

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)**

Экономический факультет  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы  
Специальность 38.05.01 Экономическая безопасность

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ  
Зав. кафедрой  
\_\_\_\_\_ Е.С. Рычкова  
«\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2017 г.

**ДИПЛОМНАЯ РАБОТА**

на тему: Использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе  
на примере ООО «Мир упаковки»

Исполнитель  
студент группы 278сб \_\_\_\_\_ М.Р. Мельник

Руководитель  
Ст. преподаватель \_\_\_\_\_ М.С. Бальцежак

Нормоконтроль \_\_\_\_\_ М.С. Бальцежак

Рецензент  
адвокат Амурской  
коллегии адвокатов  
\_\_\_\_\_ Каюкалова А.В.

Благовещенск 2017

**Министерство образования и науки Российской Федерации**  
Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение  
высшего образования  
**АМУРСКИЙ ГОСУДАРСТВЕННЫЙ УНИВЕРСИТЕТ**  
**(ФГБОУ ВПО «АмГУ»)**

Факультет экономический  
Кафедра экономической безопасности и экспертизы

УТВЕРЖДАЮ

Зав.кафедрой \_\_\_\_\_

« \_\_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2017 \_\_\_\_\_

**З А Д А Н И Е**

К дипломной работе студента Мельник Максима Романовича.

1. Тема дипломной работы: Использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе на примере ООО «Мир упаковки» (утверждено приказом от 01.06.2017 № 249-уч).

2. Срок сдачи студентом законченной работы: «20» июня 2017 г.

3. Исходные данные к дипломной работе: научная и учебная литература по экономическим дисциплинам, нормативно-правовые акты, электронные ресурсы, отчётность организации.

4. Содержание дипломной работы: теоретическая база судебной экономической экспертизы и аудита; понятие, виды и нормативное обеспечение судебной экономической экспертизы; значение и источники информации при судебно-бухгалтерской экспертизе; актуальные направления и методика судебно-бухгалтерских экспертиз в современных условиях; нормативное регулирование бухгалтерского учёта и аудита в РФ; методическое обеспечение планирования и подготовки аудиторской проверки и его использование в СЭЭ; методическое обеспечение сбора аудиторских доказательств и его использование в СЭЭ; методическое обеспечение подготовки аудиторских заключений и его использование в СЭЭ; организационно-экономическая характеристика ООО «Мир упаковки» и проведение аудита. Судебно-бухгалтерская экспертиза наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки»; характеристика ООО «Мир упаковки» и проведение аудита; методическое обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки»; использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки»; рекомендации по использованию методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки»; методика проведения аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе; прогнозирование изменения уровня экономической безопасности ООО «Мир упаковки» и меры её совершенствования.

5. Дата выдачи задания «8» февраля 2017 года

Руководитель дипломной работы: Бальцежак М.С., ст. преподаватель

Задание принял к исполнению «8» февраля 2017 года

# СОДЕРЖАНИЕ

## Введение4

### 1 Теоретическая база судебной экономической экспертизы и аудита6

1.1 Понятие, виды и нормативное обеспечение судебной экономической экспертизы7

1.2 Значение и источники информации при судебно-бухгалтерской экспертизе14

1.3 Актуальные направления и методика судебно-бухгалтерских экспертиз в современных условиях19

1.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учёта и аудита в РФ31

1.5 Методическое обеспечение планирования и подготовки аудиторской проверки и его использование в СЭЭ40

1.6 Методическое обеспечение сбора аудиторских доказательств и его использование в СЭЭ54

1.7 Методическое обеспечение подготовки аудиторских заключений и его использование в СЭЭ64

2 Анализ организационно-экономических характеристик ООО «Мир упаковки». Судебно-бухгалтерская экспертиза наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки»71

2.1 Характеристика ООО «Мир упаковки» и анализ основных показателей 77

2.2 Методическое обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки»84

3. Использование методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки»103

3.1 Рекомендации по использованию методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки»104

3.2 Методика проведения аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе 103

3.3 Прогнозирование изменения уровня экономической безопасности ООО «Мир упаковки» и меры её совершенствования110

## Заключение113

## Библиографический список110

## ВВЕДЕНИЕ

В современных условиях развивающихся финансовых, кредитных, налоговых и некоторых других правоотношений требуется не просто их глубокое, но и порой научно обоснованное исследование. Правоохранительные органы нуждаются в глубоком анализе финансово-хозяйственной деятельности организации, где совершено преступление. Значимость выбранной судебно-бухгалтерская определяется тем, что не всегда уделяется данное внимание судебным экспертизам, среди которых важную роль играет судебно-бухгалтерская.

Именно поэтому крайне необходимо рассмотрение такого понятия как судебно-экономическая экспертиза и её источников.

Целью работы является изучение использования методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе. Анализ финансово-экономических показателей деятельности предприятия, а также изучение судебной экономической экспертизы на примере данного предприятия тоже входит в цель данной работы. Объектом исследования является ООО «Мир упаковки».

В задачи представленной работы входит:

1. Исследование теоретической базы судебной экономической экспертизы.
2. Изучение источников информации судебно-бухгалтерской экспертизы.
3. Нахождение актуальных направлений и методик судебно-бухгалтерских экспертиз в современных условиях.
4. Описание организационно-экономической характеристики ООО «Мир упаковки».
5. Анализ основных показателей деятельности предприятия.
6. Отображение нормативного регулирования бухгалтерского учёта и аудита в РФ.

7. Нахождение методического обеспечения планирования и подготовки аудиторской проверки и его использование в СЭЭ.

8. Методическое обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки».

9. Дача рекомендаций по использованию методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки».

10. Исследование методики проведения аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе.

11. Прогнозирование изменения уровня экономической безопасности ООО «Мир упаковки».

Для написания представленной работы были использованы разнообразные источники.

В первую очередь это, безусловно, нормативные документы: кодексы, федеральные законы, постановления правительства, приказы и т. д.

Значительную роль для работы над предложенной работой сыграла научная литература и статьи.

Также не было исключено использование Интернет-ресурсов, имеющих исключительное значение в контексте своей информативности.

## ЭКСПЕРТИЗЫ И АУДИТ

### **1.1 Понятие, виды и нормативное обеспечение судебной экономической экспертизы**

Судебная экономическая экспертиза, согласно Нергесян М.Г., представляет собой отдельный класс экспертных исследований. Несколько более широкое определение даёт Мамкин А. Н.: СЭЭ - реализация системных представлений о преступной деятельности как материальном процессе реальной действительности, получившем отражение во внешней среде и неизбежно отражающем особенности этой среды в своем собственном содержании, в качестве отражающего объекта признается система экономической информации, структура и содержание которой закономерно изменяют свое состояние в результате события преступления. Принцип отраженного взаимодействия - отправной пункт криминалистического анализа экономической информации.

Оба определения допускают использование специальных познаний.

Необходимость их[5,6] использования возникает при расследовании и судебном разбирательстве дел, связанных с преступлениями в сфере экономической деятельности.

Вопросы использования таких познаний в расследовании преступлений в разные годы рассматривались в трудах многих российских учёных: Духно Н. А., Коруховым Ю. Г., Михайловым В. А., Аверьяновой Т.В., Арсеньева В. Д., Даниловой Л.С. и другими.

Экспертиза может предполагать исследование и решение опытными специалистами вопросов, требующих специальных знаний в области науки, техники, экономики, искусства или других отраслей знаний с целью профессиональной оценки степени соответствия исследуемого объекта тем или иным заданным характеристикам.

В зависимости от предмета и назначения экспертизы экспертиза может проводиться в различных государственных органах, ведомственных учреждениях и негосударственных организациях в зависимости от предмета

и назначения экспертизы. При этом во всех случаях, когда говорят об экспертизе, то имеют в виду исследование, проводимое экспертом для ответа на вопросы, требующие специальных (научных, опытных, профессиональных) познаний. Постановка решаемых экспертами вопросов определяется нуждами практики государственных органов, коммерческих и некоммерческих организаций, должностных лиц и просто интересами граждан. Такие вопросы чаще всего такие вопросы относятся к областям науки, техники, искусства и ремесла.

Экспертиза, по утверждению Лехановой Е.С., есть прикладное исследование конкретного объекта в целях достижения не научного, а прикладного знания. Характерной особенностью такого исследования является применение особых, специализированных методик, отвечающих требованию проверяемости. Поэтому любая экспертиза имеет свой определенный регламент, порядок проведения, предопределяемый спецификой предмета экспертизы и сферой применения специальных знаний.

Для профессиональной оценки обстоятельств и элементов различных сфер практической деятельности, которые могут быть предметом экспертизы, необходимы специальные знания.

По мнению большинства авторов, судебная экспертиза отличается от несудебной тем, что существует регламентация порядка ее назначения и производства, а также использования полученных при этом результатов, подкреплённая процессуальным законодательством. Законодательные акты конкретно определяют основания и условия назначения судебной экспертизы. В соответствующем законе устанавливается принцип оценки и использования заключения эксперта как доказательства по делу; четко определены права и обязанности участников конституционного, уголовного, гражданского, арбитражного, налогового и административного процессов при проведении судебных экспертиз. Единственным следственным действием, подготовительный и заключительный этапы которого осуществляют работники

правоохранительных органов, а этап исследования — эксперт, является судебная экспертиза.

Экспертиза в суде осуществляется согласно нормам процессуального права. Именно совокупность последних является необходимой предпосылкой возникновения правовых отношений по поводу судебной экспертизы в процессе, а, следовательно, — и конкретных действий определенных субъектов процесса, связанных с назначением и проведением экспертизы, использованием ее результатов для доказательственных целей.

Одним из видов судебно экспертизы является судебно-экономическая экспертиза.

СЭЭ предлагается классифицировать на следующие роды[7,19]:

- судебная бухгалтерская экспертиза;
- судебная финансово-кредитная экспертиза;
- комплексные и комиссионные СЭЭ.

Задачи судебно-бухгалтерской экспертизы, по Эриашвили Н.Д. и ряду других авторов, подразделены на четыре группы. Ввиду того, что указанный подход основан на классической теории судебно-бухгалтерских экспертиз, он в полной мере отражает все аспекты экспертной деятельности в области бухгалтерского учета с пониманием сложившейся рыночной экономики.

Первая группа- установление обоснованности оприходования и списания материальных ценностей и денежных средств. В данной группе бухгалтерская экспертиза устанавливает:

- обоснованность оприходования материальных ценностей по отдельным наименованиям материальных ценностей;
- правильность отражения в учете расчетных операций за материальные ценности и услуги;
- обоснованность оприходования, начисления, выплаты и списания денежных средств.

Вторая группа- определение наличия или отсутствия материальных ценностей и денежных средств. В таких случаях судебно-бухгалтерская

экспертиза устанавливает не только сам факт наличия (отсутствия) недостачи или излишков, но также ее (их) размеры, место и время образования, суммы материального ущерба, а также способы сокрытия недостачи (излишков) материальных ценностей и денежных средств или другого вида материального ущерба в бухгалтерском учете.

Третья группа- определение правильности ведения бухгалтерского учета, отчетности и организации контроля в целях установления:

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

- правильности документального оформления операций приема, хранения, реализации, списания материальных ценностей и денежных средств;

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

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

Четвертая группа - нахождение круга лиц, в ведении которых находились материальные ценности и денежные средства, а также лиц, ответственных за нарушение правил ведения учета и контроля. При решении задач этой группы судебно-бухгалтерская экспертиза устанавливает:

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

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

Если для этого необходимо применение его специальных познаний, эксперт-бухгалтер может решать и другие вопросы, связанные с несоблюдением требований бухгалтерского учета и контроля, финансовой, кассовой и расчетной дисциплины.

К конкретным обстоятельствам дела, как отмечают авторы, вполне может конкретизироваться каждая экспертная задача. В связи с тем, что бухгалтерская экспертиза тесно связана с другими видами СЭЭ, такие задачи, как обоснованность списания материальных ценностей или денежных средств, способы сокрытия недостач и другие могут потребовать проведения других родов СЭЭ или комплексных СЭЭ.

Назначение финансово-кредитной экспертизы при производстве СЭЭ, при расследовании и судебном рассмотрении дел, нередко возникает ради установления обоснованности расчетов платежей в государственный бюджет, потребности в кредитах, расходования и использования денежных фондов и кредитов и т. п. В гражданском и арбитражном процессах возникают вопросы установления "упущенной выгоды", суммы убытков от недопоставки продукции и других нарушений финансовых последствий нарушения договорных обязательств.

Экономическое содержание финансовых операций, указанных в платежных документах, реальная финансовая возможность их осуществления, происхождение перечисляемых средств, фактическая цель переброски денежных средств, их расходование, адекватность отражения в бухгалтерском учете, кому и в каком размере причинен материальный ущерб - исследование всего перечисленного возможно с помощью судебных финансово-кредитных экспертиз.

Вопросы о соблюдении условий кредитования и обоснованности применения банком санкций в отношении организаций, вот что,

подтверждает подавляющее большинство авторов, решает финансово-кредитная экспертиза. В этих случаях финансово-кредитная экспертиза может решать вопросы обеспеченности задолженности по ссудам, эффективности использования, своевременности погашения и обоснованности применения санкций по отношению к организациям за нарушение порядка кредитования. С расчетного счета организации банком списываются штрафы, неустойки и иные санкции, взимаемые в бесспорном порядке. Финансово-кредитной экспертизой также решаются вопросы об обоснованности взимания таких штрафов и о возмещении необоснованно списанных сумм.

Финансово-кредитная экспертиза может установить упущенную выгоду и другие вопросы из области финансов и кредита.

Правонарушения в сфере экономики, по обыкновению, совершаются путем использования различных хозяйственных операций, экспертное исследование которых требует использования знаний из различных экономических наук. Следователь и суд, сталкиваясь с необходимостью исследовать какие-либо хозяйственные операции или экономические показатели, по большому счёту возлагают решение всех возникающих вопросов на экспертов-бухгалтеров, которые, не будучи универсальными специалистами, не способны ответить на вопросы, для решения которых требуется комплекс различных видов экономических знаний.

У немалого числа авторов возникает вопрос, что следует понимать под комплексной СЭЭ.

Отдельно взятый вид СЭЭ решает одни вопросы совершенно самостоятельно, другие - располагая только выводом (заключением) другого вида СЭЭ. В случае комплексного подхода имеет место последовательное производство различных СЭЭ.

Комплексная бухгалтерская — финансово-кредитная экспертиза устанавливает сумму материального ущерба, причиненного выпуском

недоброкачественной продукции. При этом эксперт-финансист устанавливает размер штрафов, подлежащих начислению.

В отличие от комплексной, указывают многие авторы, при производстве комиссионной экспертизы не требуется использования специальных знаний различных отраслей. Поэтому комиссионная экспертиза назначается тогда, когда для установления какого-либо одного обстоятельства привлекаются два и более специалистов одной отрасли знания ввиду сложности экспертных задач.

В рамках этой позиции эксперт-бухгалтер, не согласный с общим выводом других экспертов, объективно может составить отдельное заключение только в случае, когда речь идет о применении специальных знаний в той же области, в которой он компетентен. Таким образом, отдельное заключение возможно лишь при комиссионной СЭЭ. При комплексной экспертизе эксперт, не согласный с выводами других экспертов, может подписать лишь свою исследовательскую часть, однако составить на этом основании отдельное заключение почти невозможно, так как комплексная экспертиза тем и отличается от комиссионной, что требует одновременного привлечения знаний различных областей.

У судебной экономической экспертизы существует нормативное обеспечение.

- Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (в ред. от 25 ноября 2013) (Глава III. Производство судебной экспертизы в государственном судебно-экспертном учреждении).

- Кодексы РФ: Налоговый кодекс РФ, в частности раздел 6 "Налоговые правонарушения и ответственность за их совершение"; Уголовный кодекс РФ (Раздел 8 "Преступления в сфере экономики), Уголовно-процессуальный кодекс РФ (Глава 27 "Производство судебной экспертизы").

- "Методические рекомендации по порядку назначения и производства судебных экспертиз в рамках доследственных проверок и расследования

преступлений, подследственных Федеральной службе судебных приставов", утв. ФССП России 15.09.2014 № 0004/22

- «Методические рекомендации по выявлению и расследованию преступлений, предусмотренных статьей 177 Уголовного кодекса Российской Федерации (злостное уклонение от погашения кредиторской задолженности)», утвержденные ФССП России 21.08.2013 № 04-12.

- «Методические рекомендации по проведению финансово-экономической экспертизы, назначенной в ходе предварительного следствия, судебного разбирательства уголовных дел, возбужденных по признакам преступления, предусмотренного статьей 196 Уголовного Кодекса РФ», утв. Минэкономразвития России от 05.02.2009 № 35.

- «Методические рекомендации по выявлению и пресечению преступлений в сфере экономики и против порядка управления, совершенных сторонами исполнительного производства», утвержденные ФССП России 15.04.2013 № 04-4.

В связи с вышеизложенным можно сделать вывод о том, что мнение насчёт судебной экономической экспертизы, её видах и задачах, в какой-то степени разнятся, но данное обстоятельство совершенно точно показывает, что многие авторы идут по наиболее возможному пути определения её сущности.

