов:

230 - «Финансирование из бюджета на расходы учреждения и др. Мероприятия»

231 - «Финансирование из бюджета капитальных вложений»

232 - «Финансирование за счет других бюджетов»

234 - «Финансирование из Пенсионного фонда расходов на выплату пенсий и пособий»

235 - «Финансирование за счет бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований»

236 - «Средства родителей на содержание детского учреждения»

237 - «Финансирование из Фонда социального страхования на выплату пособий»

238 - «Прочие средства на содержание учреждений»

Рассмотрим субсчет 230 «Финансирование из бюджета на расходы учреждения и др. мероприятия». В дебет субсчета 230 записывают:

- суммы отозванных средств;

- суммы расходов, списываемых по окончании годовых отчетов;

- суммы списанных недостач прошлых лет.

 По окончании года в дебет субсчета 230 у главных распорядителей ассигнований осуществляют списание произведенных в течение года расходов с кредита субсчета 200 «Расходы на содержание учреждения и др. мероприятия». В тех случаях, когда сумма фактических расходов по бюджету превышает остаток финансирования по субсчету 230, списание расходов производят в сумме равной остатку по этому субсчету.

Пример: на текущий счет организации поступили денежные средства из федерального бюджета в счет финансирования текущего месяца в сумме 100 000 руб.

Д 090 кт 230 100 000 руб.

Расходование бюджетных средств производится в строгом соответствии с утвержденными сметами расходов. В дебет счетов 230, 231, 232 записывают

1. суммы отозванных средств (крайне редко);
2. суммы расходов, списываемых по окончании года на основании годовых отчетов;
3. суммы списанных недостач материалов и безнадежных к получению долгов.

По окончании года в дебет субсчета 230 осуществляют списание произведенных в течение года расходов с кредита с/счета 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения и др. мероприятия» (кроме заработной платы за 2 половину декабря - её продолжают учитывать на субсчете 200, а в балансе сумма по счету 200 активна, должна равняться сумме по счету 180 «Расчеты по оплате труда» - пассивна). В специфических организациях (органах МВД) счет 180 «Расчеты по оплате труда» на начало следующего месяца закрывается и соответственно с/счет 200 закрывается на всю сумму расходов текущего года. В тех случаях, когда сумма фактических расходов по бюджету превышает остаток финансирования по счету 230, списание расходов производят в сумме равной остатку этого счета.

В кредит субсчетов 230, 231,232 относят также суммы выявленных излишков материалов и безвозмездно полученных материалов.

В кредит субсчета относят

- суммы полученных средств

- суммы выявленных излишков материалов и безвозмездно полученных материалов.

Аналитический учет по субсчету 230 ведется на многографных карточках Ф. № 283. В разрезе показателей, предусмотренных в справке «О движении сумм финансирования из бюджета» к балансу исполнения сметы расходов.

Перед составлением баланса расчеты по внутриведомственному финансированию должны быть выверены между вышестоящими распорядителями ассигнований и подведомственными им организациями и учреждениями. Остатки по счетам расчетов по финансированию подведомственных организаций и учреждений в активе баланса вышестоящего учреждения должны соответствовать остаткам по счетам расчетов по финансированию в пассиве баланса подведомственных учреждений и организаций. Остатки по этим счетам в активе и пассиве сводного баланса взаимно исключаются.

Другим специфическим счетом является счет 40 «Доходы».

Учреждения и организации, состоящие на бюджете, но производящие и реализующие продукцию, работы и услуги, имеют доходы от этой деятельности. Бюджетные организации также могут осуществлять финансовые вложения - инвестиции в государственные ценные бумаги (облигации и другие долговые обязательства), ценные бумаги других организаций, предоставление другим организациям займов на территории РФ и за её пределами. Целью финансовых вложений является получение доходов.

Учет доходов осуществляется на счете 40 «Доходы» и 41 «Прибыли и убытки». Счет 40 имеет три субсчета:

400 - «Доходы по специальным средствам»

402 - «Доходы от производственной деятельности профессионально-технических училищ»

407 - «Доходы бюджета»

Рассмотрим подробнее субсчет 400. Данный субсчет используется бюджетными организациями для учета доходов по специальным средствам, которые в соответствии с действующими положениями остаются в распоряжении организаций и могут расходоваться на определенные цели сверх ассигнований по бюджету. К специальным средствам относятся: арендная и квартальная плата, доходы от эксплуатации транспорта, плата, взимаемая за посещение музеев и выставок, доходы от деятельности подсобных хозяйств и прочие.

Доходы по специальным средствам могут поступать на банковские счета учреждений и организаций, в кассу, через подотчетных лиц, оплачиваться чеками и т.д. с последующим зачислением средств н6а текущие счета по специальным средствам.

В том случае, если прием средств осуществляется лицом, на которое это возложено приказом по организации, поступление денег оформляют квитанциями, после чего в течение 3-х дней они должны быть сданы в банк для зачисления на счет по специальным средствам. Расходование средств без предварительной сдачи в банк не допускается.

Отчетность представляет собой систему показателей, отражающих результаты хозяйственной деятельности организаций и учреждений за отчетный период. Отчетность включает таблицы, которые составляют на основе отчетных данных. Отчетность составлятся за месяц, квартал, год и т.д. Отчетным годом всех организаций и учреждений РФ считается период с 1 января по 31 декабря включительно.

В объем сводной годовой отчетности Министерств и ведомств включается справка о получении из федерального бюджета финансирования. Бюджетные организации и учреждения, которым открыты текущие счета по учету средств федерального бюджета по состоянию на 1 октября и 1 января, представляют для сверки в учреждения Центрального банка РФ или кредитные организации по месту нахождения своих текущих бюджетных средств справку об остатках средств, полученных из федерального бюджета.

Составлению отчетности предшествует сверка оборотов и остатков на счетах аналитического учета с оборотами и остатками на счетах синтетического учета.

Составлению годового баланса предшествует проведение инвентаризации. Инвентаризация проводится в соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности в РФ. В соответствии с Положением регулируются расхождения между фактическими остатками ценностей и остатками на счетах бухгалтерского учета. Остатки неиспользованных бюджетных средств учреждений и организаций, как из федерального бюджета, так и в части финансирования капвложений, закрываются учреждениями банков 31 декабря. Остатки средств из бюджетов национально-государственных и административно-территориальных образований не закрываются в конце года, а переходят на следующий год в счет текущего финансирования.

Сэкономленные сметные ассигнования по смете расходов перечисляются до 31 декабря на текущий субсчет 110 «Текущий счет сумм по поручениям» и остаются в распоряжении учреждения, а размер экономии определяется как разница между общей суммой уточненных сметных назначений и кассовым расходом за год.

Обязательно расчеты с дебиторами и кредиторами к концу года должны быть завершены, а если по какой-то причине остались остатки, то они должны быть подтверждены взаимным актом выверки расчетов. По расчетам с подотчетными лицами остатки неиспользованных средств должны быть возвращены, а по использованным средствам составлены авансовые отчеты.

Основные формы отчетности:

1. «Баланс исполнения сметы расходов учреждения» (форма № 1). Приложение к балансу - «Справка о движении сумм финансирования из бюджета».
2. «Отчет об исполнении сметы расходов бюджетной организации» (форма № 2).
3. «Отчет о выполнении плана по сети, штатам и контингентам» (форма № 3).
4. «Отчет об исполнении сметы по внебюджетным средствам» (форма № 4).
5. «Отчет о движении основных средств» (форма № 5). В отчете ф.№ 5 отражается стоимость основных средств, которыми располагает данная организация на начало и конец года, их движение.
6. «Отчет о движении материальных ценностей» (форма № 6). В отчете отражаются движение материалов и продуктов питания, их общая стоимость на начало и конец года. В некоторых министерствах и ведомствах формы № 5 и № 6 совмещены; на лицевой стороне данные об основных средствах, а с обратной стороны все об остатках и движении материальных ценностей.
7. «Отчет о недостачах и хищениях денежных средств и материальных ценностей в бюджетных организациях» (форма № 15). В отчете отражают остаток задолженности по недостачам и хищениям на начало года, сумму недостач и хищений отчетного года, суммы, взысканные с виновных лиц в возмещение причиненного ущерба и по другим причинам, а также остаток задолженности по недостачам и хищениям на конец года.

Бюджетные организации, получающие доходы от предпринимательской деятельности составляют квартальные и годовой отчеты по налогу на прибыль (Ф. № 2) и представляют его в налоговую инспекцию по территориальной принадлежности. По окончании каждого квартала или года организации исчисляют сумму налога на прибыль самостоятельно, исходя из полученной ими прибыли, подлежащей налогообложению с учетом ставок и льгот по налогу на прибыль, и перечисляют в бюджет согласно расчетам.

Баланс исполнения сметы расходов составляется на основании сверенных счетов и оборотов по счетам бухгалтерского учета. Основные средства, материальные запасы, МБП отражают в балансе по фактической стоимости их приобретения.

В разделе «Затраты на производство и другие цели» отражается в годовом балансе незавершенное производство; в сельском хозяйстве - озимые посевы, вспашки зяби и др.

В счетах раздела «Денежные средства» отражаются денежные средства, находящиеся в распоряжении организации и финансовые вложения. Текущие счета по федеральному бюджету могут иметь остатки только в квартальных балансах. 31 декабря счета закрывают. Денежные средства в валюте отражают в пересчете на рубли по курсу Центробанка России.

В разделе «Расчеты» отражают в активе баланса - дебиторскую задолженность, в пассиве - кредиторскую. Но очень часто эти показатели сворачивают, тем самым искажают бухгалтерский учет, а сама задолженность становится нереальной. Объединять эти задолженности запрещено.

Субсчет 200 «Расходы по бюджету на содержание учреждения» закрывается в конце года: Дт 230 кт 200 на сумму расходов, но в некоторых отраслях остаток по субсчету 200 может быть на сумму начисленной, но не выданной заработной платы, выплата котрой производится за счет ассигнований нового года, суммы расходов, не покрытых финансированием.

На субсчетах 40 «Доходы» показывают доходы по спецсредствам, остающимися в распоряжении организации, их можно расходовать на определенные мероприятия сверх ассигнований по бюджету.

Эффективность в работе по выявлению и раскрытию преступлений в бюджетных организациях во многом зависит от того, насколько хорошо мы знаем особенности финансово-хозяйственной деятельности бюджетной сферы, её характеристику, а также порядок и организацию, как первичного документооборота, так и регистров бухгалтерского учета и отчетности. Кроме того, необходимо помнить и о различных методах при исследовании документов, в частности, таких как встречная проверка и взаимный контроль, которые наиболее часто используются оперативными работниками подразделений БЭП по выявлению признаков преступлений в сфере бюджетных учреждений.