## **1.2 Значение и источники информации при судебно-бухгалтерской экспертизе**

Общественно значимая и имеющая тенденцию к повышению роль судебной бухгалтерии вытекает из содержания и расширения ее предмета, метода, а также из ее междисциплинарных связей.

Согласно Алибекову Ш. И., и многие авторы с ним соглашаются, современная судебная бухгалтерия реализует достаточно важные и самостоятельные функции в различных областях практической юриспруденции, а именно:

1) Криминалистическую. Состоит в том, что криминалистика исследует закономерности возникновения, собирания, оценки и использования доказательств и основанные на познании данных закономерностей методы расследования, рассмотрения и предотвращения преступлений, в том числе доказательства, добытые с помощью правовой бухгалтерии;

2) Процессуальную. Данная функция определяется с учетом того, что юридическая ответственность основана на определенной системе законных доказательств тех фактов, которые утверждают или опровергают обстоятельства правоотношений, обуславливающих наступление ответственности. Поиск истины, то есть получение в установленном законом процедурном порядке свидетельств фактически совершенных неправомερных бухгалтерских действий, за которые предусмотрена юридическая ответственность - основная задача сбора доказательств;

3) Криминологическую. Включает в себя, в частности, превенцию, прогноз, профилактику финансово-хозяйственных нарушений средствами судебной бухгалтерии.

4) Уголовно-правовую. Состоит в криминализации, а затем основанную на ней квалификации ряда нарушений в области бухгалтерского учета на основе данных судебной бухгалтерии (установление оснований уголовной ответственности за некоторые экономические правонарушения; применение данных в индивидуализации уголовной ответственности и наказания);

5) Организационно-управленческую. В данном случае подразумевается контрольная, обеспечивающая, информационная функции, функция обратной связи судебной бухгалтерии. Необходимость организации и деятельности соответствующих структурных подразделений специалистов-бухгалтеров и управления данным процессом, в том числе с помощью права, в целях увеличения уровня востребованности специальных бухгалтерских познаний в юриспруденции обуславливается предоставляемыми современной правовой бухгалтерией потенциальными и реальными возможностями.

Все названные функции взаимосвязаны и могут дать положительный результат, исключительно будучи взятыми в комплексе.

Исходя из всего выше сказанного, можно прийти к выводу, что значение судебной бухгалтерии заключается в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет будет одной из основных, объективных, обязательных и нормативно определенных функций государственного управления, разновидностью социального контроля, а также способом повышения эффективности правообеспечительной и правоохранительной деятельности.

Судебная (правовая) бухгалтерия, по мнению Дмитриенко Т.А. и Чаадаев С.Г., представляет собой комплексную экономико-правовую дисциплину, где в результате интеграции и дифференциации экономических и правовых знаний формируется новая область знаний.

По словам другого автора, Башировой Н.В, судебная (правовая) бухгалтерия - специальная прикладная дисциплина, которая изучает основанные на законе и формализованные в нормативных актах способы применения бухгалтерских знаний в разнообразной юридической (в том числе следственной и судебной) практике.

Она содержит в себе[14,3]:

- теорию бухгалтерского учета и его правовые начала;
- основы документальной ревизии и аудита, судебно-бухгалтерской экспертизы; деятельности бухгалтера в качестве процессуальной фигуры специалиста;
- положения процессуальных отраслей права (уголовного и гражданского, арбитражного и административного), регулирующие порядок использования бухгалтерского учета и его данных правоприменителем (в частности, следователем и судом).

Судебно-бухгалтерская экспертиза невозможна без источников информации.

При проведении судебно-бухгалтерской экспертизы эксперт использует и исследует различные документы, которые содержат информацию,

необходимую для разрешения вопросов, поставленных правоохранительными органами. Эти документы являются источниками информации и одновременно доказательствами для эксперта и правоохранительных органов при рассмотрении и решении дела.

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

По словам уже упомянутого Эриашвили Н.Д., источники информации могут подразделяться на следующие группы:

- нормативно-правовые документы — кодифицированные и прочие, законы, постановления, положения, приказы, инструкции, методические указания и рекомендации, письма. Перечень нормативных документов, которые использует эксперт при проверке, может изменяться в зависимости от содержания дела. Знание и использование нормативных документов в экспертном исследовании является обязательным условием экспертного производства, так как выводы эксперта должны быть объективными и обоснованными;

- внутренние нормативные документы организации, регулирующие организацию бухучета. К ним, в частности, относятся коллективный договор, положения об оплате труда, о премировании и материальном стимулировании, правила внутреннего трудового распорядка, учетная политика для целей бухучета и для целей налогового учета с Приложениями, инструкции, письма, положения головной (основной) организации;

- первичные учетные документы, которые подтверждают факт выполнения хозяйственной операции, поэтому используются в экспертизе как основной источник доказательств по делу. На этапе изучения материалов дела по каждому вопросу эксперт определяет те первичные документы, которые подлежат экспертизе;

- регистры аналитического и синтетического учета по счетам, позволяющие проследить организацию бухучета, процессы хозяйственной

деятельности и хозяйственные операции. В методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы конкретизируются учетные регистры по каждому счету бухучета, который касается предмета экспертного исследования.

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

Бухгалтерская отчетность исследуется как источник информации, отражающий финансово-хозяйственную деятельность, имущество и обязательства организации. Бухгалтерская отчетность анализируется по специальным вопросам, поставленным на рассмотрение эксперта. Так, по делу о хищении денежных средств бухгалтерский баланс и отчет о движении денежных средств отразят уменьшение суммы денежных средств, которой располагает организация на определенную отчетную дату.

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

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

одновременно с проведением судебно-бухгалтерской экспертизы используются выводы судебно-почерковедческой экспертизы.

Информация правоохранительных органов используется в экспертизе, если предоставлена следователем или судом в соответствии с требованиями процессуального законодательства. К ней относятся материалы дела, протоколы допросов, протоколы заседаний суда, переписка с правоохранительными органами и пр.

Таким образом, в исследованном вопросе наблюдаются отдельные разногласия среди авторов касательно определения сути и значения судебно-бухгалтерской экспертизы. Что же касается других вопросов, а именно источников СБЭ, то здесь можно зафиксировать некий консенсус, что не может, в итоге, не двигать данный раздел знаний по направлению к дальнейшему развитию.

### **1.3 Актуальные направления и методика судебно-бухгалтерских экспертиз в современных условиях**

В условиях трансформации экономических отношений, утверждает Звягин С.А., в России обостряются проблемы функционирования институциональных структур собственности, осуществляется криминализации хозяйственных и связанных с ними отношений. Это обусловило расширение масштабов противоправных действий в сфере экономики, увеличение «качественного» и количественного роста преступлений экономической направленности. В связи с этим наиболее важным является рассмотрение проблем, имеющих место в системе противодействия преступлениям экономической направленности.

Похожее, но более общее мнение выдвигает Кондраков Н.П. Он говорит о том, что изменение системы общественных отношений, пользователей информации, гражданско-правовой среды, а также необходимость приведения отечественной системы бухгалтерского учета в соответствии с МСФО обусловили необходимость соответствующей

трансформации системы бухгалтерского учета в России. Эти слова применимы и к судебно-бухгалтерской экспертизе.

При формировании доказательственной базы по делам экономической направленности, осуществлении оперативно-розыскной деятельности, в ходе проведения прогнозно-профилактических мероприятий все большее значение придается экспертным экономическим исследованиям. Об этом свидетельствуют и тенденции роста количества экономических экспертиз, проведенных по делам, связанным с правонарушениями в экономической сфере, как сотрудниками экспертно-криминалистических подразделений МВД России, так и соответствующими структурами других министерств и ведомств (Министерства юстиции РФ, ГТК РФ, Счетной палаты РФ и др.).

Вместе с тем в среде исследователей растет понимание того, что ранее известные концептуальные подходы и методические системы не всегда позволяют качественно и в установленные законодательством сроки назначать и проводить судебно-бухгалтерские экспертизы, не обеспечивают практических работников эффективными адаптированными методиками экспертного исследования в соответствии с существующими реалиями. Необходимость проведения такой работы вызвана также происходящими изменениями в действующем законодательстве, в системе бухгалтерского учета, что в значительной степени меняет информационную и организационно-методическую базу экспертного бухгалтерского исследования.

Названные обстоятельства создают предпосылки к неизбежной трансформации организационно-методологических положений судебно-бухгалтерской экспертизы. Такие вопросы, как развитие понятийного аппарата, стратегия организации и планирования экспертной бухгалтерской работы, прогнозирование и предупреждение злоупотреблений и правонарушений в финансово-хозяйственной деятельности при проведении судебно-бухгалтерских экспертиз остаются исследованными в недостаточной степени.

Модифицирующиеся приемы и способы неправомερных действий экономической направленности требуют адекватной реакции — формирования новых концептуальных подходов и методических разработок, позволяющих: своевременно выявлять противоправные действия экономической направленности; качественно фиксировать и документировать криминальные действия в сфере экономики; осуществлять квалифицированный бухгалтерский, документальный и экономико-криминалистический анализ подобных действий; проводить документально-проверочные мероприятия на качественно новом информационно-аналитическом уровне; создавать значимые предпосылки для формирования доказательственной базы совершенных экономико-противоправных действий и производства экспертных бухгалтерских исследований.

Проблемы планирования судебно-бухгалтерской экспертизы в современной научной и методической литературе остаются малоизученными, несмотря на то, что усложнение процесса производства экспертных действий требует более тщательного и взвешенного подхода к организационным аспектам судебно-бухгалтерской экспертизы. Вместе с тем, с одной стороны, вопросы планирования судебно-бухгалтерской экспертизы в той или иной степени регламентируются ведомственными инструкциями, а с другой — существует ряд нерешенных и малоисследованных вопросов, которые требуют тщательного изучения с научной и практической точки зрения.

Необходимость проведения аналитической работы в области формирования единого и универсального (до известных пределов) научного подхода при планировании экспертных бухгалтерских работ вызвана, выдвигает своё предположение Белуха Н. Т., целым рядом обстоятельств, а именно:

- усложнением задач, решаемых в ходе производства судебно-бухгалтерской экспертизы;
- повышением уровня технической оснащенности учетного процесса;

- увеличением удельного веса комплексных и комиссионных экспертиз в общем объеме экспертных бухгалтерских исследований;
- интенсивным использованием современных информационных технологий в экспертной бухгалтерской работе;
- оптимизацией сроков проведения оперативно-следственных мероприятий по делам экономической направленности;
- модификацией приемов и способов совершения противоправных действий в финансово-хозяйственной деятельности экономических субъектов.

Определенное влияние на организационно-плановые аспекты производства судебно-бухгалтерской экспертизы также оказывают происходящие изменения в связи с реформированием законодательной системы нашего государства, формированием современной отечественной концепции бухгалтерского учета, введением в действие новых положений по бухгалтерскому учету.

Всё это, соглашаясь с Белуха Н. Т. и указывают в своих исследованиях Тимченко В.А. и Дьячкова А.М., вместе с вышеназванными обстоятельствами в значительной степени меняет информационную, организационную и методическую базу судебно-бухгалтерской экспертизы и вызывает необходимость детального исследования и радикального пересмотра вопросов планирования экспертных бухгалтерских работ, с чем согласны и другие авторы. [20,8]

При этом организационная стадия судебно-бухгалтерской экспертизы чаще всего рассматривалась именно с точки зрения взаимоотношений органа или лица, назначившего экспертизу, и эксперта-бухгалтера только в рамках соответствующего законодательства, без исследования кардинальных проблем эффективной организации процесса осуществления экспертных работ с целью его оптимизации и соблюдения установленных сроков.

Потребности прикладного характера настоятельно требуют более глубокого и обстоятельного изучения вопросов общего и частного характера,

связанных непосредственно с планированием судебно-бухгалтерской экспертизы.

Рассмотрение организационно-плановых проблем производства судебно-бухгалтерской экспертизы прежде всего следует начать с формирования понятийных категорий и, в первую очередь, с понятия планирования судебно-бухгалтерской экспертизы. К сожалению, в научных и учебно-методических работах, посвященных проблемам организации и планирования судебно-бухгалтерской экспертизы, этим вопросам уделялось недостаточно внимания. По нашему мнению, планирование судебно-бухгалтерской экспертизы — это процесс практического воплощения полученного задания и принятия конкретных решений, позволяющих обеспечить эффективное решение поставленных перед экспертом-бухгалтером вопросов с целью оптимизации работы и соблюдения установленных сроков.

При исследовании теоретических основ организационной стадии судебно-бухгалтерской экспертизы следует обратить внимание на разработку и других дефиниций (план судебно-бухгалтерской экспертизы; цель, сущность и содержание планирования экспертизы; этапы и задачи планирования; функции планирования и др.), которые ранее недостаточно рассматривались и, как правило, не формулировались.

План производства судебно-бухгалтерской экспертизы безусловно должен быть отнесен к категории краткосрочных планов. Планируемые в ходе экспертизы мероприятия несомненно образуют систему, в связи с чем все предстоящие действия необходимо рассматривать во взаимной связи.

Подобная взаимосвязь и взаимозависимость позволяют на новом качественном уровне осуществить разработку понятийных категорий и организационно-методических основ производства судебно-бухгалтерских экспертиз.

При этом планом производства судебно-бухгалтерской экспертизы Звягин С.А. предлагает называть официальный документ, в котором отражаются:

- 1) вопросы, поставленные перед экспертом-бухгалтером;
- 2) промежуточные и конечные цели и задачи, стоящие перед ним;
- 3) механизмы координации текущей экспертной деятельности с лицом (органом), назначившим экспертизу, или другими экспертами;
- 4) стратегия на случай возникновения дополнительных (непредвиденных) обстоятельств.

Процесс организации и управления судебно-бухгалтерской экспертизой, как и любой системой, следует начинать с постановки цели. В связи с этим функция планирования является исходной при осуществлении экспертных бухгалтерских действий и играет основополагающую роль. Все остальные и последующие действия и функции экспертной работы подчинены задачам выполнения мероприятий, определенных планом и обеспечивающих движение системы.

Функция планирования судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в научно обоснованном предвидении и проектировании экспертных процедур. С помощью планирования посредством использования различных методов, форм, режимов и условий достигается равномерность распределения работ, эффективность экспертных бухгалтерских действий, обеспечивается координация внешних и внутренних связей. Как уже отмечалось нами ранее, планирование судебно-бухгалтерской экспертизы осуществляется на основе полученного постановления уполномоченных органов или принятого решения судебных органов.

Главной целью деятельности по планированию судебно-бухгалтерской экспертизы является, по мнению определённого числа авторов, разработка плана как официального документа, обязательного для исполнения участниками экспертной работы. При этом сущность планирования судебно-бухгалтерской экспертизы заключается в разработке оптимального плана

экспертной деятельности по достижению поставленной цели и решению определенных задач.

Следовательно, планирование судебно-бухгалтерской экспертизы включает в себя составление плана ожидаемых работ и (при необходимости) разработку программы, которую нами предлагается формировать в тех случаях, когда судебно-бухгалтерская экспертиза организуется в рамках комиссионной экспертизы или в составе комплексной и дополнительно к плану целесообразно разработать программу комиссионной судебно-бухгалтерской или комплексной экспертизы.

Планирование при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы может также включать разработку графиков; определение сроков и обсуждение их с органом (лицом), назначившим экспертизу; проведение инструктажа с членами комплексной (комиссионной) экспертизы; организацию связей с экспертным учреждением, определение стратегии; проведение подготовительных мероприятий. Приведенные мероприятия и работы составляют содержание планирования судебно-бухгалтерской экспертизы и не могут носить окончательный характер.

Плановые мероприятия судебно-бухгалтерской экспертизы могут быть направлены на решение следующих задач:

- 1) постановка цели;
- 2) разработка экспертной стратегии;
- 3) точное соблюдение установленных сроков экспертизы;
- 4) распределение и перераспределение трудозатрат и временных ресурсов в соответствии с изменением внутренних и внешних условий и др.

Звягин С. А. предлагает свои пути развития на основе плановых мероприятий:

1. Ознакомление с заданием на проведение судебно-бухгалтерской экспертизы, уяснение цели и задач планирования, выработка предварительного мнения по осуществлению планирования.

2. Определение системы подцелей экспертизы и задач планирования, мероприятий и факторов, влияющих на качество планирования.

3. Разработка предварительного плана деятельности по проведению судебно-бухгалтерской экспертизы с определением (по необходимости) состава экспертной группы.

4. Уточнение системы подцелей экспертизы и задач планирования после углубленного ознакомления с представленными на исследование материалами и документами.

5. Уточнение набора факторов внутренней и внешней среды, влияющих на качество планирования и сроки проведения экспертизы.

6. Прогнозирование характера изменения внутренних и внешних факторов и их влияния на качество и сроки проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

7. Разработка детальной экспертной модели деятельности по достижению цели. Оптимизация модели.

8. Оформление модели в форме плана.

9. Разработка программы судебно-бухгалтерской экспертизы, подготовка задач для исполнителей.