Практика показывает, что в большинстве случаев преступления в бюджетных организациях совершаются в первую очередь бухгалтерскими работниками, материально-ответственными лицами автономно, либо по сговору с третьими лицами. При этом указанные лица используют для маскировки своей преступной деятельности, как первичные документы, так и регистры синтетического учета, и другие документы отчетного характера. Так, в республике Тува в Ивановском районном департаменте народного образования главный бухгалтер, начальник отдела департамента, заместитель главного бухгалтера, главный экономист, кассир и материально-ответственные лица, вступив в преступный сговор, занимались хищением материальных ценностей и денежных средств. После получения оперативной информации сотрудником БЭП были подвергнуты встречной проверке ранее установленные сомнительные счета-фактуры. Судя по фактам, было видно, что такие материальные ценности как телевизоры, холодильники, ковры, электроплиты отправлены в детские дошкольные учреждения. В процессе дальнейшей проверки установлено, что названные товары находились фактически в личном пользовании должностных лиц отдела образования и науки.

Иногда следует обращать внимание и на специфические платежные документы, в частности, такие как авизо. Зачастую родственные организации одного ведомства производят передачу ценностей друг другу. Сам процесс передачи материалов влияет на исполнение сметы расходов предприятия. Практика показывает много случаев хищений с использованием авизо, особенно с малоценными и быстроизнашивающимися предметами (в дальнейшем по тексту МБП). К МБП относят хозяйственный инвентарь и другие средства труда, которые в соответствии с установленным порядком включаются в состав средств в оборот.

В соответствии с Положением о бухгалтерском учете и отчетности к МЮП относят а) предметы, служащие менее одного года, независимо от их стоимости;

б) предметы, стоимостью за единицу на дату приобретения не более 50-кратного установленного законом размера минимальной месячной оплаты труда (исходя из стоимости, предусмотренной в договоре), независимо от срока их службы, за исключением сельскохозяйственных машин и орудий, строительного механизированного инструмента, а также рабочего и продуктивного скота, которые относятся к основным средствам независимо от их стоимости. Из перечисленных средств в обороте молодняк животных и животные на откорме и нагуле, птица, кролики, пушные звери, семьи пчел, а также ездовые и сторожевые собаки, и подопытные животные на активном счете 07 «Малоценные и быстроизнашивающиеся предметы». К нему открыты субсчета:

070 - МБП на складе;

071 - МБП в эксплуатации;

072 - белье, постельные принадлежности, одежда и обувь на складе;

073 - белье, постельные принадлежности, одежда в эксплуатации.

МБП по мере их приобретения отражаются по дебету субсчета 070 и кредиту соответствующих счетов учета денежных средств и расчетов (09, 10, 11, 16, 17). Одновременно производится запись по дебету соответствующих счетов 08 «Затраты на производство и другие цели», 20 «Расходы по бюджету, 21 «Прочие расходы» и кредиту субсчета 260 «Фонд в МБП».

Две организации одного ведомства передают друг другу ценности, как-то полушубки в количестве 12 штук на сумму 500 руб. (в новых ценах). В этом случае выписывается авизо в 2-х экземплярах: 1-й экземпляр остается у предприятия, которое передает предметы, второй - находится вместе с товаром у получателя. Сумма в обоих экземплярах авизо одинакова - 500 руб. При встречной проверке оказалось, что количество полушубков в 1-м экземпляре 12, а во втором - 11 штук. В ходе дальнейшего исследования установлено, что бухгалтер организации получателя исправила в своем экземпляре авизо, вместо 12 поставила 11, хотя в этой ситуации в целом баланс бюджетной организации не изменился. Бухгалтером сделаны следующие замены по первому экземпляру авизо

Д-т 140 К-т 072 - 500 (балансовая стоимость)

Д-т 260 К-т 200 - 500 руб. (уменьшение фонда МБП за счет сметы бюджета)

по второму экземпляру записи были сделаны следующие

Д-т 072 К-т 140 - 500 руб.

Д-т 200/20 К-т 260 - 500 руб.

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п | №№ субсчета | Д-т | К-т |  |
| 1 | 072 | 500 | 500 |  |
| 2 | 140 | 500 | 500 |  |
| 3 | 200 | 500 | 500 |  |
| 4 | 260 | 500 | 500 |  |
|  | баланс | 2000 | 2000 |  |

Аналитический учет по субсчету 140 предприятия ведут в карточках ф.№ 283 в разряде показателей, предусмотренных в справке «О движении сумм финансирования из бюджета» к балансу исполнения сметы расходов. Субсчет 140 пассивный, остаток средств показывается в пассиве ф.№ 1 «Баланс исполнения сметы расходов».

В дальнейшем было установлено, что полушубок похищен бухгалтером принимающей стороны. Доверенность на получение полушубков была выписана на имя бухгалтера, о чем свидетельствовала фамилия и роспись в получении доверенности. Исправление количества подтверждено показаниями, которые в последствии дала бухгалтер.

При хищении денег из фонда заработной платы в преступную группу иногда входят и работники отдела кадров. Особенно часто названные лица являются соучастниками при изъятии денег при невостребованных депонированных сумм. На протяжении длительного времени на остатках субсчета 177 находятся депонированные суммы и бухгалтер узнает в отделе кадров, по какой причине отсутствуют работники, а затем, по сговору с инспектором отдела кадров заполняют расходный кассовый ордер на получение денег. Далее сотрудник отдела кадров расписывается в расходном кассовом ордере за получателя, а бухгалтер получает деньги в кассе, предварительно работник кадров сообщает кассиру, что бухгалтеру доверено получение причитающейся суммы.

 Также подлоги выявляются как на основании оперативной информации, так и в процессе проверки отдельных операций. В этом случае отсутствие доверенности на получение денег может являться признаком преступления. Впоследствии можно проследить порядок составления бухгалтерских записей.

1. начислена по акту документальной ревизии сумма изъятых денег 230 руб. и отнесена на виновных лиц Д-т 170 К-т 200 -230 руб. По кредиту происходит возмещение статьи расходов.
2. удержана сумма в кассу предприятия на основе приходного кассового ордера

 Д-т 120 К-т 170 - 230 руб.

Надо помнить, что аналитический учет по субсчету 170 ведется в карточках ф.№ 292-а или в книге ф.№ 292 по каждому виновному лицу с указанием фамилии, даты возникновения задолженности и т.п.

Кроме хищения денежных средств из фонда заработной платы материально-ответственные (должностные) лица, похищая товары и деньги, используют при этом любые источники. Известно, что большую часть продуктов в системе общественного питания в производственных училищах и т.п. закупается у частных лиц, а также на рынках. Так, в течение 2-х лет главный бухгалтер производственного училища г. Кургана Б., вступив в преступный сговор с заведующей производством В., составляла подложные акты закупки продуктов у населения. При этом завышали цены на фактически закупленные товары, а разницу изымали. Для проверки данной информации были опрошены лица, у которых закупались продукты питания. В результате опроса было установлено, что таких физических лиц вообще не существует. У существующих же лиц продукты приобретались либо в меньших количествах, либо сумма в актах закупки была завышена. В дальнейшем в столовой была произведена контрольная закупка обедов, где обнаружено недовложение общего веса блюд. Одновременно проводилась инвентаризация, в ходе которой по семи наименованиям продуктов обнаружена недостача. В ходе опросов зав. производством и бухгалтер признались в совершении подлогов и изъятии продуктов.

Иногда должностные лица совершают подлоги в первичных документах за счет экономии статей сметы расходов, незаконно изымают денежные средства по этим же статьям. Так, например, изъятие денег по с/счету 200 (единовременные пособия). С этой целью выписывается подложный расходный ордер на конкретного работника с указанием выплаты определенной суммы, а фактически лицо, указанное в документе денег не получает. Такое изъятие денег совершается по сговору бухгалтера и кассира. Выявляются такие подлоги при наличии конкретной оперативной информации, а впоследствии путем сличения первичных документов с данными учета и опроса лиц, указанных в исследуемых документах.

В таких бюджетных учреждениях как больницы, детские комбинаты умышленно увеличивается количество койко-дней, а это в свою очередь приводит к незаконному списанию лекарственных препаратов, продуктов питания, а также других материальных средств, предназначенных для обслуживания данных лиц. Например, для выявления фактического количества койко-дней, указанных в больничном отчете, необходимо сопоставить книгу учета (регистрации) приемного отделения, целесообразно проверить наличие истории болезни, и в конечном итоге имеется ли такой человек вообще.

С целью выявления таких подлогов в детских комбинатах сопоставляется книга движения детей, табель посещаемости, который ведет медицинский работник. Кроме того, целесообразно проверить в столовой количество детей, находящихся на питании и требование меню. В больницах для проверки выявленных подлогов, особенно при хищении лекарств, целесообразно привлекать специалистов - врачей, ревизоров, с целью определения правильности выписки количество лекарств и необходимости их применения при наличии данного диагноза болезни.

Практика показывает, что в настоящее время многие бюджетные организации имеют право предоставлять различные платные услуги на основе договора (аренды, купли-продажи, сопровождения грузов), который заключается между организацией и работниками, привлекаемыми со стороны. Договор составляется в 2-х экземплярах. В нем должны быть отражены все необходимые реквизиты, в частности: наименование организации, фамилия, имя, отчество руководителя, с другой стороны работника исполнителя, их подписи, место и дата составления договора, его содержание, сроки выполнения работ (услуг), сумма и условия оплаты, порядок их приемки, печать организации. Все расчеты по договорам учитываются в бухгалтерии на счете 178 «Расчеты с прочими дебиторами и кредиторами». В этом случае должна быть сделана следующая запись Д-т 178 К-т 400, т.е. отражается сумма, начисленная по договорам. А поступление платежей должно отражаться следующим образом: Д 120, 111, 118 К 178. В данном случае бухгалтер составила преступную бухгалтерскую операцию, т.е. отразила поступление денег по договорам напрямую в доходы предприятия по счету 400. Позволяя, таким образом, часть договоров не регистрировать, а суммы не зафиксированных договоров присваивать, минуя кассу предприятия.

 Так, например, в УЭП УВД Белгородской области возбуждено уголовное дело по ст.160 ч.1 УК РФ в отношении главного бухгалтера и администратора финансово-экономического института. В 1997 году был заключен договор аренды между институтом и частным предпринимателем. Оплата за аренду производилась наличными деньгами, но администратор и главный бухгалтер деньги в кассу не оприходовали, хотя приходный кассовый ордер выписывался и выдавался арендатору. В дальнейшем изъятие денег было доказано и подтверждено документально показаниями и подозреваемых и свидетелей. Для проведения документальной ревизии были изъяты и представлены ревизору следующие документы: платежные поручения, кассовые книги, кассовые отчеты, книга приказов, договора аренды, главные книги, а также квартальные и годовые отчеты. Кроме документальных подлогов в процессе документальной ревизии были выявлены лица фактически не работающие в данном учреждении, но деньги в виде заработной платы получающие - главный бухгалтер, администратор и кассир, которые в содеянном признались.

Как видно из приведенных примеров эффективность выявления любых подлогов зависит от правильности определения способа изъятия денег, материальных ценностей, выбора метода работы с документами и умения общения с конкретными лицами.

# **Вопрос 2 Использование учетных документов при выявлении**

# **признаков преступлений на предприятиях промышленности**

В настоящее время отечественная промышленность переживает экономический спад, обусловленный рядом причин объективного и субъективного характера. Приватизация предприятий промышленности вывела их, в значительной мере, из под контроля государства. Вместе с тем, акционеры, в лице трудового коллектива, еще не про­никлись чуством хозяев предприятия. Это создает с их стороны ат­мосферу безраличия к вопросам сохранности имущества предприятия и его эффективному использованию - с одной стороны, а с другой сто­роны - вследствие ухудшения деятельности предприятий, несвоевре­менной выплатой заработной платы его работникам возникают условия для социальных конфликтов.

Аудиторские проверки, пришедшие на смену ведомственному фи­нансовому контролю, нацелены главным образом лишь на подтвержде­ние достоверности годовой бухгалтерской отчетности.

Сложившуюся ситуацию активно используют преступники, начиная от расхитителей и заканчивая организованными преступными группа­ми, которые налаживают обеспечение предприятий сырьем. финансовы­ми ресурсами, а взамен присваивая готовую продукцию, что дает возможность их колоссального обогащения. В этих условиях ущерб получает прежде всего государство. Противостоять сложившейся си­туации, в настоящее время, могут только правоохранительные орга­ны, среди которых и аппараты по борьбе с экономическими преступ­лениями.

Хорошо известно, что многие экономические преступления, при их совершении, оставляют следы в документах и регистрах бухгал­терского учета. Выявить признаки этих следов - задача оперативных работников службы БЭП. Для решения таких задач в части промышлен­ных предприятий, в курсе судебной бухгалтерии и предусмотрена изучение темы "Исследование операций по учету производства и вы­пуску продукции на промышленном предприятии".

Под издержками производства обычно понимаются затраты живого и овеществленного труда, связанные с изготовлением продукции, оказанием услуг, выполнением работ. Например при изготовлении промышленной продукции возникают затраты по оплате труда, расходу сырья и материалов, амортизации основных средств производственно­го назначения и некоторые другие. Подобные затраты возникают и при оказании каких-либо услуг, например населению, или при выпол­нении, каких-либо работ.

Издержки приходящиеся на выпущенную из производства продук­цию, оказанные услуги или выполненные работы производственного характера называют себестоимостью готовой продукции (работ, ус­луг).

Имеются и другие определения понятия "себестоимость". Так, в соответствии с 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, утвержденным постановлением Правительства РФ от 5 августа 1992 г. N 552 (в ре­дакции постановлений Правительства РФ от 26 июня 1996 г. N 627, от 1 июля 1995 г. N 661, от 20 ноября 1995 г. N 1133) под себес­тоимостью продукции понимается стоимостная оценка используемых в процессе производства продукции (работ, услуг) природных ресур­сов, сырья, материалов, топлива, энергии, основных фондов, трудо­вых ресурсов, а также других затрат на ее производство и реализа­цию.

Следует отметить, что величина себестоимости для целей уп­равления производством и для целей налогообложения различная. Для целей налогообложения фактическая себестоимость продукции (работ, услуг) корректируется с учетом утвержденных в установленном по­рядке лимитов, норм и нормативов. В частности, для целей налого­обложения в себестоимость продукции включаются расходы по рекламе, на переподготовку кадров, представительские, связанные с ком­пенсацией по командировкам и некоторые другие, не в полном объ­еме, а в пределах утвержденных органами государственного управле­ния нормативов. Например, письмом Министерства финансов РФ от 6 октября 1992 г. N 94 (в редакции письма Минфина РФ от 29 апреля 1994 г. N 56) утверждены нормативы для исчисления предельных раз­меров представительских расходов в год. Так, согласно этому пись­му, при объеме выручки от реализации продукции (работ, услуг) в год до 2 млрд. рублей предельные размеры представительских расхо­дов составляют 0,5 процента от объема реализации. Фактически представительские расходы могут составить и большую сумму, но в себестоимость их можно включать только в пределах норм, предус­мотренных вышеназванным письмом, а суммы сверх этих норм относят­ся на прибыль предприятия, остающуюся в его распоряжении после уплаты налога на прибыль. Аналогичный порядок существует и в от­ношении других вышеназванных нормируемых расходов.

Положением о составе затрат определен основной перечень рас­ходов, включаемых в себестоимость продукции (работ, услуг). К ним относятся затраты непосредственно связанные с производством про­дукции, в частности обусловленные технологией и организацией про­изводства материальные затраты и расходы на оплату труда работни­ков, непосредственно занятых производством продукции. Кроме того в себестоимость продукции входят затраты связанные с использова­нием природных ресурсов (например, плата за воду, забираемую ор­ганизациями из водохозяйственных систем); затраты текущего харак­тера на подготовку и освоение производства; затраты связанные с изобретательством и рационализацией; затраты на обслуживание про­изводственного процесса (поддержание в рабочем состоянии оборудования, его ремонт и другие); текущие затраты по обеспечению нор­мальных условий труда и техники безопасности; текущие затраты, связанные с содержанием и эксплуатацией фондов природоохранного назначения (очистных сооружений, золоуловителей, фильтров и дру­гих); затраты, связанные с управлением производством (содержание работников аппарата управления и подобные); затраты, связанные с подготовкой и переподготовкой кадров; затраты, связанные со сбы­том продукции (упаковка, хранение, транспортировка, реклама и другие); амортизационные отчисления производственных основных фондов и нематериальных активов и некоторые другие.

Нельзя включать в себестоимость затраты непроизводственного и капитального характера. Например содержание дошкольных учрежде­ний, строительство, приобретение оборудования.

Издержки производства классифицируются в разрезе экономи­ческих элементов. Их номенклатура определена вышеназванным Положением о составе затрат по производству и реализации продукции и включает:

1. Материальные затраты (за вычетом стоимости возвратных от­ходов).

2. Затраты на оплату труда.

3. Отчисления на социальные нужды.

4. Амортизация основных фондов.

5. Прочие затраты.

Группировка затрат по элементам необходима для контроля за соответствием однородных фактических затрат сметным в целом по предприятию.

Расходы, включаемые в себестоимость продукции (работ, услуг) группируются и в по статьям калькуляции. Предусмотрена следующая типовая номенклатура статей:

1. Сырье и материалы.

2. Возвратные отходы (вычитаются)

3. Покупные изделия, полуфабрикаты и услуги производственно­го характера сторонних предприятий и организаций.

4. Топливо и энергия на технологические цели.

5. Заработная плата производственных рабочих.

6. Отчисления на социальные нужды.

7. Расходы на подготовку и освоение производства.

8. Общепроизводственные расходы.

9. Общехозяйственные расходы.

10. Потери от брака

11. Прочие производственные расходы.

12. Коммерческие расходы.

Данная группировка позволяет выделить затраты, которые могут быть непосредственно включены в себестоимость конкретных видов продукции.

Информацию о затратах на производство по статьям калькуляции можно использовать в криминалистическом анализе с целью выявления признаков преступления. Так при хищениях сырья и материалов, а также готовой продукции непосредственно из цеха, приписках в объ­емах выполненных работ удельный вес затрат по отдельным статьям калькуляции будет выше в тех периодах, когда совершалось преступ­ление по сравнению с тем и периодами, когда преступления не со­вершались. Ниже приведен пример преступления, признаки совершения которого могли быть обнаружены при криминалистическом анализе се­бестоимости продукции.

В аппарат БЭП поступила информация о том, что у слесаря-испытателя Ижевского автозавода П. появилась автомашина производс­тва данного завода, которую он похитил с территории завода. Сооб­щили также, что П. каждый день ездит на "Москвиче" на завод, и назвали государственный номер автомашины. Выяснилось, что в ГАИ под этим номером зарегистрирован автомобиль принадлежащий Удмурт­сельстрою. Был произведен осмотр автомашины, которую П. оставлял на время работы на открытой стоянке около автозавода, записаны номера двигателя и шасси.

На автозаводе в цехе сборки автомобилей по журналу регистра­ции выходящих с конвейера автомашин установили, что автомашина с такими номерами двигателя и шасси была собрана и сошла с конвейе­ра весной этого же года. В отделе сбыта автозавода, где регистри­ровались все автомобили, отпущенные организациям и частным лицам, машина с указанными номерами не регистрировалась. В ходе ревизии было установлено, что "повисли в воздухе" еще три автомобиля, со­шедшие с конвейера, но не зарегистрированные в отделе сбыта, как отправленные покупателям. В ходе дальнейших оперативно-следствен­ных мероприятий удалось доказать, что три автомашины были похище­ны П., а еще одна похищена другим работником автозавода.

В данной ситуации, в те периоды, когда совершалось хищение себестоимость одного автомобиля сошедшего с конвейера должна быть выше, чем в те периоды, когда хищений не совершалось. Это связано с тем, что произведенные на производство затраты распределяются на меньшее, по причине хищений, количество автомобилей, и, в ре­зультате, себестоимость одного автомобиля становится более высо­кой.

Аналогично, анализируя в динамике удельный вес затрат на сырье и материалы или оплату труда в себестоимости продукции можно определить период, в котором имелся неоправданный рост этих затрат по сравнению с другими периодами. Таким образом будет оп­ределен период времени за который документы целесообразно под­вергнуть углубленной проверке для изучения причин роста матери­альных или трудовых затрат. Одной из причин может быть хищение материалов из производства или приписки объемов невыполненных ра­бот.

Группировка затрат на производство может осуществляться не только по экономическим элементам и статьям калькуляции, но и по некоторым другим признакам. Так, по отношению к производственному процессу затраты делятся на основные и накладные; по отношению к объему производства - на переменные и постоянные; по единству состава - на одноэлементные и комплексные; по способу отнесения на себестоимость отдельных видов продукции - на прямые и косвен­ные; по участию в производственном процессе - на производственные и внепроизводственные (коммерческие); по целесообразности расхо­дования - на производительные и непроизводительные.

Имея представление о понятии издержек производства, можно перейти к рассмотрению возможностей использования учетной инфор­мации о затратах на производство в методике выявления признаков следов некоторых видов экономических преступлений.