Таким образом, обоснована необходимость формирования единого научного подхода к организационно-плановому процессу судебно-бухгалтерской экспертизы. В связи с этим была разработана система понятийных категорий, связанных с планированием экспертных бухгалтерских работ, в том числе предложены авторские определения: планирования судебно-бухгалтерской экспертизы, плана экспертной бухгалтерской деятельности, функции планирования. Также сформулированы главная цель, задачи, сущность и содержание, функции и этапы планирования судебно-бухгалтерской экспертизы.

Кондраков Н.П. же, говоря о более широком спектре развития, указывает на его следующие направления:

1. Необходимость создания межведомственной автоматизированной информационно-справочной системы (программного продукта схожего с «Консультантом») судебных экспертиз.

2. Расширение типовой подготовки специалистов по экспертизе за счет обучения проведению экспертиз на предприятиях с автоматизированным учетом, где требуется исследование электронных документов, баз данных.

3. Необходимость обязательного использования комплексного программного продукта для эксперта-бухгалтера (схожего с «1С» для бухгалтера, однако обладающего контролируемыми функциями), что позволит сократить время проведения экспертизы, увеличит производительность труда экспертов, позволит с новыми силами бороться с экономическими преступлениями. При этом, надо опираться не только на российский опыт, но и на зарубежный, что позволит бороться с экономическими спорами международного характера.

4. Необходимость создания программного продукта, позволяющего сделать выбор вида проводимой экспертизы – например, определение компьютером вида экспертизы через определение вопросов, подлежащих к исследованию.

5. Необходимость создания продукта для оценки экспертного заключения и выведение результатов экспертизы.

Как видим, авторы только немного перекликаются в своих мнениях.

У СЭЭ существует своя методология.

Методологические приемы, приходят к взаимному согласию Эриашвили Н.Д. и Козырчикова Э. Ю., это приемы, при помощи которых изучается предмет. Прием – отдельное действие, движение способ в осуществлении чего-нибудь. Метод характеризует способы подхода к изучению и позицию предмета судебно-бухгалтерской экспертизы.

Исходя из этого, методом судебно-бухгалтерской экспертизы является совокупность способов и приемов, применяемых экспертом-бухгалтером при

исследовании им первичных и сводных документов бухгалтерского учета и других материалов уголовного дела.

Однако при классификации приёмов СБЭ мнения авторов разделяется.

Согласно Эриашвили Н.Д., к методам судебно-бухгалтерской экспертизы относятся расчетно-аналитические и документальные методы. К расчетно-аналитическим относят аналитические процедуры, которые использует эксперт-бухгалтер в экспертном производстве. Применение данного метода позволит установить общее состояние объектов, подвергающихся экспертному исследованию. На ряду с первым методом эксперт-бухгалтер также может использовать документальные методы:

- Экономический анализ – система приемов раскрытия и определения причинно-следственных связей;

- Статистический расчет – методы, позволяющие определить количественные величины и качественные характеристики исследуемых объектов;

- Экономико-математический метод – оптимизирует производственную структуру, систему управления финансового результата и объема выпуска;

- Проверка арифметических расчетов – представляет проверку точности арифметических расчетов в первичных документах и бухгалтерских записях;

- Проверка соблюдения правил учета отдельных хозяйственных операций – контроль порядка организации учета работ.

Аверьянова Т. В. же, не отрицая указанные приёмы, добавляет методы более общего понятия:

- Анализ – прием исследования, заключающийся в том, что исследуемый предмет раскладывается на составные элементы (признаки, свойства, отношения), каждый из которых изучается в отдельности. Так, при определении подотчетных сумм эксперт-бухгалтер выделяет применительно к каждому материально ответственному лицу конкретный размер полученных ими денежных средств.

•Синтез – мысленное соединение частей предмета, расчлененного в процессе анализа, установление взаимодействия частей и познание этого предмета в целом. С помощью синтеза эксперт-бухгалтер может установить общую сумму излишков, недостач, а также использовать данный прием для ответа на вопрос, поставленный перед экспертом.

•Индукция – прием опытного познания, осуществляемый от отдельных фактов к общему заключению. Обнаруживая сходные признаки у отдельных объектов, эксперт может сделать вывод, что они присущи всем предметам определенного класса.

•Дедукция – прием исследования объекта в целом, а впоследствии его составных элементов. Таким образом может быть сделан вывод от общего к частному.

•Сравнение – сопоставление объектов с целью выявления общих черт и различия между ними. Особенное значение данный прием приобретает в идентификационных исследованиях. С позиции логических правил для осуществления данного приема допустимо сравнение наиболее существенных признаков и только в отношении однородных предметов и явлений объективной действительности.

•Моделирование – прием научного познания каких-либо предметов на конкретной модели, отражающей существенные стороны исследуемого оригинала. Моделирование может лежать в основе установления давности образования материальных подлогов в документах бухгалтерского учета. Оно также характеризует совокупность сведений о состоянии исследуемого объекта на уровне экономического субъекта (баланс организации, производственный цикл и др.).

•Наблюдение – процесс исследования документов и явлений объективной действительности в том виде, в котором они существуют в естественных условиях и являются доступными непосредственному визуальному восприятию экспертом-бухгалтером.

•Конкретизация – прием исследования объектов с учетом их разносторонности и многообразия, например выявление излишков по местам их образования (производственным участкам, технологическим циклам, секциям).

•Аналогия – прием научного исследования познания одних и тех же объектов на основе использования их сходства с другими объектами. Данный прием лежит в основе общего законодательного требования ко всем экономическим субъектам в сфере бухгалтерского учета.

•Системный анализ – способ изучения объектов экспертного исследования как совокупности элементов, образующих определенную систему. Этот прием позволяет установить причинные связи между лицами, находящимися в производственных отношениях и должностной зависимости, при совершении действий, повлекших ущерб экономическому субъекту.

Другие авторы, Толкаченко А.А. и Харабет К.В., добавляют ко всему прочему приемы частной методики.

Это такие приемы, которые носят специфический характер и используются только в экспертной практике. К числу таких приемов принято относить использование черновых записей материально ответственных лиц. При проверке хозяйственных операций должны применяться приемы фактической проверки: контрольный обмер, исследования на месте, экспертная оценка и др.

Совокупность рассмотренных приемов лежит в основе деятельности экспертов-бухгалтеров.

Таким образом, специфика судебно-бухгалтерской экспертизы проявляется, во-первых, в ее произвольно-правовой форме, обеспечивающей получение источника доказательств, во-вторых, в применении экспертных знаний в ходе исследования хозяйственных операций.

Основные принципы законодательства нашли свое закрепление в Конституции, например: осуществление правосудия только судом (ст. 118);

независимость судей и их подчинение закону (ст. 120), равенство граждан перед законом и судом (ст. 123), принцип презумпции невиновности (ст. 49).

К числу принципов, закрепленных процессуальным законодательством, относятся такие, как: принцип независимости судей и их подчинение только закону (ст. 17); принцип обеспечения обвиняемому право на защиту, принцип устности (ст. 240 УПК), состязательность процесса, непосредственность процесса и др. На основе всех этих принципов производится судебно-бухгалтерская экспертиза

Тем самым в вопросах актуальных направлений и методик судебно-бухгалтерской экспертизы можно с уверенностью утверждать, что абсолютного согласия среди авторов нет. Однако, в подобном разнообразии мнений специалисты, в конце концов, смогут прийти к более точному пониманию данных вопросов.

#### **1.4 Нормативное регулирование бухгалтерского учёта и аудита в РФ**

Система регулирования бухгалтерского учета изложена в гл. 3 Закона "О бухгалтерском учете" 402-ФЗ от 16.12.2011 (ред. от 23.05.16). Регулирование осуществляется в соответствии со следующими принципами:

1. соответствие федеральных и отраслевых стандартов потребностям пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, а также уровню развития науки и практики бухгалтерского учета;
2. единство системы требований к бухгалтерскому учету;
3. упрощение способов ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства и отдельных форм не коммерческих организаций;
4. применение международных стандартов как основы раз работы федеральных и отраслевых стандартов;

5. обеспечение условий для единообразного применения федеральных и отраслевых стандартов;

6. недопустимость совмещения полномочий по утверждению федеральных стандартов и государственному контролю (надзору) в сфере бухгалтерского учета.

Документы в области регулирования бухгалтерского учета.

К документам в области регулирования бухгалтерского учета относятся:

1. федеральные стандарты;
2. отраслевые стандарты;
3. рекомендации в области бухгалтерского учета;
4. стандарты экономического субъекта.

Федеральные стандарты независимо от вида экономической деятельности устанавливают:

1. определения и признаки объектов бухгалтерского учета, порядок их классификации, условия принятия их к бухгалтерскому учету и списания их в бухгалтерском учете;

2. допустимые способы денежного измерения объектов бухгалтерского учета;

3. порядок пересчета стоимости объектов бухгалтерского учета, выраженной в иностранной валюте, в валюту Российской Федерации для целей бухгалтерского учета;

4. требования к учетной политике, в том числе к определению условий ее изменения» инвентаризации активов и обязательств, документам бухгалтерского учета и документообороту в бухгалтерском учете, в том числе виды электронных подписей, используемых для подписания документов бухгалтерского учета;

5. план счетов бухгалтерского учета и порядок его применения, за исключением плана счетов бухгалтерского учета для кредитных организаций и порядка его применения;

6. состав, содержание и порядок формирования информации, раскрываемой в бухгалтерской (финансовой) отчетности, в том числе образцы форм бухгалтерской (финансовой) отчетности а также состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о финансовых результатах и состав приложений к бухгалтерскому балансу и отчету о целевом использовании средств;

7. условия, при которых бухгалтерская (финансовая) отчетность дает достоверное представление о финансовом положении экономического субъекта на отчетную дату, финансовом результате его деятельности и движении денежных средств за отчетный период;

8. состав последней и первой бухгалтерской (финансовой) отчетности при реорганизации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

9. состав последней бухгалтерской (финансовой) отчетности при ликвидации юридического лица, порядок ее составления и денежного измерения объектов в ней;

10. упрощенные способы ведения бухгалтерского учета, включая упрощенную бухгалтерскую (финансовую) отчетность, для субъектов малого предпринимательства.

Отраслевые стандарты устанавливают особенности применения федеральных стандартов в отдельных видах экономической деятельности.

Рекомендации в области бухгалтерского учета принимаются в целях правильного применения федеральных и отраслевых стандартов, уменьшения расходов на организацию бухгалтерского учета, а также распространения передового опыта организации и ведения бухгалтерского учета, результатов исследований и разработок в области бухгалтерского учета. Эти рекомендации применяются на добровольной основе. Они могут приниматься в отношении порядка применения федеральных и отраслевых стандартов, форм документов бухгалтерского учета, за исключением установленных федеральными и отраслевыми стандартами, организационных

форм ведения бухгалтерского учета, организации бухгалтерских служб экономических субъектов, технологии ведения бухгалтерского учета, порядка организации и осуществления внутреннего контроля их деятельности и ведения бухгалтерского учета, а также порядка разработки этими лицами стандартов.

Рекомендации в области бухгалтерского учета не должны создавать препятствия осуществлению экономическим субъектом его деятельности.

Стандарты экономического субъекта предназначены для упорядочения организации и ведения им бухгалтерского учета. Необходимость и порядок разработки, утверждения, изменения и отмены стандартов экономического субъекта устанавливаются этим субъектом самостоятельно. Эти стандарты применяются равным образом и в равной мере всеми подразделениями экономического субъекта, включая его филиалы и представительства, независимо от их места нахождения.

Экономический субъект, имеющий дочерние общества, вправе разрабатывать и утверждать свои стандарты, обязательные к применению такими обществами. Стандарты указанного субъекта, обязательные к применению основным обществом и его дочерними обществами, не должны создавать препятствия осуществлению такими обществами своей деятельности.

Федеральные и отраслевые стандарты не должны противоречить настоящему федеральному закону. Отраслевые стандарты не должны противоречить федеральным стандартам. Рекомендации в области бухгалтерского учета, а также стандарты экономического субъекта" не должны противоречить федеральным и отраслевым стандартам.

Субъекты регулирования бухгалтерского учета.

Органами государственного регулирования бухгалтерского учета в РФ являются уполномоченный федеральный орган и Центральный банк РФ.

Регулирование бухгалтерского учета в РФ могут осуществлять также саморегулируемые организации, в том числе саморегулируемые

организации предпринимателей, иных пользователей бухгалтерской (финансовой) отчетности, аудиторов, заинтересованные в возможности принимать участие в регулировании бухгалтерского учета, а также их ассоциации и союзы и иные некоммерческие организации, преследующие цели развития бухгалтерского учета (далее - субъекты негосударственного регулирования бухгалтерского учета).

Функции органов государственного регулирования бухгалтерского учета.

Уполномоченный федеральный орган:

1. Утверждает программу разработки федеральных стандартов в порядке, установленном Законом "О бухгалтерском учете";
2. Утверждает федеральные стандарты и в пределах его компетенции отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;
3. организует экспертизу проектов стандартов бухгалтерского учета;
4. утверждает требования к оформлению проектов стандартов бухгалтерского учета;
5. участвует в установленном порядке в разработке международных стандартов;
6. представляет РФ в международных организациях, осуществляющих деятельность в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности;
7. осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

Центральный банк РФ в пределах его компетенции:

1. утверждает отраслевые стандарты и обобщает практику их применения;
2. участвует в подготовке и согласовывает программу разработки федеральных стандартов;
3. участвует в экспертизе проектов федеральных стандартов;

4. участвует совместно с уполномоченным федеральным органом в установленном порядке в разработке международных стандартов;

5. осуществляет иные функции, предусмотренные настоящим федеральным законом и иными федеральными законами.

Правовые основы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации определены Федеральным законом № 307-ФЗ (ред. от 03.07.2016) «Об аудиторской деятельности» (с изм. и доп., вступ. в силу с 02.10.2016). Аудиторская деятельность в РФ осуществляется в соответствии с указанным Федеральным законом. Федеральным законом от 1 декабря 2007 г. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях», другими федеральными законами, а также принимаемыми в соответствии с ними иными нормативными правовыми актами.

Система нормативного регулирования аудиторской деятельности в РФ выглядит следующим образом:

1. Федеральный закон от 30.12.2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (последняя редакция)— определяет правовые основы регулирования аудиторской деятельности в РФ.

2. Законодательные акты РФ — Дополняют ФЗ 307-ФЗ в части организации аудиторской деятельности; требований к оказанию отдельных видов аудиторских услуг; установления прав, обязанностей и ответственности участников аудиторской деятельности; критериев обязательности аудита и др.

3. Подзаконные акты РФ (Указы Президента РФ, Постановления правительства РФ) — Устанавливают функции федеральных органов исполнительной власти по регулированию аудиторской деятельности и др., а также обязательность представления аудиторских заключений в органы исполнительной власти, а также обязательность проведения аудита в отношении отдельных предприятий и организаций.

4. Международные стандарты аудита (МСА) – справочник для профессиональных аудиторов, в котором содержится описание

общепризнанных методов аудита. Российские практикующие аудиторы должны применять международные стандарты в своей деятельности, что будет способствовать дальнейшей интеграции в международное аудиторское сообщество.

5. Нормативные акты федеральных органов исполнительной власти — принимаются в соответствии с федеральными законами. Определяют требования к порядку организации АД, контроля качества ее осуществления, проведению аудиторских проверок в отношении отдельных групп аудируемых лиц и т.д.

6. Методики проведения аудита и контроля качества, утвержденные Советом по аудиторской деятельности при Минфине — оказывают методическую помощь аудиторским организациям при разработке внутренних регламентов (стандартов).

Непосредственное регулирование аудиторской деятельности в РФ осуществляется рядом государственных и общественных органов (институтов, регуляторов).

Аудиторской организацией в РФ признается коммерческая организация, являющаяся членом одной из СРО аудиторов. Коммерческая организация приобретает право осуществлять аудиторскую деятельность с даты внесения сведений о ней в реестр аудиторов и аудиторских организаций саморегулируемой организации аудиторов, членом которой такая организация является.

Коммерческая организация, сведения о которой не внесены в реестр аудиторов и аудиторских организаций в течение трех месяцев с даты внесения записи о ней в Единый государственный реестр юридических лиц, не вправе использовать в своем наименовании слово «аудиторская», а также производные слова от слова «аудит».

Закон «Об аудиторской деятельности» устанавливает следующие требования к членству аудиторских организаций в СРО аудиторов:

- коммерческая организация может быть создана в любой организационно-правовой форме, за исключением открытого акционерного общества, государственного или муниципального унитарного предприятия;

- численность аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, должна быть не менее трех;

- доля уставного (складочного) капитала коммерческой организации, принадлежащая аудиторам и (или) аудиторским организациям, должна быть не менее 51%;

- численность аудиторов в коллегиальном исполнительном органе коммерческой организации должна быть не менее 50% состава такого исполнительного органа. Лицо, являющееся единоличным исполнительным органом коммерческой организации, а также индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, должны быть аудиторами. В случае, если полномочия исполнительного органа коммерческой организации переданы по договору другой коммерческой организации, последняя должна быть аудиторской организацией:

- безупречная деловая репутация;
- наличие и соблюдение правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

- уплата взносов в саморегулируемую организацию аудиторов в размерах и порядке, которые устанавливаются ею;

- уплата взносов в компенсационный фонд (компенсационные фонды) саморегулируемой организации аудиторов.