Информация, содержащаяся на счетах по учету издержек произ­водства может быть полезна для раскрытия некоторых экономических преступлений, в частности налоговых и мошеничества. В связи с этим рассмотрим порядок отражения операций на указанных счетах.

Прежде всего необходимо иметь ввиду, что затраты предприятия подлежат включению в себестоимость продукции того периода, к ко­торому они относятся, независимо от времени их оплаты - предвари­тельной или последующей. Например начисленная рабочим оплата тру­да за март месяц должна включаться в издержки производства именно за март, несмотря на то, что фактически заработная плата будет выплачена в апреле. Затраты, по которым нельзя точно установить, к какому отчетному периоду они относятся, например в сезонном производстве, включаются в себестоимость продукции в сметно-нор­мативном порядке.

Для обобщения информации о затратах основного производства по выпуску продукции предназначен активный калькуляционный счет 20 "Основное производство". По дебету этого счета отражаются пря­мые расходы, связанные непосредственно с выпуском продукции, а также расходы вспомогательных производств, косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием основного производства и потери от брака. По кредиту счета 20 "Основное производство" от­ражаются суммы фактической себестоимости завершенной производс­твом продукции. Остаток по счету 20 "Основное производство" на конец месяца показывает стоимость незавершенного производства.

Для обобщения информации о затратах вспомогательных произ­водств (котельные, гараж, ремонтные мастерские и т.п.) предназна­чен активный калькуляционный счет 23 "Вспомогательные производс­тва". По дебету этого счета отражаются прямые расходы, непосредс­твенно связанные с выпуском продукции, выполнением работ и оказа­нием услуг, а также косвенные расходы, связанные с управлением и обслуживанием вспомогательных производств, и потери от брака. По кредиту счета 23 "Вспомогательные производства" отражаются суммы фактической себестоимости завершенной производством продукции, выполненных работ и оказанных услуг. Остаток по счету 23 "Вспомо­гательные производства" на конец месяца показывает стоимость не­завершенного производства.

Информация о расходах по обслуживанию основного и вспомога­тельного производств (на уровне цеха и другого аналогичного по уровню управления звена) обобщается на активном собиратель­но-распределительном счете 25 "Общепроизводственные расходы".

Учет затрат на этом счете ведется по следующей номенклатуре статей: 1) содержание аппарата управления цеха; 2) содержание прочего цехового персонала; 3) амортизация зданий, сооружений и инвентаря; 4) содержание зданий сооружений и инвентаря; 5) теку­щий ремонт зданий сооружений и инвентаря; 6) испытания, опыты и исследования текущего характера, рационализация и изобретательст­во; 7) охрана труда; 8) износ малоценного и быстроизнашивающегося инвентаря; 9) прочие расходы. Здесь же учитываются и непроизводи­тельные расходы, такие как потери от простоев, потери от порчи материальных ценностей при хранении их в цехах, потери от недоис­пользования деталей, узлов, технологической оснастки. В составе общепроизводственных расходов учитываются и расходы по содержанию и эксплуатации оборудования, такие как амортизация оборудования и транспортных средств, их эксплуатация, текущий ремонт, износ ма­лоценных и быстроизнащивающихся предметов (инструмента, техноло­гической оснастки).

Информация об управленческих и хозяйственных расходах (на уровне заводоуправления и другого аналогичного по уровню управле­ния звена) собирается на активном собирательно-распределительном счете 26 "Общехозяйственные расходы". Учет затрат здесь ведется по следующей номенклатуре статей: А. Расходы на управление предп­риятием: 1) заработная плата аппарата управления предприятием; 2) командировки и перемещения; 3) содержание пожарной, военизирован­ной и сторожевой охраны; 4) прочие расходы. Б. Общехозяйственные расходы: 1) содержание прочего общезаводского персонала; 2) амор­тизация основных средств; 3) содержание и текущий ремонт зданий, сооружений и инвентаря общехозяйственного назначения; 4) произ­водство текущих испытаний, лабораторный исследований, содержание общехозяйственных лабораторий, расходы на изобретательство и тех­нические усовершенствования; 5) охрана труда; 6) подготовка кад­ров (в пределах нормативов); организованный набор рабочей силы; прочие расходы. В. Сборы и отчисления: налоги, сборы и прочие обязательные отчисления и расходы. Г. Общехозяйственные непроиз­водительные расходы, такие как потери от простоев и некоторые другие.

Счета 25 "Общепроизводственные расходы" и 26 "Общехозяйс­твенные расходы" сальдо на конец месяца не имеют - суммы, учтен­ные на них полностью распределяются на затраты основного и вспо­могательных производств, а также по некоторым другим направлени­ям в установленных случаях (например на увеличение капитальных вложений при отсутствии самостоятельного аппарата по управлению строительством, осуществляемым хозяйственным способом). Порядок распределения затрат, собранных на счетах 25 "Общепроизводствен­ные расходы" и 26 "Общехозяйственные расходы" устанавливается в отраслевых инструкциях по планированию, учету и калькулированию себестоимости продукции. В частности они могут распределяться пропорционально прямой заработной плате основных производственных рабочих. Пример такого распределения приведен в таблице 1.

Таблица 1

**Распределение общепроизводственных расходов**

**между выпускаемой продукцией**

*(млн. руб)*

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| *Наименованиевыпускаемойпродукции* | Прямая заработная плата производст- венных рабочих*сумма уд.вес, %* |  Общепроиз- водственные расходы |
| **ЦЕХ 1****изделие 1***изделие 2* |  120 46,2 140 53,8 |  83 97 |
| итого:**ЦЕХ 2****изделие 3****изделие 4** |  260 10090 45 110 55 | 1806882 |

итого: 200 100 150

Распределение Общехозяйственных расходов производится анало­гично.

Учет готовой продукции ведется на активном счете 40 "готовая продукция". Аналитический учет по этому счету строится по анало­гии с учетом материалов, т.е. в карточках или книгах складского учета.

Как отмечалось выше в полную себестоимость продукции включа­ются и коммерческие (внепроизводственные расходы). Они обычно учитываются на активном счете 43 "Коммерческие расходы" по следу­ющей номенклатуре статей: 1)расходы на тару и упаковку изделий на складах готовой продукции; 2) расходы на транспортировку продук­ции; 3) комиссионные сборы; 4) прочие расходы по сбыту.

После того, как мы ознакомились с принципами учета затрат на производство, рассмотрим методические приемы выявления с исполь­зованием бухгалтерской информации некоторых экономических прес­туплений, совершаемых в процессе производства продукции на про­мышленных предприятиях. В настоящее время особенно актуальным становится выявление неучтенной продукции и хищений сырья. Такая продукция спиртзаводов или похищенное сырье ликеро-водочных заво­дов могут служить сырьем в производстве подпольной алкогольной продукции; на нефтеперерабатывающих заводах неучтенная продукция или похищенное сырье могут служить предметом контрабанды, когда они вывозится из страны под видом смеси отработанных нефтепродук­тов; во всех случаях неучтенная продукция или похищенное сырье служат источником преступных доходов, которые естественно не дек­ларируются, в связи с чем появляются признаки налоговых преступ­лений.

Для выявления неучтенной продукции необходимо, прежде всего, проверить баланс "затраты - выпуск"; другими словами следует убе­диться в том, что количество израсходованного сырья, материалов и затрат на оплату труда соответствует объему выпущенной продукции.

При этом могут возникнуть следующие ситуации:

1) сырья и материалов списано в расход больше, чем требуется для изготовления фактически выпущенной и оприходованной по учету продукции. В этом случае может иметь место хищение сырья и материалов или готовой продукции или и того и другого одновременно; 2) сырья и материа­лов списано в производство по учету меньше, чем необходимо для изготовления фактически выпущенной продукции, часть которой опри­ходована по учету, а часть выявлена как неучтенная. В этом случае может иметь место экономия сырья за счет нарушения технологии с целью изготовления именно неучтенной продукции, качество которой, естественно, не будет соответствовать стандартам. Причина может крыться и в организации производства на данном предприятии неуч­тенной продукции из завезенного со стороны, также неучтенного сырья. Однако в обоих случаях может иметь место укрытие от нало­гообложения доходов от реализации неучтенной продукции; 3) коли­чество списанного сырья и материалов на производство продукции соответствует объему оприходованной по учету готовой продукции, но на данном предприятии выявлена еще и неучтенная готовая про­дукция. Причины могут быть те же самые, что и в предыдущей ситуа­ции, и, также, может иметь место укрытие от налогообложения дохо­дов от реализации неучтенной продукции.

Аналогичные ситуации могут иметь место и с балансом "расходы на оплату труда - готовая продукция". Например: 1) затраты на оп­лату труда больше, чем требуется по нормативам для изготовления фактически оприходованной по учету готовой продукции. В этом слу­чае мы можем столкнуться либо с приписками в оплате труда, либо с изготовлением неучтенной продукции, доходы от реализации которой, естественно не будут декларироваться для уплаты налогов; 2) зат­раты на оплату труда меньше, чем требуется по нормативам для изготовленния продукции, часть которой оприходована по учету, а часть выявлена как неучтенная. В этом случае возможна организация на предприятии неучтенной продукции, оплата за изготовление кото­рой также не отражается по учету. Здесь возникает ситуация укры­тия от налогообложения доходов; 3) затраты на оплату труда соот­ветствуют необходимым, согласно нормативам, для изготовления оп­риходованной по учету продукции, но выявлена и неучтенная продук­ция. Здесь ситуация аналогичная предыдущей.

Во всех вышеперечисленных случаях имеют место доходы полу­ченные преступным путем, которые могут быть использованы и в ка­честве источника финансирования организованных преступных групп.

Для выявления подобных преступлений может быть использована следующая методика. Вначале негласно фиксируется объем вывезенной с предприятия готовой продукции, например за сутки. Устанавлива­ются направления ее сбыта, с тем чтобы впоследствии можно было документально подтвердить количество вывезенной продукции. Затем на складе готовой продукции производится инвентаризация и опреде­ляется: 1) количество числящейся по учету готовой продукции на начало дня, соответствующего дате начала наблюдения; 2) количест­во полученной из цеха и возвращенной от покупателей готовой про­дукции за время, соответствующее времени наблюдения; 3) количест­во отпущенной со склада на сторону готовой продукции за это же время. Затем подсчитывается остаток по учету и сопоставляется с фактическим наличием готовой продукции на складе и определяется результат - излишек или недостача. В инвентаризации желательно участие специалиста-технолога, который может проверить соответс­твие находящейся на складе готовой продукции стандартам или тех­ническим условиям. Впоследствии это может быть полезным при доказывании хищений сырья или изготовления неучтенной продукции за счет выпуска нестандартной продукции. В том случае, если будет зафиксировано, что вывезено продукции больше, чем отражено по данным складского учета, необходимо проверить, не было ли отгруз­ки непосредственно из цеха, минуя склад готовой продукции. Такую информацию можно получить от водителей, вывозивших готовую про­дукцию или от рабочих цеха. Затем в цехе проводится инвентариза­ция незавершенного производства, не подвергавшихся обработке ма­териалов, а также готовой продукции, еще не переданной из цеха на склад готовой продукции. В инвентаризации обязательно участие специалистов-технологов, поскольку без них практически невозможно определить количество материалов, находящихся в незавершенном прозводстве. Зафиксировав фактическое наличие по этим объектам можно перейти к документальной проверке.

Прежде всего необходимо с помощью технологов проверить пра­вильность применяемых норм расхода сырья и материалов, по которым в производственных отчетах цехов производилось списание материа­лов на изготовление готовой продукции. Они же должны проверить соответствие наименований материалов израсходованных на произ­водство продукции, согласно производственным отчетам, данным тех­нологической и конструкторской документации. Специалисты-техноло­ги также должны проверить технологическую документацию предприя­тия на выпускаемую продукцию, в частности, не включены ли в тех­нологические карты излишние операции, излишние комплектующие де­тали и узлы или материалы. При инвентаризации готовой продукции они же должны проверить ее соответствие утвержденным стандартам, техническим условиям или другой аналогичной по назначению докуме­нтации. Уже на этом этапе проверки могут быть выявлены завышенные нормы расхода материалов, нарушения технологического процесса, которые позволяют "экономить" сырье и материалы для их последую­щего хищения или использования для изготовления неучтенной гото­вой продукции. Так, в практике встречался случай, когда при фак­тическом увеличении, по сравнению с предусмотренной технологией, ширины ткани, из которой шились чехлы для автомобилей, карта раскроя ткани не была пересмотрена. В результате для раскроя бо­лее широкой ткани применялась карта, предназначенная для раскроя ткани меньшей ширины, соответственно могли увеличиться отходы ткани. Однако закройщик нашел более рациональный способ раскроя широкой ткани и, в результате, он получил не отходы, а неучтенную продукцию, которая в дальнейшем похищалась.

Следующим этапом, с помощью специалиста по труду и заработ­ной плате, необходимо проверить правильность применяемых норм времени и расценок, по которым производилось начисление оплаты труда рабочим за изготовление продукции. В ходе такой проверки могут быть выявлены факты завышения расценок, что повлияет на удорожание себестоимости продукции и, следовательно, на занижение налогооблагаемой прибыли. Т.е. могут встретиться признаки налого­вых преступлений.

Остальную документальную проверку может выполнить бухгал­тер-ревизор или непосредственно оперативный работник. В ходе этой проверки необходимо установить соответствие количества и номенк­латуры списанных на производство материалов согласно производс­твенного отчета цеха, объему фактически изготовленной продукции, нормам расхода и технологическим операциям, проверенным специа­листом-технологом. Затем проверяется правильность начисления оп­латы труда рабочим за изготовленную продукцию, указанную в нарядах на оплату труда или заменяющих их документах. При этом необ­ходимо исходить из ранее проверенных специалистами перечня техно­логических операций и норм времени и расценок указанных в нарядах на оплату труда. После чего проводится взаимный контроль объемов выполненных работ указанных в нарядах на оплату труда и в произ­водственных отчетах на списание сырья и материалов. При этом мо­гут быть выявлены факты завышения объемов работ в нарядах на оп­лату труда по сравнению с производственными отчетами или наоборот - в производственных отчетах по сравнению с нарядами на оплату труда. В первом случае мы имеем признак приписок по оплате труда, которые повлекут удорожание себестоимости и занижение налога на прибыль, а во втором случае - признак излишнего списания материа­лов с целью создания их резерва для хищения или изготовления не­учтенной продукции.

Следующим этапом необходимо провести взаимный контроль соот­ветствия объемов готовой продукции по данным производственного отчета, приемо-сдаточных накладных на передачу готовой продукции из цеха на склад и записям в складском учете. В том случае если будет установлено, что выпущено из производства готовой продукции больше, чем передано на склад и она отсутствует в цехе, мы имеем дело с признаком изготовления неучтенной продукции и ее последую­щим хищением. При этом необходима встречная проверка по докумен­там о передаче готовой продукции из цеха на склад, поскольку воз­можна ситуация, когда в экземпляре приемо-сдаточной накладной склада или карточках складского учета количество продукции умыш­ленно занижается с целью создания на складе резерва для хищения готовой продукции.

Изложенное выше иллюстрирует пример, взятый из практики работы аппаратов по борьбе с экономической преступностью.

На одном из опытно-эксперементальных предприятий действовала преступная группа, занимающаяся хищением готовой продукции. Прес­тупники путем недовложения полиэстирола в технологический процесс создавали его излишки, из которых впоследствии изготавливалась неучтенная продукция, реализовавшаяся через розничную торговую сеть. Таким образом ими было изготовлено около 1,5 млн. штук кно­пок для крепления деталей к автомобилям марки "Жигули". Неучтен­ную продукцию начальник кузнечно-прессового цеха данного предпри­ятия сбывал по ценам ниже рыночных в торговые предприятия через их руководителей, не оформляя документами. С каждой кнопки 70 процентов выручки передавалось изготовителю, а 30 процентов - ра­ботникам торговли. При инвентаризации в магазинах было установле­но, что наличие этих товаров в них намного превышало количество указанное в приходных документах. Всего в магазинах было выявлено около 600 тыс. штук неучтенных кнопок.

Инвентаризацией, проведенной на заводе, излишков или недос­тач сырья (полиэстирола) у материально ответственных лиц установ­лено не было. Однако, технологической экспертизой выпускаемой за­водом продукции было установлено недовложение полиэстирола, из которого и изготавливалась неучтенная продукция. Всего по уголов­ному делу было привлечено к ответственности 11 человек.

Бухгалтер-ревизор или оперативный работник должен проверить и обоснованность первичными документами записей на счетах бухгал­терского учета, особенно по списанию затрат в дебет счетов 20 "Основное производство", 25 "Общепроизводственные расходы", 26 "Общехозяйственные расходы". Бездокументные записи на указанных счетах или записи, выполненные по подложным документам могут быть признаком хищения или мошеничества. Аналогично, с целью создания неучтенных излишков готовой продукции на складе, предназначенных для последующего хищения, могут занижаться против документов за­писи по дебету счета 40 "Готовая продукция".

В вопросе были рассмотрены проблемы, касающиеся исследования следователем и оперативным работникам БЭП операций по учеты производства и вы­пуска готовой продукции на промышленном предприятии.

Вопрос 3 Бухгалтерские документы и записи при раскрытии

преступлений в сельскохозяйственном производстве

Сельскохозяйственному производству присущи, по сравнению с другими сферами материального производства, определенные особенности, которые необходимо учитывать в оперативно-следственной работе. К таким особенностям относится, прежде всего, обусловленность хозяйственных процессов биологическими, что проявляется в использовании жизненных функций земли, растений, животных, влиянии на хозяйственную деятельность природно-климатических условий.

Если, например, в промышленном производстве объем произведенной готовой продукции напрямую зависит от величины материальных и трудовых затрат, то в сельском хозяйстве такая зависимость прослеживается не всегда. В частности, затраты на корма не оказывают прямого влияния на количество голов приплода в животноводстве. Как следствие, контроль за полнотой оприходования приплода осуществлять более сложно, чем за выходом готовой продукции в промышленном производстве. Это обстоятельство оказывает влияние на способы совершения преступлений в сельскохозяйственном производстве.

Так, хищение продукции животноводства нередко совершается путем укрытия от учета поголовья животных или их приплода.

Например, одним из подразделений БЭП была получена информация, что гражданин Е., проживающий в частном доме продает большое количество свиней из своего личного хозяйства сельхозпредприятию К. в счет сдачи скота этим предприятием на мясокомбинат. Согласно действующему порядку, для сдачи скота из личного хозяйства его владелец должен предъявить на базу сдачи скота при мясокомбинате справку председателя уличного комитета о наличии скота, а также справку от ветеринарной службы о состоянии скота и сделанных ему прививках.

После взвешивания скота на базе приемщик на обратной стороне ветеринарной справки записывает количество голов сданного скота, его вес, дату приемки и ставит свою подпись.

На основании этой справки, с данными записями, в бухгалтерии сельхозпредприятия по ведомости выдавались деньги сдатчику скота, т.е. гражданину Е.

В результате проверки, проведенной сотрудниками БЭП было установлено, что директор сельхозпредприятия гражданин Ч., вступив в преступный сговор с гражданином Е. и заведующим ветлабораторией С. сбывал излишки свиней, умышленно созданные на ферме этого предприятия. Излишки создавались путем неполного оприходования поголовья и необоснованного списания на падеж на свиноферме сельхозпредприятия. Директор сельхозпредприятия снабжал гражданина Е. скотом, который доставлялся ему на личный двор в ночное время, зав. ветлабораторией оформлял справки о сделанных прививках, а гражданин Е. выступал в качестве сдатчика. В течение года таким путем было похищено одиннадцать голов скота.

В сельском хозяйстве неизбежна, в силу биологических причин, сезонность производства. Эта особенность также влияет на способы совершения преступления. Так, продукция растениеводства или денежные средства, выплаченные за ее уборку, похищается в основном в период уборки урожая.

Например, работниками одного из подразделений БЭП было установлено, что руководитель сельхозпредприятия Н. гражданин М. вступив в преступный сговор с директором льнокомбината по подложным накладным якобы сдавал лен на этот комбинат. Сбором льна по договору занимались рабочие из соседней области, которым за эту работу было якобы выплачено 3000 рублей.

Сопоставив товарно-транспортные накладные и складские документы льнокомбината, было установлено, что лен от данного сельхозпредприятия в указанный день не поступал. Инвентаризацию провести оказалось весьма затруднительно, так как на складе скопились большие запасы льна-сырца.

Вместе с тем, согласно товарно-транспортных накладных, перевозку льна осуществляли четыре автомашины районной «Сельхозтехники». Однако проверкой, проведенной в гараже «Сельхозтехники» было установлено, что две из указанных в товарно-транспортных накладных автомашины в этот день были на ремонте, а две другие перевозили минеральные удобрения. Товарно-транспортных накладных на перевозку льна этими автомашинами в бухгалтерии «Сельхозтехники» не оказалось. Этих данных оказалось достаточно для возбуждения уголовного дела по признакам хищения денежных средств, списанных из кассы сельхозпредприятия, как за якобы выполненную работу по уборке льна.

Следует отметить, что сезонность производства нередко затрудняет выявление и расследование преступлений, связанных с хищением сельскохозяйственной продукции, особенно относящихся к прошедшим годам.