Для вступления в члены СРО аудиторов в качестве аудиторской организации коммерческая организация подает в СРО аудиторов заявление о вступлении, а также представляет следующие документы:

- учредительные документы;
- документ, подтверждающий внесение записи о юридическом лице в Единый государственный реестр юридических лиц;

- список аудиторов, являющихся работниками коммерческой организации на основании трудовых договоров, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами;

- список членов коллегиального исполнительного органа коммерческой организации с указанием тех из них, кто является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что индивидуальный предприниматель (управляющий), которому по договору переданы полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудитором, либо выписка из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающая, что другая коммерческая организация, которой переданы по договору полномочия исполнительного органа коммерческой организации, является аудиторской организацией;

- список учредителей (участников) коммерческой организации, являющихся аудиторами и аудиторскими организациями, с приложенными к нему выписками из реестра аудиторов и аудиторских организаций, подтверждающими, что включенные в список лица являются аудиторами и аудиторскими организациями, а также документами, подтверждающими размеры долей указанных лиц в уставном (складочном) капитале коммерческой организации:

- письменные рекомендации, подтверждающие безупречную деловую репутацию коммерческой организации, не менее трех аудиторов, сведения о которых включены в реестр аудиторов и аудиторских организаций не менее чем за три года до дня дачи рекомендаций и которые не являются учредителями (участниками) данной коммерческой организации, не входят в состав ее органов управления и не состоят в трудовых отношениях с ней;

- один экземпляр утвержденных правил осуществления внутреннего контроля качества работы;

- иные документы, предусмотренные правилами приема коммерческих организаций в члены саморегулируемой организации аудиторов.

Аудиторская организация, аудитор могут являться членами только одной саморегулируемой организации аудиторов.

### **1.5 Методическое обеспечение планирования и подготовки аудиторской проверки и его использование в СЭЭ**

Аудиторская проверка – достаточно сложный процесс, к тому же она ограничена во времени. Поэтому для обеспечения высокого качества работы к ней следует тщательно подготовиться. Необходимым средством такой подготовки является всесторонне продуманное планирование, которое создавало бы уверенность у исполнителей в том, что используются наиболее эффективные и действенные процедуры аудита.

Аудиторская организация и индивидуальный аудитор обязаны планировать свою работу так, чтобы проверка была проведена эффективно. Четкое планирование необходимо также для выбора предполагаемых подходов к достижению целей аудита; выполнения и контроля работы; убежденности в том, что внимание привлечено к главным аспектам, что работа выполнена полностью.

От того, какие процедуры, в каком объеме и в какой последовательности применяет аудитор, зависит многое: будут ли результаты проверки достаточно объективными или нет, будет ли проверка более или менее трудоемкой, более или менее рискованной и т. д.

Нормативное регулирование этапа планирования аудита установлено международными стандартами МСА 300 «Планирование». Согласно данному стандарту правила планирование предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему аудиторских процедур.

Целью планирования является обеспечение проведения проверки наилучшим (оптимальным) образом с точки зрения выбранного критерия. Перед аудитором, приступающим к аудиторской проверке, всегда стоит так называемая задача оптимизации, то есть задача выбора из множества возможных решений (вариантов) наилучшего по какому-либо признаку.

Вопрос о том, какой критерий при этом следует выбрать в качестве «целевой функции» (параметра оптимизации), находится в компетенции аудиторской фирмы, проводящей проверку. В качестве «целевой функции» могут быть выбраны, например, трудозатраты (тогда задача оптимизации сводится к отысканию условий, обеспечивающих минимум трудозатрат при приемлемом риске), либо аудиторский риск (обеспечение минимума риска при приемлемых трудозатратах), либо какой-нибудь другой критерий, в том числе комбинированный. Вопрос выбора такого критерия (или критериев) – предмет соответствующего внутрифирменного аудиторского стандарта.

Стандарт «Планирование аудита» содержит минимальные требования к планированию аудита. В нем не установлен четкий порядок планирования аудиторской проверки, не указаны принципы, соблюдаемые в процессе планирования аудита, не перечислены этапы планирования. Для осуществления качественной подготовки аудиторской проверки и оптимального решения задач, стоящих перед аудиторами на этапе планирования, аудиторским организациям необходимо разработать свой внутрифирменный стандарт «Планирование аудита» и определить в нем порядок действий аудитора: от момента получения заявки на проведение аудиторской проверки до выдачи аудиторского заключения.

Планирование аудита – это совокупность действий по выбору варианта, позволяющего эту цель достигнуть, то есть выбору стратегии и тактики проведения проверки, выбору видов, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур.

При планировании аудита можно использовать следующие основные принципы:

1) комплексность. Принцип комплексности предполагает обеспечение взаимосвязи и согласованности всех этапов планирования – от предварительного этапа до завершающих процедур;

2) непрерывность. Принцип непрерывности выражается в установлении группы аудиторов сопряженных заданий и увязке этапов планирования по срокам и смежным хозяйствующим субъектам (структурным подразделениям, филиалам, представительствам);

3) оптимальность. Принцип оптимальности позволяет обеспечить вариантность планирования в целях выбора оптимального варианта общего плана и программы аудита.

4) принцип независимости, заключающийся в обязанности отсутствия у аудитора при формировании его мнения различного рода заинтересованности в делах проверяемого экономического субъекта.

5) принцип объективности, заключающийся в обязанности применения аудитором беспристрастного, непредвзятого, не подверженного никаким влияниям подхода к рассмотрению любых профессиональных вопросов и формированию выводов и заключений.

Опыт аудиторских проверок подтверждает действенность этих принципов и необходимость их соблюдения при планировании аудита.

Для эмпирического приближения к оптимальному варианту проведения проверки в ходе планирования решают следующие задачи:

- сбор информации о потенциальном клиенте, в частности о его бизнесе, организации бухгалтерского учета и внутреннего контроля на его предприятии;

- оценка уровня существенности (допустимой ошибки) и аудиторского риска;

- выявление учетных областей с повышенным внутренним риском (областей, в которых сосредоточены «ключевые по риску» документы);

- формирование стратегии проведения проверки, оценка трудозатрат, сроков, стоимости.

Основными документами, составляемыми при планировании аудиторской проверки, являются: рабочий документ по изучению экономической деятельности клиента, письмо о проведении аудита, договор на проведение аудита, общий план и общая программа аудита.

Результаты процесса планирования оформляются в двух документах: плане аудита и программе аудита. В соответствии с данными, полученными в ходе планирования (стоимость и длительность проверки), составляется и заключается договор.

Сложившаяся практика выделяет в процессе планирования ряд основных этапов, выполняемых в определенной последовательности:

- 1) предварительное изучение экономического субъекта и его бизнеса (предварительное планирование);
- 2) оформление отношений с экономическим субъектом (составление и предоставление клиенту письма-обязательства, заключение договора);
- 3) оценка надежности системы внутреннего контроля экономического субъекта;
- 4) оценка составляющих аудиторского риска;
- 5) оценка уровня существенности (допустимой ошибки);
- 6) выявление значимых для аудита областей учета (областей с повышенным внутренним риском);
- 7) формирование стратегии аудита (выбор вида, объемов и последовательности проведения аудиторских процедур);
- 8) документальное оформление результатов планирования (составление плана и программы аудита).

В ходе первого этапа (предварительного изучения экономического субъекта) аудитор оценивает возможность проведения аудита, подготавливает информационную базу для последующих этапов планирования, производит предварительную оценку возможного объема и стоимости проверки. Предполагается, что информация, полученная аудитором в ходе этапа предварительного планирования, позволит ему

определить существенные условия договора на проведение проверки (длительность, стоимость).

Последующие этапы планирования (оценка надежности системы внутреннего контроля и т. д. вплоть до составления плана и программы) выполняются согласно данной схеме после заключения договора и являются подготовительными к проведению собственно проверки.

На этапе предварительного планирования аудитор должен встретиться с клиентом и выяснить, с какой целью он намерен проводить аудиторскую проверку и какие результаты ожидает получить после завершения аудита. В процессе переговоров аудитор получает согласие клиента на предоставление информации, необходимой для понимания его экономической деятельности, оказывающей существенное влияние на составление финансовой отчетности.

Аудитору необходимо разработать документ, который должен лечь в основу определения объемов аудиторских работ, трудозатрат и их стоимостной оценки, содержащий максимум информации об экономической деятельности клиента. Таким документом может стать анкета с набором вопросов и тестов, заполняемая клиентом или аудитором при проведении предварительной экспертизы состояния дел и документов предполагаемого клиента, в зависимости от установленного в аудиторской организации порядка. Изучение экономической деятельности клиента на этапе предварительного планирования позволяет аудитору определить добросовестность и платежеспособность клиента и тем самым снижает предпринимательский риск аудитора.

Получение информации о деятельности аудируемого лица является важной частью планирования работы, помогает аудитору выявить события, операции и другие особенности, которые могут оказывать существенное влияние на финансовую (бухгалтерскую) отчетность.

На основании полученной информации аудитор должен решить вопрос о необходимости привлечения специалистов и экспертов (юристов, технологов, инженеров, специалистов по налогообложению) для

консультаций по отдельным сложным позициям, которые могут возникнуть в процессе проверки. По результатам предварительного планирования аудита производится расчет нормативов трудозатрат и ориентировочная оценка объема и стоимости аудиторских услуг, определение существенных условий договора на проведение аудита. При оценке стоимости аудиторской проверки аудиторы могут использовать различного рода коэффициенты, учитывающие специфику деятельности клиента: его организационную структуру, уровень средств внутреннего контроля, эффективность учетной политики, используемых компьютерных программ, степень типизации хозяйственных операций и т. д.

После принятия решения о целесообразности работы с клиентом аудитор направляет в его адрес письмо о проведении проверки, где выражает свое согласие на проведение аудита.

Письмо-обязательство содержит условия аудиторской проверки, обязательства аудиторской организации, обязательства экономического субъекта. В письме-обязательстве должны быть приведены ссылки на законодательные акты и нормативные документы, на основании которых проводится аудит.

В свою очередь клиент должен послать аудитору письмо-предложение с просьбой оказать аудиторские услуги или в подтверждение понимания договоренностей проведения аудиторской проверки подписать письмо о проведении аудита. Затем оформляется договор на проведение аудиторской проверки, в котором согласовываются условия ее проведения, а также возможность изменения этих условий и стоимости проверки при возникновении обстоятельств, предполагающих более низкий уровень уверенности в достоверности финансовой отчетности.

Заключать договор целесообразно именно на этапе предварительного планирования. Оформление отношений с клиентом на более позднем этапе планирования, после составления общего плана и программы проверки, увеличивает предпринимательский риск аудитора (так же, как и заключение

договора до предварительного изучения его деятельности). После объемной работы по планированию аудита отказ от заключения договора со стороны клиента или аудитора может повлечь за собой значительные убытки со стороны аудиторской организации.

Заклучив договор с клиентом, аудитор приступает к следующим этапам планирования.

Перед составлением общего плана и программы проверки аудитор должен оценить надежность систем внутреннего контроля и бухгалтерского учета аудируемого лица, а также аудиторский риск – вероятность формирования неверного мнения и соответственно составления неправильного заключения по результатам проверки. Аудитор рассчитывает уровень существенности (предельное значение допустимой ошибки показателей финансовой отчетности) и определяет взаимосвязи между уровнем существенности и аудиторским риском. Чем выше уровень существенности, тем ниже уровень аудиторского риска, и наоборот. Обратная зависимость между аудиторским риском и существенностью учитывается аудитором при определении характера объема процедур проверки, сроков проведения аудита.

Аудитор обязан оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1. Общее знакомство с системой внутреннего контроля.
2. Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля.
3. Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Аудиторской организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета.

В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта аудиторская организация примет решение о том, что она может полагаться в своей работе на систему

внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

При оценке эффективности и надежности системы внутреннего контроля аудиторская организация обязана использовать не менее трех следующих градаций: высокая, средняя, низкая.

Аудиторские организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества градаций при оценках эффективности и надежности, чем три вышеупомянутые.

Разработка программы и общего плана аудиторской проверки также производится с учетом показателей аудиторского риска и допустимой ошибки (уровня существенности).

Аудитору необходимо составить и документально оформить общий план аудита, описав в нем предполагаемые объем и порядок проведения аудиторской проверки. Общий план аудита должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы аудита. Вместе с тем форма и содержание общего плана аудита могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности аудируемого лица, сложности проверки и конкретных методик, применяемых аудитором.

Для повышения эффективности аудита и координации аудиторских процедур с работой персонала аудируемого лица отдельные разделы общего плана аудита, как и весь план в целом, определенные аудиторские процедуры могут согласовываться и обсуждаться с руководством и персоналом аудируемого лица.

При разработке общего плана аудита аудитору необходимо принимать во внимание:

а) деятельность аудируемого лица, в том числе:

- общие экономические факторы и условия в отрасли, влияющие на деятельность аудируемого лица;

- особенности аудируемого лица, его деятельности, финансовое состояние, требования к его финансовой (бухгалтерской) или иной отчетности, включая изменения, произошедшие с даты предшествующего аудита;

- общий уровень компетентности руководства;

б) системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля, в том числе:

- учетную политику, принятую аудируемым лицом, и ее изменения;

- влияние новых нормативных правовых актов в области бухгалтерского учета на отражение в финансовой (бухгалтерской) отчетности результатов финансово-хозяйственной деятельности аудируемого лица;

- планы использования в ходе аудиторской проверки тестов средств контроля и процедур проверки по существу;

в) риск и существенность, в том числе:

- ожидаемые оценки неотъемлемого риска и риска средств контроля, определение наиболее важных областей для аудита;

- установление уровней существенности для аудита;

- возможность (в том числе на основе аудита прошлых лет) существенных искажений или мошеннических действий;

- выявление сложных областей бухгалтерского учета, в том числе таких, где результат зависит от субъективного суждения бухгалтера, например, при подготовке оценочных показателей;

г) характер, временные рамки и объем процедур, в том числе:

- относительную важность различных разделов учета для проведения аудита;

- влияние на аудит наличия компьютерной системы ведения учета и ее специфических особенностей;

- существование подразделения внутреннего аудита аудируемого лица и его возможное влияние на процедуры внешнего аудита;

д) координацию и направление работы, текущий контроль и проверку выполненной работы, в том числе:

- привлечение других аудиторских организаций к проверке филиалов, подразделений, дочерних компаний аудируемого лица;

- привлечение экспертов;

- количество территориально обособленных подразделений одного аудируемого лица и их пространственную удаленность друг от друга;

- количество и квалификацию специалистов, необходимых для работы с данным аудируемым лицом;

е) прочие аспекты, в том числе:

- возможность того, что допущение о непрерывности деятельности аудируемого лица может оказаться под вопросом;

- обстоятельства, требующие особого внимания;

- особенности договора об оказании аудиторских услуг и требования законодательства;

- срок работы сотрудников аудитора и их участие в оказании сопутствующих услуг аудируемому лицу;

- форму и сроки подготовки и представления аудируемому лицу заключений и иных отчетов в соответствии с законодательством, правилами (стандартами) аудиторской деятельности и условиями конкретного аудиторского задания.

Аудитору необходимо составить и документально оформить программу аудита, определяющую характер, временные рамки и объем запланированных аудиторских процедур, необходимых для осуществления общего плана аудита. Программа аудита является набором инструкций для аудитора, выполняющего проверку, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы. В программу аудита также могут быть включены проверяемые предпосылки подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности по каждой из областей аудита и время, запланированное на различные области или процедуры аудита.

Общий план аудита и программа аудита должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе аудита. Планирование аудитором своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени выполнения аудиторского задания в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения аудиторских процедур. Причины внесения значительных изменений в общий план и программу аудита должны быть документально зафиксированы.

Общий перечень объектов проверки (планируемых видов работ) при составлении общего плана аудита охватывает такие позиции, как:

- учредительные и другие общие документы предприятия (устав, лицензии по видам деятельности, приказы, распоряжения, служебные записки, штатное расписание и др.);
- учетная политика предприятия (в целях ведения бухгалтерского учета и в целях налогообложения);
- основные средства; нематериальные активы; производственные запасы;
- расчеты по оплате труда; затраты на производство;
- готовая продукция, товары и реализация;
- денежные средства; расчеты;
- финансовые результаты и использование прибыли;
- капитал и резервы; кредиты и финансирование;
- учет по забалансовым счетам; бухгалтерская отчетность.

Разработка программы проведения аудита включает этапы, аналогичные тем, что и разработка общего плана аудита. Программа является развитием общего плана аудита и представляет собой детальный перечень аудиторских процедур, необходимых для практической реализации плана аудита. Она служит подробной инструкцией ассистентам аудитора и одновременно – средством контроля сроков проведения работы для руководителей аудиторской организации и аудиторской группы.

Аудитору следует документально оформить программу аудита, присвоить номер (код) каждой проводимой аудиторской процедуре, чтобы в процессе работы иметь возможность делать ссылки на них в рабочих документах.

Аудиторскую программу составляют либо в виде программы тестов средств контроля, либо в виде программы аудиторских процедур по существу.