Следующая особенность в том, что, как правило, для сельскохозяйственного производства необходимы значительные площади, поскольку главным условием сельскохозяйственного производства является наличие земли, которая выступает в качестве основного средства производства; ее невозможно ничем заменить. Это обстоятельство также влияет на способы совершения преступлений.

Так, в период приватизации сельскохозяйственных предприятий нередко допускаются злоупотребления служебным положением должностных лиц разгосударствливаемых предприятий. Особенно это проявляется при определении имущественных паев и земельных долей. Здесь нередки случаи, когда руководители приватизируемых предприятий устанавливают такой порядок определения размеров разделяемого имущества между членами коллектива, когда преимущество имеют они сами и специалисты, приближенные к ним. В результате рядовые работники и пенсионеры остаются обделенными при распределении имущественных паев и земельных долей.

Специфика сельскохозяйственного производства и в том, что оно имеет две основные отрасли - растениеводство и животноводство, которые между собой органически взаимосвязаны. Это выражается в использовании готовой продукции одной отрасли в качестве сырья в другой. Например, продукция растениеводства может использоваться в качестве корма в животноводстве, а навоз - в качестве органического удобрения в растениеводстве. Сельскохозяйственные предприятия нередко занимаются и промышленной переработкой произведенной продукции растениеводства и животноводства.

Эта особенность, в совокупности с другими (обусловленность биологическими процессами, сезонность производства), осложняет контроль за соответствием фактических затрат на производство (корма, удобрения, сырье), списываемым по учету.

Например, навоз может быть продан садоводам-любителям за наличные деньги, а списан, как внесенный на поля в качестве органических удобрений.

Вследствие данной особенности затруднен контроль и за полнотой оприходования готовой продукции. Например, часть мяса от забоя животных, вследствие занижения в документах их живого веса, может быть не полностью оприходована и похищена.

Следует отметить, что в большинстве случаев признаки следов совершенных преступлений в сфере экономической деятельности сельскохозяйственных предприятий обязательно отражаются в бухгалтерских документах и записях в виде различного рода противоречий. Раскрытие преступлений напрямую связано с умением выявлять эти противоречия. Поскольку в сельскохозяйственном производстве имеются специфические объекты, то для их учета применяются первичные документы и счета бухгалтерского учета, характерные именно для этой отрасли хозяйства. Их рассмотрению, а также появлению в них противоречий вследствие совершения преступлений и умению выявлять эти противоречия посвещены следующие разделы данной работы.

Согласно требований существующих нормативных документов учет затрат в растениеводстве осуществляется:

1. по смежным годам производства, выделяя затраты под урожай текущего года и под урожай будущего года (например посев озимых, снегозадержание и другие виды работ);
2. по основным видам производств и культур, например, пшеница яровая, пшеница озимая, картофель и т.д.;
3. по основным видам выполненных работ, например, вспашка, внесение удобрений, прополка, уборка и т.п.;
4. по статьям затрат, например, заработная плата, материалы и т.д.;
5. по подразделениям хозяйства, например отделение № 1, № 2 и т.д.

Организация учета затрат в Растениеводстве приведена на следующей схеме:

При сдельной оплате труда в растениеводстве могут применяться следующие первичные документы по учету выработки.

Для учета работ, выполненных тракторами, комбайнами и другими самоходными машинами на полевых и стационарных работах применяется Учетный лист тракториста-машиниста. Этот документ существует в двух вариантах - для учета работ, выполненных с прицепщиком и без прицепщика. Учетный лист заполняется отдельно на каждого тракториста-машиниста бригадиром или учетчиком. Подписывают документ тракторист, бригадир, а утверждает агроном.

Для учета работы тракторов на транспортных работах используется Путевой лист трактора.

Для первичного учета работ, выполненных с использованием живой тягловой силы применяется Учетный лист труда и выполненных

В случае хищения денежных средств путем начисления заработной платы за фактически невыполненные работы, признаки следов преступления могут оставаться в различных первичных документах. Для выявления этих признаков необходимо применять методы взаимного контроля и встречной проверки. Так приписки объемов выполненных работ в учетных листах трактористов-машинистов за пахотные работы могут совершаться путем повторного включения ранее выполненных работ. Для выявления таких приписок необходимо сличить учетные листы трактористов-машинистов за смежные периоды времени и сопоставить их с планами земельных угодий, на которых выполнялись пахотные работы. Результаты можно обобщить в таблице следующей формы (цифры условные).

Таблица 1

Расчет приписок объемов выполненных пахотных работ в отделении № 1 АО «Борисовское», га

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Фамилия И.О. | Апрельполе 1 поле 2 всего | Майполе 3 поле 4 всего | Факт.общая площ. полей | Припи-санобъемработ |
| Кузнецов М.Г | 120 | 100 | 220 | 100 | 120 | 220 |  |  |
| Марков Д.И. | 80 | 80 | 160 | 90 | 80 | 170 |  |  |
| Камнев Б.С. | 60 | 100 | 160 | 100 | 140 | 240 |  |  |
| Итого: | 260 | 280 | 540 | 290 | 340 | 630 | 1000 | 170 |

Из таблицы видно. Что максимальная площадь полей, на которых выполнялись пахотные работы, составляет 1000 га, а в учетных листах трактористов-машинистов указан объем выполненных пахотных работ - 1170 га (540+630). Таким образом, объем приписанных работ составляет 170 га. Для того чтобы установить, кто из отмеченных механизаторов приписал объем работ необходимо провести опрос соответствующих лиц, выяснить сколько, времени отработано каждым из этих механизаторов, установить среднюю производительность труда. Это позволит определить максимальный объем выполненных работ каждым из механизаторов.

Пример, из практики выявления хищения денежных средств, связанного с приписками объемов невыполненных работ приведен ниже.

Экономико-криминалистический анализ нарядов на оплату труда за заготовку зеленой массы в одном из сельскохозяйственных предприятий Калининградской области показал, что в среднем каждая бригада за неделю заготавливала 20 т. Вместе с тем, одна из бригад заготавливала 30 т в неделю. Более детальное исследование документов, связанных с движением заготовленных данной бригадой кормов показало, что согласно записей весовщика данная бригада сдала не 30, а только 21 т зеленой массы. Однако, в листах весовщика, которые им передавались агроному, где и хранились, были обнаружены исправления количества взвешиваемого корма - например, цифра 3 была исправлена на 8, 1 на 4, имелись в некоторых записях дописки 1 и 0.

Дальнейшими мероприятиями было установлено, что деньги за заготовленную зеленую массу получал в кассе бригадир на всю бригаду. Половину денег, полученных за приписанный объем работ, бригадир передавал агроному. На оставшуюся часть суммы, полученной за приписанный агрономом объем работ бригадир покупал рабочим бригады спиртное, которое вместе с ними выпивал. Для выявления преступления использовались не только документы официального учета (наряды, платежные ведомости, листы весовщика), но и черновые записи, изъятые у агронома. Это подтверждает важность своевременного изъятия, наряду с документами официального учета, и черновых записей, а также необходимость проведения мероприятий по выявлению хищения сельскохозяйственной продукции в период ее уборки. Бригадир и агроном были привлечены к уголовной ответственности.

При повременной оплате труда, учет отработанного времени ведется в табеле учета рабочего времени. Данный документ представляет интерес при выявлении хищений денежных средств путем начисления заработной платы на фамилии лиц, фактически не работавших в данном хозяйстве. Для этого необходимо применить метод взаимного контроля - например, сопоставить сведения, указанные в табеле с данными учета отдела кадров.

Для учета потерь рабочего времени используются учетные листы целодневных (сменных) и внутрисменных простоев. Продолжительность и причины простоев должны подтверждаться подписями рабочих. Если во время простоев работники были использованы на других работах, то это время в данный документ как простой включаться не должно. Итоги времени простоев, по данным документам должны соответствовать времени простоев, отраженных в табеле учета рабочего времени. Данные документы представляют интерес с точки зрения их использования при взаимном контроле с другими документами по начислению оплаты труда. В частности они позволят выяснить, нет ли в табелях учета рабочего времени, учетных листах трактористов-машинистов, путевых листах тракторов сведений о работе в тот период, который оплачен как простой.

К предметам труда, специфичным для отрасли растениеводства, можно отнести, в первую очередь, семена. Первичный учет семян рассмотрим на примере пшеницы. При засыпке семенного зерна в зернохранилище составляется Акт на засыпку семенного материала.

Этот документ может представлять интерес при выявлении хищения семян со склада путем их неполного оприходования. Для выявления признаков следов такого преступления необходимо сопоставить количество семян, указанное в акте на засыпку семенного материала с данными складского и бухгалтерского учета. Необходимо также установить подлинность подписей в данном акте.

При расходе семян или другого посадочного материала на посев и посадку составляется Акт расхода семян и посадочного материала. Данный документ представляет интерес при выявлении хищений семян под видом их расхода на посев. Для выявления признаков следов преступления необходимо сопоставить количество семян указанных в актах с данными по расходу материальных отчетов склада. Кроме того, целесообразно проверить правильность применения норм высева семян на единицу площади, поскольку хищение семян может быть совершено и путем завышения норм их расхода. Целесообразно провести и опрос лиц, фактически вносивших семена в почву, на предмет соответствия количества фактически высеянных семян с данными актов.

При межхозяйственном обмене суперэлитных и элитных семян, их купле-продаже, сдаче на хлебоприемные пункты составляется Аттестат на семена. В тех же случаях, но по отношению к сортовым семенам и семенам первой и последующей репродукций, если они отвечают требованиям посевного стандарта составляется Свидетельство на семена.

Если семена не соответствуют требованиям посевного стандарта по чистоте и влажности, а также при продаже товарного зерна сильных и твердых пшениц составляется Сортовое удостоверение.

Для учета семян масличных культур и семян трав используются эти же формы документов.

Сортовые качества семян пшеницы показываются в вышеназванных документах на основании актов апробации.

Вышеназванные документы имеют значение при выявлении хищений денежных средств, путем неполного их оприходования, или создания фиктивной кредиторской задолженности за реализованные семена. Для совершения таких преступлений в бухгалтерском учете может быть показана реализация, например, не суперэлитных или элитных семян, а семян не соответствующих требованиям посевных стандартов, и, соответственно, имеющих более низкую цену. Для выявления признаков преступления необходимо провести встречную проверку с покупателем семян. В этом случае у покупателя будет иметься на данные семена Аттестат, а в бухгалтерии продавца - сортовое удостоверение.

Может иметь место и обратная ситуация, когда при закупке суперэлитных или элитных семян часть их похищается, а недостающее количество замещается семенами не соответствующими требованиям посевных стандартов. В этом случае для выявления признаков следов преступления необходима встречная проверка. Если продавец выдал на все количество реализованных семян Аттестат, то в хозяйстве-покупателе необходимо провести товароведческую экспертизу, на предмет определения сортности завезенных семян.

Учет других предметов труда в сельскохозяйственных предприятиях значительных особенностей не имеет.

Для учета выхода продукции в сельскохозяйственных предприятиях могут использоваться различные документы, в зависимости от вида сельскохозяйственных культур и вариантов учета.

Например, учет зерновой продукции может вестись в нескольких вариантах. Рассмотрим наиболее распространенные.

 При первом варианте используют реестры отправки зерна и другой продукции с поля. Перед началом уборочных работ бухгалтерия выдает каждому комбайнеру под расписку блокноты реестров, с частично заполненными реквизитами (название предприятия, табельный номер комбайнера, его фамилия, имя, отчество, номер агрегата). Каждые три экземпляра бланков реестров в блокноте заранее нумеруются одним и тем же номером. В конце блокнота должны быть подписи руководителя предприятия и главного бухгалтера, скрепленные печатью. Блокноты реестров, при их выдаче комбайнерамрегистрируют в специальной ведомости.

Если в сельскохозяйственном предприятии применяется именно этот вариант учета, то для выявления признаков хищения готовой продукции путем ее неполной сдачи на ток, или путем неполного оприходования на току, необходимо провести встречную проверку используя разные экземпляры одного и того же реестра. Если хищение совершает шофер, он будет вынужден совершить материальный подлог в тех экземплярах реестра, которые переданы комбайнером для него и для зав. током.

Если хищение совершается путем неполного оприходования зерна на току, то зав. током или кладовщик могут внести исправления в свой экземпляр реестра. Но возможен и другой вариант, когда записи в складском учете тока будут занижены против данных реестра.

Сложнее всего выявлять хищения зерна в том случае, если комбайнер и шофер вступают в сговор. В этом случае во всех экземплярах реестра будет указано количество зерна, меньшее, чем фактически отгружено из бункера комбайна шоферу. Неучтенное зерно может быть похищено по пути следования на ток. В этом случае приемы документального контроля выявить хищение не помогут. Необходимы оперативные мероприятия.

Подлоги в бухгалтерском учете с целью хищения денежных средств и материальных ценностей могут производиться не только в отношении первичных документов, но и в бухгалтерских записях («проводках»). Этому вопросу посвящен следующий раздел.

**4.Синтетический учет основных операций в сельском хозяйстве.**

**Подложные записи на счетах бухгалтерского учета**

На учет в сельскохозяйственном производстве существенный отпечаток накладывает сезонный характер производства, в частности, значительный разрыв во времени между периодами производства затрат и выхода готовой продукции. В силу этого обстоятельства, в течение года учет готовой продукции растениеводства ведется в плановой оценке. Корректировка плановой себестоимости произведенной продукции до уровня фактической себестоимости, производится лишь в декабре отчетного года. Поскольку в животноводстве в качестве кормов нередко используется собственная продукция растениеводства, то и учет готовой продукции животноводства в течение года ведется в плановой оценке с последующей корректировкой до уровня фактической себестоимости в декабре отчетного года.

Бухгалтерский учет в сельскохозяйственных предприятиях ведется на основе Плана счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности предприятий и организаций агропромышленного комплекса, утвержденного приказом Министра сельского хозяйства РФ от 25 августа 1992 года № 415 (с последующими изменениями и дополнениями).

Синтетические счета, или как их иногда называют - счета первого порядка, в предприятиях агропромышленного комплекса не отличаются от счетов, используемых в других отраслях народного хозяйства, таких как промышленность или торговля. Однако для учета особенных, присущих только данной отрасли, объектов, к синтетическим счетам открываются специфические субсчета.

Рассмотрим, особенности отражения на счетах специфичных, для сельского хозяйства, объектов учета.

Счет 08 «Капитальные вложения», субсчет 1 «Приобретение земельных участков». На этом субсчете учитываются затраты по приобретению в собственность земельных участков.

Счет 08 «Капитальные вложения», субсчет 7 «Перевод молодняка животных в основное стадо». Этот субсчет предназначен для определения фактической себестоимости выращенного и переведенного в основное стадо молодняка всех видов скота.

Счет 08 «Капитальные вложения», субсчет 8 «Приобретение взрослых животных», предназначен для учета затрат по покупке взрослого рабочего и продуктивного скота, включая расходы по доставке его на предприятие.

Счет 08 «Капитальные вложения», субсчет 9 «Доставка животных, полученных безвозмездно». На этом субсчете учитывают расходы по доставке безвозмездно полученного от других предприятий скота. В последующем эти расходы списывают за счет специальных фондов.

Счет 10 «Материалы», субсчет 1 «Сырье, материалы, удобрения, средства защиты растений и животных». Сельскохозяйственные предприятия учитывают на этом субсчете покупное сырье для промышленной переработки в собственном хозяйстве, сельскохозяйственную продукцию собственного производства, которая будет использована как сырье для собственного промышленного производства.

Кроме того, на этом субсчете ведется учет органических и минеральных удобрений. Причем, минеральные удобрения учитывают в физической массе с указанием содержания действующего вещества.

Здесь же сельскохозяйственные предприятия учитывают средства защиты растений и животных, к которым относятся ядохимикаты, биопрепараты, медикаменты и другие химикаты, используемые для борьбы с вредителями и болезнями сельскохозяйственных культур и животных, а также для проведения опытов с растениями и животными.

Вышеназванные материалы учитывают в местах их хранения по каждому наименованию и количеству, а в бухгалтерском учете - только в суммовом выражении по каждому виду.

Счет 10 «Материалы», субсчет 7 «Продукция, материалы и сырье, переданные в переработку на сторону». Этот субсчет предназначен для учета движения сырья, материалов и готовой сельскохозяйственной продукции, переданных на давальческих началах в переработку на сторону. В дальнейшем стоимость таких материальных ценностей прибавляется к стоимости обработки и включается в себестоимость полученных из переработки изделий. Аналитический учет ведется в разрезе материальных ценностей и предприятий, осуществляющих переработку.

Счет 10 «Материалы», субсчет 9 «Корма, семена и посадочный материал». На этом субсчете учитываются покупные и собственного производства корма, семена и посадочный материал.

Счет 11 «Животные на выращивании и откорме». Этот счет предназначен для учета молодняка животных, а также взрослых животных, поставленных на откорм и выбракованных из основного стада для реализации. Здесь же учитываются животные, переданные гражданам на выращивание по договорам, а также принятые от населения для реализации. На этом же счете учитываются птица, звери, кролики, семьи пчел, независимо от возраста. Это связано с их биологическими особенностями (скороспелостью).

К счету 11 «Животные на выращивании и откорме» могут быть открыты субсчета: 1) Молодняк животных; 2)Животные на откорме; 3) Птица; 4) Звери; 5) Кролики; 6) Семьи пчел; 7) Молодняк животных, переданный гражданам на выращивание по договорам; 8) Скот, принятый от населения для реализации.

Скот и птицу положено учитывать на вышеназванных субсчетах по количеству голов, живой массе и стоимости.

Счет 20 «Основное производство» может иметь субсчета:

1. «Растениеводство». На этом субсчете учитываются затраты и выход продукции растениеводства. Аналитический учет должен быть организован по подразделениям предприятия, статьям затрат, видам продукции и смежным периодам (отдельно под урожай текущего года под урожай будущего года);
2. «Животноводство». Данный субсчет предназначен для учета затрат на производство продукции животноводства и выхода продукции этой отрасли (молочное и мясное скотоводство, овцеводство, свиноводство, пчеловодство и др.). Аналитический учет должен быть организован по видам, технологическим группам животных и птицы и по статьям затрат.
3. «Промышленное производство». В сельскохозяйственных предприятиях на этом субсчете учитывают затраты подсобного промышленного производства. Например, переработка молока, изготовление соков и сокоматериалов, консервирование овощей и фруктов, убой скота и птицы, изготовление столярных изделий, выпуск продукции лесопильного, черепичного, кирпичного производств и другие.

По аналогии со счетом 20, счет 40 «Готовая продукция» также имеет субсчета: 1 - «Растениеводстсво»; 2 - «Животноводство»; 3 - «Промышленность».

 Счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами», имеет следующие специфические субсчета:

1. «Расчеты с гражданами за продукцию, скот и птицу, выращиваемые по договорам». На данном субсчете учитывают расчеты с населением за продукцию скот и птицу, выращиваемые на основе договоров.
2. «Расчеты с гражданами за принятые от них продукцию, скот и птицу для реализации». Данный субсчет служит для учета расчетов с населением за принятые от них продукцию, скот и птицу для последующей реализации от имени сельскохозяйственного предприятия.

Рассмотрим далее порядок отражения на счетах бухгалтерского учета специфических для сельскохозяйственного производства операций.

Таблица 2

Схема записей на счетах бухгалтерского учета

отдельных хозяйственных операций в сельскохозяйственном производстве

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| № п.п | Хозяйственные операции | Дебет | Кредит |
| 1 | Оприходование семян, кормов и посадочного материала, имеющих целевое назначение | 10-9 | 20-1 |
| 2 | Оприходование кормов животного происхождения (мясо зверей, яйца, мед) | 10-9 | 20-2 |
| 3 | Корма переданы в производство | 20-2 | 10-9 |
| 4 | Семена переданы в производство | 20-1 | 10-9 |
| 5 | Внесение минеральных удобрений | 20-1 | 10-1 |
| 6 | Списано молоко на выпойку телятам | 20-2 | 20-2 |
| 7 | Начислена заработная плата работникам основного производства | 20-1,2,3 | 70 |
| 8 | Списаны семена, погибшие от стихийных бедствий | 80 | 10-9 |
| 9 | Списан посадочный материал на закладку лесных полос | 08-5 | 10-9 |
| 10 | Оприходование готовой продукции от собственного производства по плановой себестоимости | 40 -1,2,3 | 20-1,2,3 |
| 11 | Сторнирование неиспользуемых отходов и усушки при доработке продукции текущего года (методом «красное сторно») | 40-1 | 20-1 |
| 12 | Приходуются фуражные зерноотходы | 10-9 | 20-1 |
| 13 | Оприходована продукция от переработки сельскохозяйственного сырья в собственном промышленном производстве (например - мельница) | 40-3 | 20-3 |
| 14 | В конце года плановая себестоимость доводится до фактической:1. если фактическая себестоимость выше плановой
2. если фактическая себестоимость ниже плановой (методом «красное сторно»)
 | 40 -1,2,340-1,2.3 | 20-1,2.320-1,2,3 |
| 15 | Оприходован приплод  | 11-1 | 20-2 |
| 16 | Оприходование сельскохозяйственной продукции, закупленной у граждан, а также принятой для реализации | 40 | 76-5,6 |
| 17 | Отнесение продукции, предназначенной на семена и корма, после определения назначения | 10-9 | 40- 1,2,3 |
| 18 | Куплен у населения молодняк животных | 11-1 | 76-8 |
| 19 | Списаны корма, израсходованные на доставку купленного взрослого скота | 08-8 | 10-9 |
| 20 | Переданы корма гражданам, выращивающим скот по договорам1. по балансовой стоимости
2. по договорным ценам
 | 4876-5 | 10-948 |
| 21 | Оприходован прирост молодняка крупного рогатого скота, полученный при откорме его гражданами по договорам | 11-7 | 76-5 |
| 22 | Оприходованы излишки готовой продукции | 40-1,2,3 | 80 |
| 23 | Списана недостача готовой продукции1. по балансовой стоимости
2. за счет виновных лиц
3. за счет хозяйства
 | 8473-326 | 408484 |
| 24 | Реализована продукция сельскохозяйственного производства1. по балансовой стоимости
2. по договорным ценам
 | 46-1,262 | 40-1,2;11-246-1,2 |
| 25 | Выдана натуральная оплата труда1. по балансовой стоимости
2. по закупочным ценам
 | 46-1,270 | 40-1,246-1,2 |

Записи по указанным счета выполняются, при журнально-ордерной форме счетоводства в журналах-ордерах № 10-АПК и 11-АПК.