Программа тестов средств контроля представляет собой перечень совокупности действий, предназначенных для сбора информации о функционировании системы внутреннего контроля и учета. Назначение тестов средств контроля в том, чтобы помочь выявить существенные недостатки средств контроля экономического субъекта.

Аудиторские процедуры по существу включают в себя детальную проверку верности отражения в бухгалтерском учете оборотов и сальдо по счетам. Программа аудиторских процедур по существу представляет собой перечень действий аудитора для таких детальных конкретных проверок. Для процедур по существу аудитору следует определить, какие именно разделы бухгалтерского учета он будет проверять, и по каждому разделу составить программу аудита.

В зависимости от изменения условий проведения аудита и результатов аудиторских процедур программа аудита может пересматриваться. Причины и результаты изменений следует документировать.

Планирование же процесса судебно-бухгалтерского экспертного аудита может осуществляться на основании принципов планирования, применяемых в аудиторской практике, но с учетом требований процессуального законодательства. Такое планирование также регулируется МСА 300 «Планирование».

Планирование судебно-бухгалтерского экспертного аудита предполагает разработку общей стратегии и детального подхода к ожидаемому характеру, срокам проведения и объему экспертных процедур.

Эксперту, как и аудитору, необходимо составить и документально оформить общий план судебно-бухгалтерской экспертизы (план-график), описав в нём предполагаемые объем и порядок проведения экспертизы. Общий план должен быть достаточно подробным для того, чтобы служить руководством при разработке программы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы. Форма и содержание общего плана могут меняться в зависимости от масштабов и специфики деятельности хозяйствующего субъекта, сложности проверки и конкретных методик, применяемых экспертом-бухгалтером.

Далее эксперту-бухгалтеру необходимо составить и документально оформить программу проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, которая, перекликаясь с программой из аудита, определяет характер, временные рамки и объём запланированных экспертных процедур, необходимых для осуществления общего плана судебно-бухгалтерской экспертизы. Программа является набором инструкций для эксперта-бухгалтера, проводящего экспертизу, а также средством контроля и проверки надлежащего выполнения работы.

В процессе разработки программы эксперту следует учитывать направления исследования вопросов, которые поставлены правоохранительными органами. Исследование вопросов может быть самостоятельно детализировано экспертом в зависимости от предмета экспертизы.

Общий план судебно-бухгалтерской экспертизы и программа судебно-бухгалтерской экспертизы должны по мере необходимости уточняться и пересматриваться в ходе проводимой экспертизы. Планирование экспертом-бухгалтером своей работы осуществляется непрерывно на протяжении всего времени проведения экспертизы в связи с меняющимися обстоятельствами или неожиданными результатами, полученными в ходе выполнения экспертных процедур. Причины внесения значительных изменений в общий

план и программу судебно-бухгалтерской экспертизы должны быть документально зафиксированы.

Планирование судебно-бухгалтерской экспертизы должно осуществляться экспертом-бухгалтером в соответствии с общими принципами проведения экспертного исследования:

- а) принцип законности;
- б) принцип соблюдения прав и свобод человека и гражданина, прав юридического лица;
- в) принцип независимости эксперта;
- г) принцип объективности, всесторонности и полноты исследований, проводимых с использованием современных достижений науки и техники.

Также необходимо учитывать следующие частные требования планирования:

- а) комплектность - обеспечение взаимосвязанности и согласованности всех этапов экспертного исследования;
- б) эффективность - увязка всех этапов планирования по срокам, по кругу анализируемых вопросов, по перечню исследуемых объектов;
- в) оптимальность - обеспечение вариантности планирования для выбора оптимального плана, позволяющего сократить сроки экспертизы и оптимизировать эффективность экспертного результата.

Из вышеизложенного можно сделать вывод, что методы подготовки к аудиту и судебно-бухгалтерской экспертизе чрезвычайно похожи. Использование таких способов составления проверки, как план и программа, в судебно-бухгалтерской экспертизе, а также схожести многих принципов работы с аудитом, говорит о немалом влиянии последнего на правильное проведение судебно-бухгалтерской экспертизы.

## **1.6 Методическое обеспечение сбора аудиторских доказательств и его использование в СЭЭ**

Аудиторские доказательства — это сведения, полученные в ходе осуществления аудита для достижения поставленной цели.

В соответствии с федеральными правилами (стандартами) определены общие требования к аудиторским доказательствам, а также дополнительные — получение доказательств в конкретных случаях и подтверждающей информации из внешних источников.

Общие требования к аудиторским доказательствам определены в МСА 500 «Аудиторские доказательства».

Аудиторские доказательства получают в результате проведения комплекса:

- тестов средств внутреннего контроля, которые проводятся для аудиторских доказательств в отношении надлежащей организации и эффективности функционирования систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля;
- процедур проверки по существу, которые проводятся для получения аудиторских доказательств существенных искажений в финансовой отчетности.

Аудиторские доказательства должны быть достаточными (по количеству) и надлежащими (по качеству). По источнику представления их подразделяют на внешние и внутренние, а по форме представления — на визуальные, документальные и устные.

Источниками получения аудиторских доказательств могут быть:

- первичные документы, регистры бухгалтерского учета;
- письменные разъяснения уполномоченных сотрудников аудируемого лица;
- информация, полученная из различных источников (от третьих лиц).

К факторам, влияющим на суждение аудитора о том, что является достаточным, надлежащим аудиторским доказательством, относятся:

- аудиторский риск;
- характер систем бухгалтерского учета и внутреннего контроля, оценка риска средств контроля;
- существенность проверяемой статьи финансовой отчетности;
- опыт работы аудитора;
- результаты аудиторских процедур;
- источник и достоверность информации.

Характер, временные рамки и объем процедур проверки по существу зависят от проверяемой предпосылки (утверждения), представленной руководством аудируемого лица в финансовой отчетности.

Предпосылки, представленные руководством аудируемого лица в финансовой отчетности, подразделяют на следующие виды:

- существование — утверждение руководства аудируемого лица о наличии по состоянию на определенную дату актива или обязательства, отраженных в финансовой отчетности;
- права и обязанности — о принадлежности аудируемому лицу по состоянию на определенную дату актива или обязательства, имевших место в течение соответствующего периода;
- возникновение — о том, что относящиеся к деятельности аудируемого лица хозяйственная операция или событие имели место в соответствующем периоде;
- полнота — об отсутствии не отраженных в бухгалтерском учете активов, обязательств, хозяйственных операций или событий либо нераскрытых статей учета;
- стоимостная оценка — об отражении в финансовой отчетности надлежащей балансовой стоимости актива или обязательства;

- точное измерение — о точности отражения суммы хозяйственной операции или события с отнесением доходов или расходов к соответствующему периоду времени;
- представление и раскрытие — о том, что раскрытие, классификация и описание актива или обязательства в финансовой отчетности подготовлено в соответствии с правилами их отражения в финансовой отчетности.

При оценке надежности аудиторских доказательств, зависящей от конкретной ситуации, аудитору необходимо исходить из следующих правил:

- аудиторские доказательства, полученные из внешних источников, более надежны, чем доказательства, поступившие из внутренних источников;
- аудиторские доказательства, полученные из внутренних источников, более надежны, если системы бухгалтерского учета и внутреннего контроля являются эффективными;
- аудиторские доказательства в форме документов и письменных заявлений более надежны, чем заявления, представленные в устной форме.

В международном стандарте аудита № 500 «Аудиторские доказательства» указано еще одно правило: доказательства, полученные самим аудитором, более надежны, чем доказательства, предоставленные аудируемым лицом. Аудиторские доказательства более убедительны, если они получены из различных источников, обладают различным содержанием и при этом не противоречат друг другу.

Процедуры получения аудиторских доказательств подразделяют на следующие виды:

- инспектирование — проверка записей, документов или материальных активов;
- наблюдение — отслеживание аудитором процесса или процедуры, выполняемой другими лицами;
- запрос — поиск информации у осведомленных лиц в пределах или за пределами аудируемого лица;

- подтверждение — ответ на запрос об информации, содержащейся в бухгалтерских записях;
- пересчет — проверка точности арифметических расчетов в первичных учетных документах и бухгалтерских записях либо выполнение аудитором самостоятельно расчетов;
- аналитические процедуры — анализ соотношений и закономерностей, основанных на сведениях аудируемого лица, а также изучение взаимосвязи этих соотношений и закономерностей с другой имеющейся в распоряжении аудитора информацией или причин возможных отклонений от нее.

Если были выявлены серьезные сомнения относительно достоверности отражения хозяйственных операций в финансовой отчетности, то аудитор должен попытаться получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства для устранения такого сомнения. При невозможности получения таких доказательств аудиторское заключение модифицируют.

Единые требования в отношении аудиторских доказательств предъявляются в следующих случаях:

1. присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов;
2. раскрытие информации о судебных делах и претензионных спорах;
3. оценка и раскрытие информации о долгосрочных финансовых вложениях;
4. раскрытие информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица.

Присутствие аудитора при проведении инвентаризации материально-производственных запасов у аудируемого лица целесообразно в случае, когда их величина является существенной для финансовой отчетности. Это позволяет получать надлежащие достаточные аудиторские доказательства относительно количества материально — производственных запасов и их

состояния. В случае когда по объективным причинам аудитор не может присутствовать при инвентаризации материально-производственных запасов, то он самостоятельно проводит выборочный осмотр и пересчет запасов или наблюдает за проведением инвентаризации в другой день.

При необходимости он составляет оборотную ведомость движения запасов в период между датами, по состоянию на которые проведен выборочный осмотр и пересчет и составлена финансовая отчетность. Если местонахождение и характер материально-производственных запасов не позволяют аудитору присутствовать при инвентаризации, он должен определить, возможно ли выполнить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств относительно их количества и состояния, а также сделать вывод об отсутствии оснований для включения в аудиторское заключение оговорки об ограничении объема аудита.

В задачу аудитора входит знакомство с утвержденным руководством аудируемого лица документом, регламентирующим порядок инвентаризации, чтобы получить информацию:

- о применяемых процедурах контроля;
- порядке определения степени готовности незавершенного производства, определения некондиционных, вышедших из употребления или поврежденных изделий, а также материально-производственных запасов, принадлежащих третьей стороне;
- наличии порядка, регламентирующего движение материально-производственных запасов между подразделениями аудируемого лица, а также порядка сдачи и приемки этих запасов до и после даты окончания отчетного периода.

Функцией аудитора является наблюдение за процедурами, выполняемыми сотрудниками аудируемого лица, а также проведение самостоятельно выборочно контрольных пересчетов, чтобы убедиться в том, что порядок, установленный руководством аудируемого лица, соблюдается.

Когда материально-производственные запасы аудируемого лица находятся на хранении у третьей стороны, необходимо иметь подтверждение от третьей стороны относительно их количества и состояния.

Аудитор должен получить аудиторские доказательства в отношении раскрытия информации о судебных делах и претензионных спорах, которые могут существенно повлиять на финансовую отчетность. Процедуры получения аудиторских доказательств в отношении такой информации включают в себя:

- направление необходимых запросов руководству аудируемого лица, в том числе получение заявлений и разъяснений от руководства;
- проверку решений соответствующего органа, осуществляющего общее руководство деятельностью аудируемого лица;
- ознакомление с перепиской аудируемого лица с организацией, оказывающей ему юридические услуги;
- проверку затрат аудируемого лица на юридические услуги;
- использование информации о деятельности аудируемого лица, в том числе информацию, полученную от сотрудников юридической службы аудируемого лица.

Если в ходе проверки выявлены судебные дела или претензионные споры или аудитор считает, что они могут иметь место, то аудитор с согласия аудируемого лица должен обратиться непосредственно к организации, оказывающей экономическому субъекту юридические услуги. Обращение к такой организации проводится в письменной форме. Письмо подготавливает и подписывает руководитель аудируемого лица, а отправляет непосредственно аудитор. Оно должно содержать:

- перечень судебных дел и претензионных споров, в которых участвует аудируемое лицо;
- оценку руководством аудируемого лица последствий судебных дел и претензионных споров для аудируемого лица, в том числе финансовых;

- просьбу о подтверждении юридической организацией обоснованности такой оценки, а также о предоставлении аудитору дополнительных сведений, если юридическая организация считает направленный ей перечень неполным или неточным.

При отказе руководства аудируемого лица в выдаче аудитору разрешения на обращение к организации, оказывающей ему юридические услуги, это следует рассматривать как ограничение объема аудита и выразить мнение с оговоркой или отказаться от выражения мнения.

Аудитор должен получить достаточные надлежащие аудиторские доказательства оценки и раскрытия информации о долгосрочных финансовых вложениях аудируемым лицом, если их величина является существенной для финансовой отчетности.

В задачу аудитора также входит получение достаточных надлежащих аудиторских доказательств раскрытия информации по отчетным сегментам финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица в соответствии с требованиями к финансовой отчетности.

Также определены требования в отношении процедур оформления, получения и использования аудиторских доказательств третьей стороны. Внешнее подтверждение — это процесс получения и анализа аудиторских доказательств посредством направления третьей стороной аудитору (по требованию аудируемого лица) ответа на запрос аудируемого лица о предоставлении информации относительно какой-либо определенной статьи финансовой (бухгалтерской) отчетности, оказывающей влияние на предпосылки ее подготовки.

В ходе аудита аудитору необходимо решить, следует ли ему использовать внешние подтверждения для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств, достоверности предпосылок подготовки финансовой отчетности. При этом он должен учитывать уровень существенности, неотъемлемого риска и риска средств контроля, а также то, как аудиторские доказательства, полученные в результате других

планируемых процедур, смогут снизить аудиторский риск до приемлемо низкого уровня для использующихся предпосылок подготовки финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Внешние подтверждения используют в отношении:

- остатков средств на счетах в кредитных организациях и иной информации, получаемой от кредитных организаций;
- дебиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета;
- материально-производственных запасов, находящихся на складах третьих сторон после передачи в переработку или на комиссию;
- финансовых инструментов, приобретенных, но не доставленных аудируемому лицу на отчетную дату;
- полученных займов;
- кредиторской задолженности, числящейся на счетах бухгалтерского учета.

Надежность аудиторских доказательств, полученных по внешним подтверждениям, зависит: от применения аудитором соответствующих процедур при подготовке запроса о внешнем подтверждении; выполнения процедур внешнего подтверждения; оценки результатов процедур внешнего подтверждения. На надежность полученных подтверждений влияют: средства контроля, применяемые аудитором в ходе подготовки запросов о внешнем подтверждении и при анализе ответов; особенности третьих сторон, составляющих ответ; ограничения, имеющиеся в ответе или наложенные руководством аудируемого лица.

Функцией аудитора является подготовка запроса о представлении внешних подтверждений, исходя из специфики информации, которую он намерен получить. Этот запрос включает в себя разрешение руководства аудируемого лица, в котором оно должно указать, что не возражает против раскрытия запрашиваемой аудитором информации у третьей стороны.

Виды внешних подтверждений и их характеристика:

- Позитивные — являются надежными аудиторскими доказательствами

- Негативные — менее надежные доказательства, по сравнению с позитивными подтверждениями.

Аудитор может использовать комбинацию позитивных и негативных внешних подтверждений.

При получении внешних подтверждений необходимо учитывать пожелания руководства аудируемого лица. Возможна ситуация, когда руководство препятствует получению внешних подтверждений. В таком случае аудитор может выполнить следующие действия:

- оценить, насколько обоснованы такие препятствия руководства аудируемого лица, и получить аудиторские доказательства для подтверждения мотивации его действий;

- согласиться с просьбой руководства аудируемого лица не использовать внешние подтверждения и применить альтернативные процедуры для получения достаточных надлежащих аудиторских доказательств;

- не принять аргументов руководства аудируемого лица, рассмотреть данный факт как ограничение объема аудита и модифицировать аудиторское заключение.

Надежность аудиторских доказательств, полученных в результате внешних подтверждений, зависит: от компетентности лиц, составляющих ответ; их независимости от аудируемого лица; полномочий в отношении предоставления надлежащего ответа; знания ими той информации, которую необходимо подтвердить; объективности.

В задачу аудитора входит контроль отбора тех лиц, которым направляются запросы, подготовку, рассылку запросов о внешнем подтверждении и обработку ответов на запрос.

Рекомендуется связаться с получателем запроса, если ответ на запрос не получен, для выяснения причины отказа и попытаться добиться ответа.

При отказе на запрос необходимо применить альтернативные аудиторские процедуры. Если аудитору не удалось получить достаточных надлежащих аудиторских доказательств, он должен провести дополнительные процедуры.

Аудитор должен оценить, насколько результаты полученных ответов с учетом результатов других проведенных аудиторских процедур обеспечивают достаточные надлежащие аудиторские доказательства в отношении проверяемой предпосылки подготовки бухгалтерской отчетности.

Сбор доказательств в судебно-бухгалтерской экспертизе.

Проверка соответствий хозяйственных операций нормативным актам осуществляется судебно-бухгалтерской экспертизой для сбора доказательств по существу рассматриваемого дела и обоснования выводов.

Эксперт может использовать данные ранее проведенной аудиторской проверки, оценивая существенность проверяемой статьи финансовой отчетности и результаты аудиторских процедур. Также исходя из принципа независимости аудитора эксперт вправе опираться на источники информации и их достоверность.

В то же время судебно-бухгалтерская экспертиза является самостоятельным источником доказательств, относящихся к предмету доказывания в соответствующем звене судебной системы. Как самостоятельный источник доказательств судебно-бухгалтерская экспертиза использует средства научного экономического анализа исходных данных, содержащихся в других доказательствах, приобщенных к делу.

Таким образом, судебно-бухгалтерская экспертиза может, а иногда и должна, использовать методы сбора аудиторских доказательств и их результаты, потому что, зачастую, именно они дополняют судебно-бухгалтерскую экспертизу и играют решающую роль в конечном предоставлении судебно-бухгалтерских доказательств и, в итоге, в решении суда по представленному делу.

## **1.7 Методическое обеспечение подготовки аудиторских заключений и его использование в СЭЭ**

Главная цель аудиторской проверки — это оформление объективного мнения о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности организации, которое оформляется в содержании аудиторского заключения.

Аудиторское заключение — это официальный документ, предназначенный для пользователей финансовой (бухгалтерской) отчетности, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации или индивидуального аудитора о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и соответствии порядка ведения его бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Достоверность — степень точности данных финансовой отчетности, которая позволяет пользователям этой отчетности делать правильные выводы о результатах хозяйственной деятельности, финансовом и имущественном положении аудируемых лиц и принимать базирующиеся на этих выводах обоснованные решения.

Составляется аудиторское заключение в соответствии с федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности.

Аудитор несет ответственность за формулировку и выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности. При этом необходимо учесть, что за подготовку и представление финансовой (бухгалтерской) отчетности несет руководство аудируемого лица. Таким образом, аудит не освобождает руководство организации от ответственности в вопросе финансовой (бухгалтерской) отчетности.

Аудиторское заключение передается руководству аудируемого лица в том количестве экземпляров, которое предусмотрено договором между ними

Аудитор несет ответственность за формирование и выражение своего мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемого лица во всех существенных аспектах.

К аудиторскому заключению в обязательном порядке прилагается финансовая отчетность, в отношении которой выражается мнение и которая датирована, подписана и скреплена печатью аудируемого лица в соответствии с требованиями законодательства РФ относительно подготовки такой отчетности. Аудиторское заключение и указанная отчетность должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов в пакете. Аудиторское заключение готовится в количестве экземпляров, согласованном аудитором и аудируемым лицом, но и аудитор, и аудируемое лицо должны получить не менее чем по одному экземпляру аудиторского заключения и прилагаемой бухгалтерской отчетности.

Аудиторское заключение — это документ, содержащий выраженное в установленной форме мнение аудитора о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета к требованиям, установленным нормативными актами, действующими в Российской Федерации.

Форма и содержание аудиторского заключения должны отвечать положениям действующих нормативных актов и МСА 700 «Формирование мнения и составление заключения о финансовой отчетности».

Основные элементы аудиторского заключения:

- наименование "аудиторское заключение по финансовой (бухгалтерской) отчетности";
- адресат (в соответствии с договором или законодательством Российской Федерации, как правило, адресуется собственнику аудируемого лица, совету директоров и т.п.);
- сведения об аудиторе;
- сведения об аудируемом лице;
- вводная часть;
- часть, описывающая объем аудита;
- часть, содержащая мнение аудитора;

- дата аудиторского заключения;
- подпись аудитора.

Сведения об аудиторе включают в себя: организационно-правовую форму аудиторской организации, ее наименование; место нахождения (адрес); номер, дату свидетельства о государственной регистрации; номер, дату, наименование органа, предоставившего аудиторской организации лицензию на осуществление аудиторской деятельности, срок ее действия; членство в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении.

К сведениям об аудируемом лице относятся: организационно-правовая форма аудируемого лица, его наименование, место нахождения (адрес), номер, дата свидетельства о государственной регистрации.

Вводная часть должна содержать сведения о периоде представления информации в финансовой отчетности, составе этой отчетности разграничении ответственности между аудитором и аудируемым лицом. Ответственность за подготовку финансовой отчетности несет руководство аудируемого лица. Аудитор отвечает за выражение профессионального мнения о степени достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

Часть, описывающая объем аудита, содержит следующую информацию:

- аудит был проведен в соответствии с федеральными законами, федеральными правилами (стандартами) аудиторской деятельности, внутренними правилами (стандартами), действующими в профессиональном аудиторском объединении, членом которого является аудитор, иными документами;
- аудит был спланирован и проведен для обеспечения разумной уверенности в том, что финансовая отчетность не содержит существенных искажений;

- аудит проводился на выборочной основе и включал в себя: а) изучение доказательств на основе тестирования, подтверждающих значение и раскрытие в финансовой отчетности информации о финансово-хозяйственной деятельности; б) оценку принципов и методов бухгалтерского учета, правил подготовки финансовой отчетности; в) определение главных оценочных значений, представленных в финансовой отчетности; г) оценку общего представления о финансовой отчетности;

- аудит представляет достаточные основания для выражения мнения о достоверности финансовой отчетности во всех существенных отношениях и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.

К оформлению аудиторского заключения предъявляют следующие требования. Оно должно быть подписано руководителем аудитора или уполномоченным руководителем лицом, проводившим аудит (возглавлявшим проверку). Подписи должны быть скреплены печатью. К аудиторскому заключению должна быть приложена проаудированная финансовая (бухгалтерская) отчетность с указанием даты, подписанная и заверенная печатью аудируемого лица. Все листы аудиторского заключения и приложенная финансовая отчетности аудируемого лица должны быть сброшюрованы в единый пакет, листы пронумерованы, прошнурованы, опечатаны печатью аудитора с указанием общего количества листов.

Дата подписания аудиторского заключения должна соответствовать дате, когда был завершен аудит, но не ранее даты подписания или утверждения финансовой отчетности аудируемого лица. События после отчетной даты — события, происходящие с момента окончания отчетного периода до даты подписания аудиторского заключения, и факты, обнаруженные после даты подписания аудиторского заключения. Понятие событий после отчетной даты в бухгалтерском учете и требования по их раскрытию в финансовой отчетности определены в ПБУ 7/98 (ред. от 06.04.2016) «События после отчетной даты».

В соответствии с Федеральным правилом (стандартом) № 10 «События после отчетной даты» аудитор должен принимать во внимание влияние на финансовую отчетность и аудиторское заключение событий, произошедших после отчетной даты, как благоприятных, так и неблагоприятных.

В финансовой отчетности необходимо отражать события:

- подтверждающие существование на отчетную дату хозяйственных условий, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность;
- свидетельствующие о возникших после отчетной даты хозяйственных условий, в которых аудируемое лицо вело свою деятельность.

Выделяют следующие виды событий, произошедших после даты составления бухгалтерской отчетности:

- события, произошедшие до даты подписания аудиторского заключения;
- события, произошедшие после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям отчетности;
- события, обнаруженные после предоставления пользователям отчетности.

В отношении событий, произошедших до даты подписания аудиторского заключения, аудитор должен выполнить процедуры для получения достаточных и надлежащих аудиторских доказательств, что все события, имевшие место до даты подписания аудиторского заключения, которые могут потребовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, были установлены. Процедуры, предназначенные для определения событий, которые могут требовать внесения корректировок в финансовую отчетность или раскрытия в ней информации, выполняются как можно ближе к дате подписания аудиторского заключения. Если аудитору становится известно о событиях, которые оказывают существенное влияние на отчетность аудируемого лица, то следует выяснить, отражены ли эти события должным образом в бухгалтерском учете и раскрыты ли они адекватно в финансовой отчетности.

МСА 560 «События после отчетной даты» содержит требования по действиям аудитора в отношении событий, произошедших после даты подписания аудиторского заключения, но до даты представления пользователям финансовой отчетности. После даты подписания аудиторского заключения в обязанности аудитора не входит осуществление процедур или направление запросов в отношении финансовой отчетности. Ответственность за информирование аудитора о фактах, которые могут повлиять на финансовую отчетность, с даты подписания аудиторского заключения несет руководство аудируемого лица.

Если после даты подписания аудиторского заключения аудитору становится известно о факте, который может оказать существенное влияние на финансовую отчетность, аудитор должен:

- определить, нужно ли вносить изменения в финансовую отчетность;
- обсудить этот вопрос с руководством аудируемого лица;
- предпринять необходимые действия в зависимости от ситуации, когда аудитору стало об этом известно.

По отражению событий, обнаруженных после предоставления пользователям финансовой отчетности, аудитор не несет никаких обязательств относительно любых запросов по финансовой отчетности после предоставления ее пользователям.

Если после предоставления пользователям финансовой отчетности (до утверждения ее акционерами) аудитору становится известно о существовавшем событии на дату подписания заключения, вследствие которого следовало модифицировать заключение, то он должен рассмотреть вопрос о необходимости пересмотра финансовой отчетности и обсудить это с руководством аудируемого лица. При внесении изменений в финансовую отчетность аудитор выполняет соответствующие процедуры, готовит новое заключение с частью, привлекающей внимание, с изложением основания для пересмотра ранее предоставленной отчетности и заключения.

## Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы.

Заключение состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов. Заключение эксперта-бухгалтера, работающего в государственном экспертном учреждении (штатным или внештатным сотрудником), составляется на соответствующем бланке. Во введении указывается, что эксперт-бухгалтер предупрежден в соответствии с законодательством Российской Федерации об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения или дачу заведомо ложного заключения. Предупреждение скрепляется подписью эксперта-бухгалтера. Эксперт-бухгалтер должен описать материалы (в том числе их состояние), предъявленные судебно-следственными органами для экспертного исследования.

Во вводной части заключения указываются:

- наименование экспертизы, ее номер и вид (дополнительная, повторная, комиссионная или комплексная);
- вид ответственности (уголовная, гражданская); номер дела, по которому назначена судебно-бухгалтерская экспертиза;
- наименование органа, назначившего экспертизу, дата и номер постановления следователя, определение суда, когда и кем оно вынесено;
- задание на производство экспертизы;
- сведения об эксперте-бухгалтере (экспертах-бухгалтерах): должность, фамилия, имя, отчество, образование, специальность (общая и экспертная), ученая степень, ученое звание;
- дата поступления материалов на судебно-бухгалтерскую экспертизу в государственное экспертное учреждение, дата назначения судебно-бухгалтерской экспертизы, дата подписания заключения, перерывы в ее проведении и причины, вызвавшие эти перерывы;
- наименование поступивших на судебно-бухгалтерскую экспертизу материалов: тома дел с указанием количества листов в каждом томе, первичные документы, учетные регистры с обязательным пояснением, к

каким счетам бухгалтерского учета они относятся и к каким временным периодам;

— обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения с обязательным указанием источника их получения;

— ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом-бухгалтером, результаты их рассмотрения;

— сведения о лицах, присутствовавших при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы (фамилии, имена, отчества, процессуальное положение);

— место производства судебно-бухгалтерской экспертизы.

— вопросы, поставленные на решение эксперту-бухгалтеру.

Вопросы эксперта-бухгалтера приводятся в той формулировке, в какой они представлены в постановлении дознавателя, следователя или определении суда о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы.

Изменение формулировок не допускается. При необходимости уточнить их эксперт-бухгалтер обязан изложить вопрос следователя (суда), а затем указать, как он понимает задание в соответствии со своей компетенцией.

Если эксперт-бухгалтер считает некоторые из вопросов выходящими (полностью или частично) за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. Эксперт-бухгалтер вправе также сгруппировать вопросы, изложить их в той последовательности, которая обеспечит наиболее целесообразный порядок исследования. Если вопрос ставится по инициативе эксперта-бухгалтера, он излагается также во вводной части.

В исследовательской части заключения излагается процесс исследования, его результаты и научное обоснование установленных фактов. Каждому вопросу, решаемому экспертом-бухгалтером, должен соответствовать определенный раздел второй (исследовательской) части заключения. Допускается изложение в одном разделе результатов исследования двух и более вопросов, тесно связанных между собой, при

необходимости их одновременного исследования. В исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера должны иметь отражение:

— объекты экспертного исследования, нормативные и фактические материалы по ним;

— методы и приемы исследований, которые описываются доступно для понимания лицами, не имеющими бухгалтерских знаний, и подробно, чтобы при необходимости можно было проверить правильность выводов эксперта-бухгалтера, повторив исследование;

— обоснование и разъяснение принятых при производстве расчетов (подсчетов) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых величин (показателей);

— справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт-бухгалтер руководствовался при решении поставленных вопросов с указанием даты и места их изучения;

— результаты следственных действий (допросов, осмотров, экспериментов и т. д.), принятых в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались, для обоснования выводов со ссылкой на листы дела;

— сведения о сопоставлении результатов ревизия финансово-хозяйственной деятельности организации с результатами судебно-бухгалтерской экспертизы;

— ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;

— экспертная оценка результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по решаемому вопросу. В исследовательской части заключения последовательно описывается весь процесс исследования в такой мере, в какой это необходимо для суда и следствия, чтобы понять обоснованность сделанных экспертом-бухгалтером выводов и обеспечить возможность проверки и оценки всей работы, сделанной при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы.

Выводы эксперта-бухгалтера или экспертов излагаются в виде ответов на вопросы, поставленных на решение судебно-бухгалтерской экспертизы в редакции судебно-следственных органов, назначивших экспертизу. Последовательность изложения вопросов должна соответствовать той, которая приведена во вводной части заключения.

## 2 АНАЛИЗ ОРГАНИЗАЦИОННО-ЭКОНОМИЧЕСКИХ ХАРАКТЕРИСТИК ООО «МИР УПАКОВКИ». СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА НАЛИЧНЫХ И БЕЗНАЛИЧНЫХ РАСЧЁТОВ НА ПРИМЕРЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ООО «МИР УПАКОВКИ»

### **2.1 Характеристика ООО «Мир упаковки» и проведение аудита**

ООО «Мир упаковки» зарегистрировано Отделом регистраций предприятий Администрации Ленинского района г. Владивостока 11.10.2006 года. В г. Владивосток фирма представляет собой сеть магазинов, состоящих из двух магазинов самообслуживания, которые располагаются по адресам:

- Жигура, 11а.

- Бородинская, 26.

Предприятие действует на основании Гражданского Кодекса РФ, Федерального закона «Об обществах с ограниченной ответственностью», Устава Общества.

Основные направления деятельности — производство стандартизированной пластиковой тары и упаковки для массового рынка и изготовление эксклюзивных упаковочных изделий под заказ.

ООО «Мир упаковки» имеет самостоятельный баланс, расчетный и иные счета; имеет в собственности обособленное имущество и отвечает по своим обязательствам всем принадлежащим ему имуществом и уставным капиталом, может от своего имени совершать сделки, приобретать и осуществлять имущественные и личные неимущественные права, выступать истцом или ответчиком в суде, арбитражном суде.

Целью деятельности ООО «Мир упаковки» является получение прибыли и достижение стабильного роста, что подразумевает:

- получение стабильной прибыли и ее увеличение путем предоставления новых услуг. Направление прибыли на развитие предприятия;

- постепенное наращивание оборотного капитала;

- увеличение производственной мощности предприятия за счет введения в действие новых торговых площадей и модернизации имеющихся;

- оптимизация организационной структуры предприятия;

- стабилизация и рост доходов сотрудников предприятия путем индексации их с учетом инфляции.

В соответствии с уставом ООО «Мир упаковки», основными видами деятельности являются:

- реализация товаров бумажного материала;

- коммерческо-посредническая и торгово-закупочная деятельность;

- другие виды деятельности, не противоречащие законодательству.

Как следует из выше изложенного перечня разрешенных видов деятельности, ООО «Мир упаковки» может реализовать значительный спектр работ, услуг в сфере бумажной продукции.

Организационная структура предприятия представлена на рисунке 1.1.

Обмен информацией между подразделениями происходит посредством функционирования коммуникационных систем, которые связывают все подразделения предприятия в единый механизм. Единство и взаимосвязь выполнения поставленных задач реализуется через качественное и оперативное исполнение всеми службами возложенных на них обязанностей.