Подлоги в бухгалтерских записях, под которыми понимаются записи на счетах бухгалтерского учета, т.е. корреспонденция счетов бухгалтерского учета или, как иногда говорят «бухгалтерские проводки», могут быть трех видов:

1) Корреспонденция счетов применена правильно, т.е. соответствующая данной операции, однако сумма по данной корреспонденции записана неправильно - меньше или больше против первичного бухгалтерского документа;

2) Корреспонденция счетов выполнена заведомо неправильная, сумма при этом может, как соответствовать, так и не соответствовать первичному документу.

1. Бухгалтерская запись выполнена без документального основания - так называемая бездокументная проводка.

Применительно к вышеназванным хозяйственным операциям подлоги первого типа могут быть выполнены следующим образом.

Завышены суммы в бухгалтерских записях против первичных документов по операциям 3,4,5,6,8,9,19,20 (в части балансовой стоимости), 24 (в части балансовой стоимости), 25 (в части балансовой стоимости) с целью создания неучтенных излишков для их последующего хищения. В этом случае нет необходимости вносить материальный подлог в первичный документ, а можно ограничиться интеллектуальным подлогом в бухгалтерских записях. Последний выявлять значительно труднее, так как для этого необходимы специальные бухгалтерские познания.

Завышение сумм в бухгалтерских записях по вышеназванным операциям позволяет списать на различные, по каждой операции, цели большую сумму, чем следует из документа. В результате на складе, в подотчете материально ответственных лиц будут находиться материальные ценности, которые по бухгалтерскому учету уже списаны. Таким образом, будут созданы неучтенные излишки, которые впоследствии могут быть изъяты. Разумеется, для совершения такого подлога необходимо участие бухгалтера. Причастность бухгалтера к преступлению подтверждается именно несоответствием сумм выполненных им бухгалтерских записей первичным документам.

Занижены суммы в бухгалтерских записях против первичных документов по операциям 1,2,10,12,13,15,16,18,22 также, как и в предыдущем случае, с целью создания неучтенных излишков для их последующего хищения. В результате занижения сумм по этим операциям будут не полностью оприходованы соответствующие материальные ценности. Таким образом, будет создана ситуация, когда на складе будут иметься материальные ценности, которые по учету не числятся, т.е. неучтенные излишки. В дальнейшем они могут быть изъяты. В этом случае, также как и в предыдущем, в преступлении обязательно участие бухгалтера. Его причастность подтверждается несоответствием сумм выполненных им бухгалтерских записей первичным документам.

Завышение суммы по операции 7 - позволяет создать фиктивную кредиторскую задолженность по расчетам по оплате труда с персоналом. В дальнейшем на сумму фиктивной кредиторской задолженности может быть составлена подложная расчетно-платежная ведомость, по которой деньги будут изъяты из кассы под видом начисленной и выданной заработной платы. Следует иметь ввиду, что сельскохозяйственные предприятия по основной деятельности освобождены от уплаты налога на прибыль, поэтому вопросы достоверности затрат на производство сельскохозяйственной продукции налоговой инспекцией обычно не проверяются. Ведомственный контроль практически упразднен, тем самым данные операции остаются вне планового контроля.

Завышение суммы по операции 11 позволяет уменьшить количество и сумму готовой продукции за счет большего, чем положено списания на усушку при доработке продукции или под видом неиспользуемых отходов. Тем самым материально ответственное лицо будет иметь продукцию, которая по учету не числится, т.е. неучтенные излишки, которые впоследствии могут быть изъяты.

Следует отметить, что так называемые «мертвые отходы» - земля, мусор и т.п., согласно действующего порядка, сторнируются только по количеству, без изменения суммы, тем самым, увеличивая себестоимость готовой сельскохозяйственной продукции.

Завышение суммы по операции 21 позволяет создать фиктивную кредиторскую задолженность, как за якобы полученный прирост (привес) молодняка животных, переданных по договорам гражданам на откорм. В дальнейшем сумма фиктивной кредиторской задолженности может быть изъята из кассы сельскохозяйственного предприятия под видом оплаты гражданам по договору за прирост молодняка животных.

В преступлении обязательно участие бухгалтера, иногда в сговоре с бухгалтером может находиться и кассир. В то же время участие материально ответственного лица в преступлении, совершенном таким способом не обязательно.

Вторая группа подлогов в бухгалтерских записях, как отмечалось выше, выполняется путем заведомо неправильной корреспонденции счетов, сумма при этом может, как соответствовать, так и не соответствовать первичному документу. Неправильная корреспонденция счетов, обычно сводится к списанию на издержки производства сумм по материальным ценностям, которые должны быть оприходованы в подотчете материально ответственных лиц. Это позволяет создать неучтенные излишки материальных ценностей, которые в дальнейшем могут быть изъяты. При таком способе преступления обязательно участие материально ответственного лица и бухгалтера.

Встречаются случаи необоснованного списания на издержки производства выданных из кассы или перечисленных с расчетного счета денежных сумм. В этом случае долга за кем-либо по таким сумма не числится, и они могут быть присвоены. Преступление, совершаемое таким способом может выполнить бухгалтер самостоятельно, без участия материально ответственного лица.

Применительно к хозяйственным операциям, приведенным в таблице 2 подлоги, отнесенные ко второй группе могут быть выполнены следующим способом.

В операциях 1,2,10,12,13,15 вместо правильной корреспонденции могут иметь место бухгалтерские записи:

Дебет счетов 08,20,23,25,26

Кредит счета 20 по соответствующим субсчетам.

В операциях 16,18,21 вместо правильной корреспонденции счетов могут иметь место бухгалтерские записи:

Дебет счетов 08,20,23,25,26

Кредит счета 76 по соответствующим субсчетам.

В операции 17 вместо правильной корреспонденции счетов могут иметь место бухгалтерские записи:

Дебет счетов 08,20,23,25,26

Кредит счета 40 по соответствующим субсчетам.

В операции 22 вместо правильной корреспонденции счетов могут иметь место бухгалтерские записи:

Дебет счетов 08,20,23,25,26

Кредит счета 80

В результате таких записей на всю сумму, указанную в документе, или на часть суммы, материальные ценности, которые должны быть оприходованы по учету, будут списаны на издержки производства и затраты по капитальным вложениям. Это позволит создать у материально ответственных лиц неучтенные излишки для последующего хищения.

Что касается третьей группы подлогов, то бездокументные записи связаны как правило со списанием материальных ценностей или денежных средств на издержки производства или затраты по капитальным вложениям, а иногда, на счет прибыли, остающейся в распоряжении предприятия после уплаты налогов.

Применительно к хозяйственным операциям, приведенным в таблице 2, бездокументные записи могут иметь место по следующим из них: 3,4,5,6,8,9,19. По всем этим операциям в результате бездокументных записей материальные ценности будут списаны с подотчета материально ответственных лиц и тем самым создаются неучтенные излишки для их последующего хищения.

Бездокументные записи могут быть выполнены и по операциям 24 и 25 с теми же самыми последствиями - создание неучтенных излишек. Однако, если по предыдущим операциям материальные ценности списывались на издержки производства, затраты по капитальным вложениям, финансовые результаты, что затрудняло их выявление, то в данных операциях возникает дебиторская задолженность, рост которой, при систематическом применении данного способа, неизбежен. Это может привлечь внимание проверяющих.

Бездокументная запись может быть выполнена и по операции 7, но в данном случае целью является хищение не материальных ценностей, а денежных средств. Для этого в результате бездокументной записи создается фиктивная кредиторская задолженность по оплате труда. В дальнейшем под видом погашения кредиторской задолженности могут быть выданы из кассы или перечислены с расчетного счета денежные средства.

Следует отметить, что все вышеназванные нарушения становятся возможными в результате практически полного отсутствия финансового контроля. Действительно, в настоящее время в плановом порядке проводятся только проверки соблюдения налогового законодательства. Сохранность имущества и денежных средств для таких проверок интереса не представляют. Аудиторские проверки нацелены на контроль достоверности отчетности и сводятся главным образом к документальному контролю. Приемы фактического контроля, например инвентаризация, и даже документального контроля, такие как, например - встречная проверка, в работе аудиторов, как правило, не применяются, поскольку они нередко опираются на результаты внутреннего контроля. Последний не всегда эффективен вследствие зависимости проверяющих от руководствапредприятия. Кстати аудиторы также нередко зависят в финансовом отношении от своих клиентов, поэтому они больше уделяют внимания проверке соблюдения налогового законодательства, с тем, чтобы их клиента не оштрафовала налоговая инспекция после проведения аудиторской проверки.

Ведомственный контроль практически упразднен, поскольку большинство сельскохозяйственных предприятия имеют негосударственную форму собственности.

Это позволяет сделать вывод о возрастании роля подразделений по борьбе с экономическими преступлениями в деле охраны имущественных интересов сельскохозяйственных предприятий.

Литература:

1. Федеральный Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете».
2. Практикум по судебной бухгалтерии .- Белгород, 2004.
3. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2002.
4. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003.
5. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002.
6. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. – Н. Новгород, 1995.
7. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1998.
8. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия. – Красноярск, 2000.

Дополнительная.

1. Федеральный Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете».

1. Практикум по судебной бухгалтерии.- Белгород, 2004.3. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2002.
2. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003.
3. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002.
4. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. – Н. Новгород, 1995.
5. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1998.

Климович Л.П. Судебная бухгалтерия. – Красноярск, 2000.