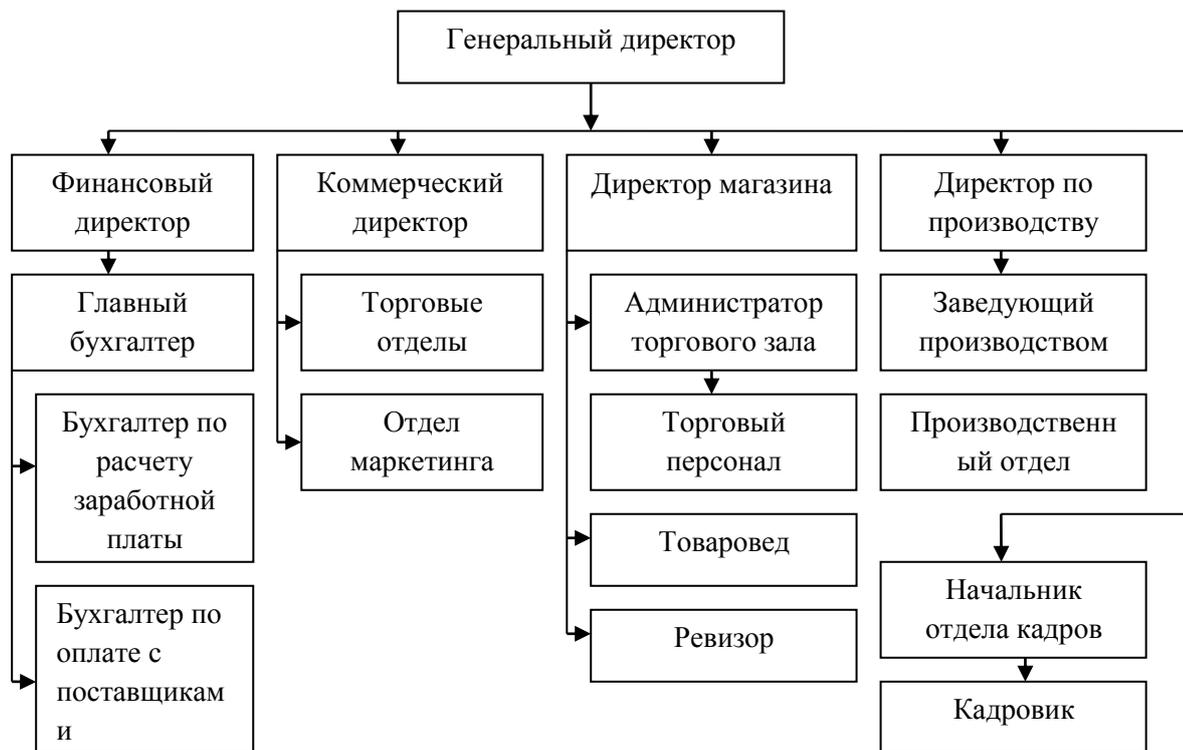


Рисунок 1 - Структура управления ООО «Мир упаковки»

Организационная структура относится к линейно-функциональному типу. Применяя данную структуру, предприятие обеспечивает разделение управленческого труда, поскольку линейные звенья управления

непосредственно принимают решения, а функциональные консультируют, разрабатывают конкретные вопросы и готовят решения, программы, планы.

Ответственность за организацию бухгалтерского учета несет Генеральный директор ООО «Мир упаковки», который:

- создает необходимые условия для правильного ведения бухгалтерского учета, своевременного составления и представления отчетов;
- обеспечивает строгое выполнение всеми работниками, имеющими отношение к учету, требований главного бухгалтера по составлению документов и представлению информации, необходимой для ведения учета и формирования финансовых отчетов.

Бухгалтерский учет в ООО «Мир упаковки» ведется силами структурного подразделения организации - бухгалтерии, возглавляемой главным бухгалтером. Главный бухгалтер:

- обеспечивает контроль записей на счетах бухгалтерского учета всех осуществляемых хозяйственных операций;
- обеспечивает представление оперативной информации и составление финансовых и налоговых отчетов в установленные сроки;
- несет ответственность за соблюдение методологических принципов организации бухгалтерского учета в компании;
- формирует в соответствии с законодательством о бухгалтерском учете учётную политику компании, отражающую особенности деятельности компании;
- организует учёт имущества, обязательств и хозяйственных операций, поступающих основных средств, товарно-материальных ценностей и денежных средств.

Главный бухгалтер совместно с генеральным директором ООО «Мир упаковки» подписывает документы, служащие основанием для получения и передачи товарно-материальных ценностей, денежных средств, а также по расчетным, кредитным и финансовым обязательствам.

Миссия ООО «Мир упаковки» заключается в максимизации прибыли

путем предоставления жителям г. Владивостока широкого ассортимента бумажных товаров по доступным ценам, в сочетании с высоким уровнем обслуживания покупателей.

Для проведения аудита воспользуемся необходимыми методами, входящим в группу расчётно-аналитических методов, а именно экономический и финансовый анализ.

Экономические показатели хозяйственной деятельности ООО «Мир упаковки» приведены в таблице 1.

Таблица 1 - Экономические показатели деятельности ООО «Мир упаковки» за 2013 – 2015гг., тыс. руб.

Наименование показателя	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение, +/-		Темп роста, %	
				2014/2013	2015/2014	2015/2013	2015/2014
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Реализованная продукция, тыс. руб.	29751	34605	45756	+4854	+11151	116,32	132,22
2. Собственные оборотные средства, тыс. руб.	92445	94721	90777	+2276	3944	98,19	95,83
3. Запасы с НДС, тыс. руб.	56878	58090	55898	+1212	-2192	98,27	96,22
4. Среднегодовая стоимость основных фондов, тыс. руб.	5324	4733	4287	-591	-446	88,9	90,58
5. Реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов, руб.	5,58	7,31	10,2	+1,73	+2,89	131,0	139,53
6. Затраты на 1 рубль продаж, руб.	0,91	0,83	0,88	-0,08	+0,05	96,7	106
7. Выручка, тыс. руб.	27076	32604	41642	+5528	+9038	153,8	127,7
8. Среднегодовая численность персонала, чел.	24	32	38	+8	+6	133,33	118,75

9.Производительность труда, тыс. руб.	1239,6	1081,4	1204,1	158,2	+122,7	87,23	111,34
10. Среднемесячная оплата труда на одного, руб.	25500	26800	28500	+1300	+1700	105,09	106,34
11. Полная себестоимость, тыс. руб.	24734	27184	36897	+2450	+9713	109,91	135,73

Продолжение таблицы 1

1	2	3	4	5	6	7	8
12.Среднегодовая выработка 1 работника, тыс. руб.	1128	1019	1096	-109	+77	97,16	107,5
13. Обеспеченность материальных оборотных средств собственными источниками, %	162,53	163,05	162,39	0,52	-0,66	99,91	99,59
14. Затраты на рубль реализованной продукции, руб.	0,83	0,78	0,84	-0,05	+0,06	93,98	107,69
15. Прибыль от реализации (продаж), тыс. руб.	2674	5335	5249	+2661	-86	199,51	98,39
16. Прибыль (убыток) отчетного периода, тыс.руб.	2342	5320	4745	+2978	98,39	227,16	89,19

Реализованная продукция за 2014 год увеличилась по сравнению с прошлым годом на 4854 тыс.руб. или на 16,32 %, а за 2015 год этот прирост составил 11151 тыс. руб. относительно 2014 года или на32,22%, что обусловлено следующей группой факторов: рост объемов реализации.

В целом же полная себестоимость за 2015 год повысилась по сравнению с предыдущим периодом на 9713 тыс. руб., достигнув показателя

в 36897 тыс.руб. за 2015 год, в то время как в 2013-2014годах заметен прирост на 9,91% или на 2450 тыс.руб.

Среднегодовая стоимость основных средств за 2015 год понизилась по сравнению с аналогичным периодом прошлого года на 446 тыс. руб.

Происходит снижение стоимости основных средств на протяжении всего анализируемого периода. Как видно из таблицы 1.1, реализованная продукция на 1 рубль стоимости основных средств году повысилась на 39,53% за 2015год, в то время как за 2014 год - на 31%.

Среднегодовая численность персонала ООО «Мир упаковки» увеличилась с 24 чел. за 2013 год, до 32 чел. за 2014 год, составив по итогам отчетного 2015года 38 человек. Среднемесячная заработная плата незначительно увеличилась (на 6,34%) по сравнению с производительностью труда (на11,34%), что свидетельствует об экономически обоснованной организации оплаты труда на предприятии общественного питания.

Проведём факторный анализ таких показателей как реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов, производительность труда, затраты на 1 рубль продаж, среднегодовая выработка 1 работника и обеспеченность материальных оборотных средств собственными источниками. Данные для анализа взяты за период в 2 года (2014-2015 гг).

1) Из данных таблицы следует, что реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов в 2015 году увеличилась на 2,89 руб. по сравнению с 2014 годом.

Анализ проводится методом цепных подстановок.

1. Изменение реализованной продукции:

$$45756/4733 - 34605/4733 = + 2,36 \text{ руб.}$$

Ввиду того, что реализованная продукция увеличилась на 11151 тыс. руб., реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов повысилась на 2,36 руб.

2. Изменение среднегодовой стоимости основных фондов:

$$45756/4287 - 45756/4733 = + 1,01 \text{ руб.}$$

В связи со снижением среднегодовой стоимости основных фондов на 446 тыс. руб., реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов повысилась на 1, 01 руб.

3. Суммарный показатель:

$$2, 36 + 1, 01 = 3, 37 \text{ руб.}$$

Данный показатель находится в пределах допустимого отклонения.

Таким образом, повышению реализованной продукции на рубль стоимости основных фондов способствовали оба фактора.

2) Производительность труда в 2015 году по сравнению с 2014 повысилась на 122,7 тыс. руб.

1. Изменение реализованной продукции:

$$45756/32 - 34605/32 = + 348, 469 \text{ тыс. руб.}$$

По причине увеличения реализованной продукции на 11151 тыс. руб., производительность труда увеличилась на 348, 469 тыс. руб.

2. Изменение среднегодовой численности персонала:

$$45756/38 - 45756/32 = \text{минус } 225, 769 \text{ тыс. руб.}$$

Из-за увеличения среднегодовой численности персонала на 6 человек, производительность труда снизилась на 225, 769 тыс. руб.

3. Суммарный показатель:

$$348, 469 - 225, 769 = +122, 779 \text{ тыс. руб.}$$

Отсюда можно сделать вывод, что повышению производительности труда способствовал один фактор, а именно изменение реализованной продукции.

3) Из данных таблицы следует, что затраты на 1 рубль продаж в 2015 году увеличились на 0,05 рубля.

1. Изменение полной себестоимости:

$$36897/32604 - 27184/32604 = + 0,3 \text{ руб.}$$

В связи с увеличением полной себестоимости на 9713 тыс. руб., затраты на 1 рубль продаж повысились на 0,3 руб.

2. Изменение выручки:

$$36897/41642 - 36897/32604 = \text{минус } 0,25 \text{ руб.}$$

По причине повышения выручки на 9038 тыс. руб., затраты на 1 рубль продаж снизились на 0,25 руб.

3. Суммарный показатель:

$$0,3 - 0,25 = 0,05 \text{ руб.}$$

Таким образом, снижению затрат на 1 рубль продаж способствовало повышение выручки.

4) Среднегодовая выработка 1 работника в 2015 году показала рост в 77 тыс. руб.

1. Изменение выручки:

$$41642/32 - 32604/32 = + 282, 44 \text{ тыс. руб.}$$

Ввиду увеличения выручки на 9038 тыс. руб. среднегодовая выработка 1 работника показала рост в 282, 44 тыс. руб.

2. Изменение среднегодовой численности работников:

$$41642/38 - 41642/32 = \text{минус } 205,47 \text{ тыс. руб.}$$

Из-за повышения среднегодовой численности работников, среднегодовая выработка 1 работника снизилась на 205, 44 тыс. руб.

3. Суммарный показатель:

$$282, 44 - 205, 47 = 76,97 \text{ тыс. руб.}$$

Данный показатель находится в пределах допустимого отклонения.

Отсюда следует, что росту среднегодовой выработка 1 работника также способствовало увеличение выручки.

5) Обеспеченность материальных оборотных средств собственными источниками в 2015 году по сравнению с 2014 годом снизилась на 0,66 %.

1. Изменение собственных оборотных средств:

$$(90777/58090*100) - (94721/58090*100) = \text{минус } 6, 79 \%$$

Следствием снижения собственных оборотных средств на 3944 тыс. руб. стало уменьшение обеспеченности материальных оборотных средств собственными источниками на 6, 79 %.

2. Изменение запасов с НДС:

$$(90777/55898*100) - (90777/58090*100) = + 6, 13 \%$$

При снижении запасов с НДС на 2192 тыс. руб. обеспеченность материальных оборотных средств собственными источниками повысилась на 6, 13%.

3. Суммарный показатель:

$$- 6, 79 + 6, 13 = \text{минус } 0, 66 \%$$

На повышению обеспеченности материальных оборотных средств собственными источниками повлияло изменение запасов с НДС.

Анализ финансовых показателей представлен в таблице 2.

Таблица 2 - Финансовые показатели деятельности

Наименование показателя	2013 г.	2014 г.	2015 г.	Абсолютное отклонение, +/-		Темп роста, %	
				2014/2013	2015/2014	2015/2013	2015/2014
1	2	3	4	5	6	7	8
1. Собственные оборотные средства, тыс. руб.	92445	94721	90777	+2276	-3944	98,19	95,83
2. Заёмные средства, тыс. руб.	70767	71934	72333	+1167	+399	102,21	100,55
3. Стоимость основных средств, тыс. руб.	99000	99100	99050	+100	-50	110, 11	99,94
4. Выручка, тыс. руб.	27076	32604	41642	+5528	+9038	153,8	127,7
5. Собственные средства, тыс. руб.	5,58	7,31	10,2	+1,73	+2,89	131,0	139,53
6. Рентабельность персонала, тыс. руб./чел.	97,5	166,2	124,8	+68,7	-41,4	170,46	75,09
7. Фондовооруженность труда, тыс. руб./чел.	221,8	147,9	112,8	-73,9	-35,1	66,68	76,26
8. Рентабельность продукции в целом, %	7,87	15,37	10,22	+7,5	-5,15	195,3	66,49
9. Фондотдача, руб.	0,27	0,32	0,42	+0,05	+0,1	155,5	131,25

Продолжение таблицы 2

1	2	3	4	5	6	7	8
10. Фондоёмкость, руб.	3,65	3,03	2,37	-0,62	-0,66	64,93	78,21
11. Коэффициент финансирования	2,7	2,69	2,62	-0,1	-0,07	96,29	98,12

Рентабельность продукции за 2015 год составила 10,22%, что на 5,15% ниже, чем за 2013 год, а за 2014 год она возросла на 7,5% до 15,37% по сравнению с 2013 годом, что было обусловлено проводимой в организации политикой по оптимизации затрат. Так, затраты на 1 рубль продаж снизились с 0,83 руб. за 2013 год до 0,78 руб. за 2014 год, увеличившись вновь по итогам отчетного 2015 года и составив 0,84 руб.

Фондовооруженность труда, характеризующая оснащенность работников предприятий сферы общественного питания основными производственными средствами снизилась в анализируемом периоде времени с 221,8 тыс. руб./чел. в 2013 году до 147,9 тыс.руб./чел. по итогам 2014 года, обусловив по итогам 2015 года 112,8 тыс.руб./чел., т.е. заметна динамика стабильного снижения на 33,32% в 2014 году и на 23,74% в 2015 году, что сказалось на рентабельности персонала.

Рентабельность персонала в целом возросла с 97,5 тыс.руб./чел. в 2013 году до 166,2 тыс.руб./чел. по итогам 2014 года, обусловив по итогам 2015 года снижение до 124,8 тыс.руб./чел., т.е. происходит прирост на 70,46% в 2014 году и снижение на 24,91% в 2015 году.

Проведём факторный анализ.

Анализируемыми показателями являются рентабельность продукции, фондовооружённость труда, рентабельность персонала, фондоотдача, фондоёмкость и коэффициент финансирования. Данные для анализа взяты за период в 2 года.

1) Из данных таблицы следует, что рентабельность продукции в 2015 году составила 10,22%, что на 5, 15 % ниже, чем в 2014 году. Выясним, чем данное снижение обусловлено, методом цепных подстановок.

1. Изменение прибыли отчётного периода:

$$(4745/34605*100) - (5320/34605*100) = \text{минус } 1,66 \%$$

В связи с уменьшением прибыли на 575 тыс. руб. рентабельность продукции в целом в 2015 году по сравнению с предыдущим годом снизилась на 1,66 %.

2. Изменение реализованной продукции:

$$(4745/45756*100) - (4745/34605*100) = \text{минус } 3,34 \%$$

По причине увеличения реализованной продукции на 11151 тыс. руб. рентабельность продукции в целом уменьшилась на 3,34 %.

3. Суммарный показатель:

$$- 1,66 - 3,34 = \text{минус } 5 \%$$

Данный показатель входит в пределы допустимого отклонения.

Таким образом на снижение рентабельности повлияло оба фактора.

2) Фондовооружённость труда в 2015 году по сравнению с 2014 годом снизилась на 35, 1 тыс. руб./чел.

1. Изменение среднегодовой стоимости основных фондов:

$$4287/32 - 4733/32 = \text{минус } 13,94 \text{ тыс. руб./чел.}$$

Из-за снижения среднегодовой стоимости основных фондов на 446 тыс. руб. фондовооружённость снизилась на 13,94 тыс. руб./чел.

2. Изменение среднегодовой численности персонала:

$$4287/38 - 4287/32 = \text{минус } 21,15 \text{ тыс. руб./чел.}$$

3. Суммарный показатель:

$$- 13,94 - 21,15 = \text{минус } 35,09 \text{ тыс. руб./чел.}$$

Данный показатель также находится в пределах допустимого отклонения.

В итоге можно сделать вывод о том, что оба фактора повлияли на снижение фондовооружённости.

3) В 2015 году рентабельность персонала снизилась на 41, 4 тыс. руб./чел. по сравнению с 2014 годом.

1. Изменение прибыли отчётного периода:

$$4745/32 - 5320/32 = \text{минус } 17, 97 \text{ тыс. руб./чел.}$$

Ввиду снижения прибыли отчётного периода на 575 тыс. руб. рентабельность персонала уменьшилась на 17, 97 тыс. руб./чел.

2. Изменение среднегодовой численности персонала:

$$4745/38 - 4745/32 = \text{минус } 23, 42 \text{ тыс. руб./чел.}$$

По причине увеличения среднегодовой численности персонала на 6 человек рентабельность персонала снизилась на 23, 42 тыс. руб./чел.

3. Суммарный показатель:

$$- 17, 97 - 23, 42 = 41, 39 \text{ тыс. руб./чел.}$$

Показатель, как и предыдущие два, также находится в пределах допустимого отклонения.

Таким образом оба фактора повлияли на снижение рентабельности персонала.

4) Из данных таблицы следует, что фондоотдача в 2015 году по сравнению с предыдущим повысилась на 0,1 рубля.

1. Изменение выручки:

$$41642/99100 - 32604/99100 = +0,1 \text{ руб.}$$

За счёт увеличения выручки на 9038 тыс. руб. фондоотдача повысилась на 0,1 руб.

2. Изменение стоимости основных средств:

$$41642/99050 - 41642/99100 = 0$$

Уменьшение стоимости основных средств не повлияло на фондоотдачу.

3. Суммарный показатель:

$$+0,1$$

Таким образом росту фондоотдачи способствовало изменение выручки.

5) Фондоёмкость снизилась на 0,66 рубля.

1. Изменение стоимости основных средств:

$$99050/32604 - 99100/32604 = 0$$

Данный фактор не повлиял на фондоёмкость.

2. Изменение выручки:

$$99050/41642 - 99050/32604 = \text{минус } 0,66 \text{ руб.}$$

При увеличении выручки на 9038 тыс. руб. фондоёмкость снизилась на 0,66 руб.

3. Суммарный показатель:

$$- 0,66$$

Можно сделать вывод о том, что на снижение фондоёмкости повлияло изменение выручки.

б) Коэффициент финансирования в 2015 году снизился на 0,07.

1. Изменение собственных средств:

$$189827/71934 - 193821/71934 = \text{минус } 0,06$$

По причине уменьшения собственных средств на 3994 тыс. руб., коэффициент финансирования снизился на 0,06.

2. Изменение заёмных средств:

$$189827/72333 - 189827/71934 = \text{минус } 0,01$$

Из-за повышения заёмных средств на 399 тыс. руб. коэффициент финансирования уменьшился на 0,01, однако он всё равно остался в пределах нормы и не опустился ниже единицы.

3. Суммарный показатель:

$$-0,06 - 0,01 = \text{минус } 0,07$$

Снижению коэффициента финансирования способствовали оба фактора.

По итогам аудита, а конкретно анализа можно сделать вывод, что ООО «Мир упаковки» - относительно малое предприятие, имеющее некоторое понижение за 2015 год таких важных показателей как рентабельность продукции и среднегодовая стоимость основных фондов, что говорит о наличии неэффективного использования имеющихся у предприятия средств. Однако всё происходит на фоне увеличения фондоотдачи, что говорит о затруднительном, но не критическом состоянии предприятия.

## **2.2 Методическое обеспечение судебно-бухгалтерской экспертизы наличных и безналичных расчётов на примере деятельности ООО «Мир упаковки»**

Проведение судебно-бухгалтерской экспертизы наличных и безналичных расчётов, в первую очередь, начинается с определения объектов экспертизы, а именно:

Состояние хранения денежных средств в кассе и хранилище (наличие системы сигнализации, металлических сейфов, как и где хранятся дубликаты ключей и т.п.).

Материальная ответственность за сохранность наличных средств в кассе (хранилище).

Операции с наличными - в процессе исследования данного объекта изучают: содержание и реальность совершенных хозяйственных операций; выполнение кассовой дисциплины; соблюдение установленного лимита наличности в кассе; соблюдение правил расчетов наличными; правильность оформления кассовых документов; проверку достоверности и правомерности совершенных кассовых операций; в частности, оприходования и выдачи наличных и т.д.

Операции на счетах в банке - осуществляется проверка соответствия остатков в выписках банков с текущего и валютного счетов; проводится контроль наличия всех выписок банка и первичных документов к ним; осуществляется проверка своевременности проведения операций по зачислению банком денежных средств предприятия и перечисление по назначению; проводится проверка обоснованности использования денежных средств с текущего и валютного счетов предприятия и т.д.

Также существуют методические приемы экспертного исследования наличных и безналичных операций:

Расчетно-аналитические методические приемы - вариант исследования объекта экспертизы, который осуществляется путем соответствующих расчетов и аналитических действий.

Документальные методические приемы - вариант исследования объекта экспертизы, основанный на использовании бухгалтерской информации, зафиксированной в соответствующих документах.

Документальные методические приемы экспертного исследования денежных и расчетных операций включают:

- Нормативно-правовое регулирование - выявление отклонений нормативно-правового характера относительно установленных нормативов осуществления и учета денежных и расчетных операций;

- Информационное моделирование - установление полного спектра нормативно-справочной информации об исследуемом экспертизой вопросы;

- Экспертизы различных видов - изучение некачественно подготовленных документов (поддельные кассовые ордера, фиктивные банковские чеки, исправления в платежных ведомостях и т.п.);

- Исследование документов - изучение достоверности, целесообразности и обоснованности зафиксированных в них хозяйственных операций (формальная проверка денежных и расчетных документов, логическая и аналитическая проверка, встречная проверка и т.д.).

Для расчетов наличными денежными средствами ООО «Мир упаковки» имеет кассу. Для этих целей имеется специально оборудованное, изолированное помещение, предназначенное для приема, выдачи и временного хранения наличных денег. Директором ООО «Мир упаковки»

обеспечивается сохранность денежных средств в помещении кассы, а также при доставке их из учреждения банка. Все наличные деньги и ценные бумаги на предприятии хранятся в негорючем металлическом шкафу, который после окончания работы кассира закрывается ключом и опечатывается кассиром. Ключи от сейфов и печать хранятся у кассира, а дубликаты ключей в опечатанных кассиром пакетах – у руководителя предприятия.

Размер сумм наличных денег в кассе ограничен лимитом. В ООО «Мир упаковки» лимит не установлен, поэтому он считается равным нулю. Наличные деньги сверх установленного лимита организация сдает в банк для зачисления на расчетный счет. Сверх установленных норм наличные деньги хранятся в кассе только в дни выплаты заработной платы, пособий в течение трех рабочих дней, включая день получения денег в кредитном учреждении. За нарушение установленного порядка предусмотрен штраф в трехкратном размере выявленной сверхлимитной наличности.

Для ведения кассовых операций в штате ООО «Мир упаковки» предусмотрена должность бухгалтера-кассира. После издания приказа о назначении бухгалтера-кассира на работу руководителем организации под расписку бухгалтер-кассир должен ознакомиться с «Положением ведения кассовых операций в Российской Федерации», затем с бухгалтером-кассиром заключают договор о полной материальной ответственности. Бухгалтер-кассир в соответствии с действующим законодательством о материальной ответственности рабочих и служащих несет полную материальную ответственность за сохранность всех принятых им ценностей и за ущерб, причиненный организации, как в результате умышленных действий, так и в результате небрежного или недобросовестного отношения к своим обязанностям.

Порядок создания, принятия и отражения в бухгалтерском учете первичных документов регламентируется также положением о документах и документообороте, разработанным в ООО «Мир упаковки». Записи о совершенных хозяйственных операциях производится в реестрах бухгалтерского учета строго на документальной основе. Форма ведения бухгалтерского учета автоматизированная.

Движение наличных денежных средств в кассе ООО «Мир упаковки» оформляется приходными и расходными кассовыми ордерами, согласно типовых межведомственных форм первичных документов для предприятий и организаций, утвержденных Госкомстатом Российской Федерации по согласованию с ЦБ РФ и Минфином РФ.

Поступление наличных денег, как было выявлено в ходе исследование документов, в кассу организации ООО «Мир упаковки» оформляется приходными кассовыми ордерами, которые должны быть пронумерованы по порядку с начала отчетного года.

Для подтверждения приема денег выдается квитанция к приходному кассовому ордеру, которая представляет собой доказательство факта совершения операции с наличными денежными средствами лицом, получившим на руки квитанцию. Квитанция содержит реквизиты, аналогичные приходному кассовому ордеру.

Из кассы организации ООО «Мир упаковки» денежные средства выдаются на следующие цели:

1. на выплату заработной платы;
2. под отчет на хозяйственные и операционные расходы;
3. в связи с оказанием материальной помощи работникам;

4. в порядке возмещения расходов отдельным работникам произведенных ими на производственные цели предприятия (по решению руководителя);

5. на выплату пособий по временной нетрудоспособности и др.

Наличные деньги из кассы организации выдаются по расходным кассовым ордерам. В отдельных случаях разрешается замена составления расходного кассового ордера документами на расходование денежных средств в кассе, оформленными надлежащим образом и содержащими отметку штампа с реквизитами расходного кассового ордера. К таким документам относятся платежные (расчетно-платежные) ведомости на выдачу заработной платы из кассы организации; заявления на выдачу денег; счета и др. Кроме того, в аналогичном порядке могут оформляться разовые выплаты, связанные с заработной платой при уходе в отпуск, увольнением работника организации, выдачей пособия по временной нетрудоспособности, увольнением работника организации, с получением денег под отчет на командировочные расходы и т.п. Документы на выдачу денег подписываются руководителем и главным бухгалтером организации ООО «Мир упаковки».

В организации ООО «Мир упаковки» наиболее значительны суммы выплат наличных денег из кассы по заработной плате. Основным документом на выплату заработной платы является платежная (расчетно-платежная) ведомость. На титульном листе его делается разрешительная надпись на выплату денежных средств за подписями руководителя и главного бухгалтера организации ООО «Мир упаковки» или лиц, на это уполномоченных. В платежной ведомости каждый работник расписывается против своей фамилии. Операция по выплате заработной платы должна быть закончена в трехдневный срок, включая день получения денег в банке.

Против невыплаченных сумм ставится штамп «Депонировано». В конце платежной ведомости кассир указывает итог на сумму фактически выплаченных и подлежащих депонированию денежных средств. В кассовую книгу записывается фактически выплаченная сумма, а депонированные суммы по расходному кассовому ордеру сдаются в банк.

Приходные и расходные кассовые ордера или заменяющие их документы до передачи в кассу регистрируются бухгалтерией в журнале регистрации приходных и расходных кассовых документов, по его данным контролируется целевое назначение полученных и израсходованных наличных денежных средств организацией, правильность нумерации кассовых документов, проверяется полнота и своевременность произведенных кассиром операций.

Информация обо всех фактах поступления и выдачи наличных денег организации на основании приходных и расходных кассовых ордеров обобщается в кассовой книге. Записи в ней производятся по мере совершения кассовых операций, оформленных первичными документами. Организация ООО «Мир упаковки» имеет только одну кассовую книгу, ее листы пронумеровываются, прошнуровываются, а сама книга опечатывается мастичной печатью. Количество листов в кассовой книге заверяется подписями руководителя и главного бухгалтера организации ООО «Мир упаковки». Запись в кассовой книге ведется в двух экземплярах, вторые экземпляры листов служат отчетом бухгалтера-кассира, первые — остаются в кассовой книге, поэтому и первые, и вторые экземпляры листов нумеруются одинаковыми номерами. Подчистки и неоговоренные исправления в кассовой книге не допускаются, сделанные исправления

заверяются подписями кассира, а также главного бухгалтера или лица, его заменяющего.

В кассовой книге фиксируется остаток денежных средств на начало дня, который соответствует остатку на конец предыдущего дня, а также приход и расход денежных средств за день. В кассовой книге находит отражение движение денежных средств с указанием корреспондирующих счетов, а также от кого и за что имели место поступления денежных средств, кому и на какие цели они были выданы.

В конце рабочего дня ежедневно бухгалтером-кассиром подсчитываются итоги кассовых операций за день, выводится остаток денег в кассе на следующее число и передается в бухгалтерию в качестве отчета бухгалтера-кассира второй отрывной лист с приходными и расходным кассовыми документами под расписку в кассовой книге. В конце рабочего дня вся сумма денег сверх лимита организации ООО «Мир упаковки» сдается в банк на расчетный счет организации.

Срок хранения приходных и расходных кассовых документов, кассовой книги в архиве организации ООО «Мир упаковки» - пять лет.

Контроль за правильным ведением кассовой книги возлагается на главного бухгалтера. А ответственность за соблюдение правил ведения кассовых операций в организации ООО «Мир упаковки» несут три лица – руководитель организации, главный бухгалтер и бухгалтер-кассир.

Регистром бухгалтерского учета, отражающим кассовые операции в организации ООО «Мир упаковки» является журнал - ордер № 1. В нем отражены кредитовые обороты по счету 50 «Касса». Во второй части журнала - ордера - ведомости № 1 отражаются дебетовые обороты по счету

50. Основанием записей в журнале - ордере являются проверенные отчеты бухгалтера-кассира с приложением к ним первичных документов.

Записи в журнал - ордер производятся итогами за день на основании расходной части отчетов бухгалтера-кассира с приложением первичных документов. Первичные документы группируются по корреспондирующим счетам и однородным операциям общей суммой. Во всех случаях каждый отчет бухгалтера-кассира занимает в журнале- ордере одну строку.

В разделе дебетовых оборотов накапливаются в разрезе корреспондирующих счетов обороты по счету 50 «Касса». Одновременно эти суммы отражаются в соответствующих журналах - ордерах по кредитовому признаку. Записи по дебету счета делают аналогичный путь, т.е. на основании кассира с предварительной группировкой документов по корреспондирующим счетам. Остаток средств в кассе показывают на начало и конец каждого месяца. На протяжении месяца для контроля и оперативных целей используют данные об остатках средств, приведенные в отчете бухгалтера-кассира.

Сальдо на конец месяц по счету 50 «Касса» выводится следующим образом: к сальдо на начало месяца прибавляются итог дебетового оборота за месяц и итог кредитового оборота за месяц, отраженный в журнале - ордере № 1. Полученное сальдо сверяют с остатками в кассе, числящимся по последнему отчету кассира, и отражают в ведомости дебетовых оборотов, как сальдо на конец месяца.

Журнал - ордер № 1 и ведомость № 1 - регистр месячного обращения. Итоги кредитовых оборотов по счету 50 «Касса» переносятся ежемесячно из журнала – ордера № 1 в Главную книгу организации ООО «Мир упаковки» следующим способом: общий кредитовый оборот из журнала - ордера

записываются в Главную книгу в кредит счета 50, а составляющие его суммы по дебетовым счетам переносятся в дебет соответствующих корреспондирующих счетов.

Необходимо отметить, что прежде чем перенести итоги журнала - ордера № 1 бухгалтерия организации ООО «Мир упаковки» проводит взаимную сверку оборотов в регистрах.

После сверки и разности итогов в Главную книгу в журнале - ордере № 1 делается соответствующая отметка, журнал - ордер подписывается исполнителями, а также главным бухгалтером организации ООО «Мир упаковки». При этом указывается дата составления журнала - ордера и отражения оборотов в Главной книге.

В настоящее время синтетический учет денежных средств и денежных документов в кассе организации ООО «Мир упаковки» ведется в соответствии с утвержденным рабочим планом счетов бухгалтерского учета финансово - хозяйственной деятельности организации на счете 50 «Касса».

Для учета наличия и движения денежных средств в кассе организации используется активный счет 50 «Касса», по дебету которого отражаются остаток денежных средств и денежных документов в кассе, а также все суммы поступления наличных средств и денежных документов в кассу, а по кредиту - суммы выданных наличных денежных средств и денежных документов.

Корреспонденции по счету 50 «Касса» свидетельствует о том, что в процессе хозяйственной деятельности у каждой организации возникает множество оснований, по которым фиксируются поступления и расходование наличных денежных средств.

Основными задачами бухгалтерии по учету денежных средств являются: обеспечение их сохранности и правильности использования, строгое соблюдение установленных правил ведения кассовых и банковских операций, правильное оформление движения денежных средств в документах и регистрах бухгалтерского учета.

В целях контроля за правильностью отражения в учете кассовых операций и соблюдения кассовой дисциплины в организации ООО «Мир упаковки» не реже одного раза в месяц проводится инвентаризация кассы.

На день инвентаризации бухгалтер-кассир должен оформить все приходные и расходные денежные документы и сдать их в бухгалтерию, подтверждая это подписью в расписке, форма которой приведена в Акте инвентаризации наличных денежных средств. Комиссия сверяет сальдо по ведомости № 1 с данными Кассовой книги и фактической кассовой наличностью. Результаты инвентаризации оформляются актом в двух экземплярах, которые подписываются членами комиссии и бухгалтером-кассиром. Один экземпляр акта передается в бухгалтерию, а второй остается у бухгалтера-кассира. Информацию о результатах инвентаризации комиссия доводит до руководителя организации ООО «Мир упаковки», который принимает соответствующее решение.

Безналичные расчеты за поставленную продукцию (товары), выполненные работы или оказанные услуги являются основным видом расчетов между юридическими и физическими лицами. Для открытия расчетного счета ООО «Мир упаковки» представил следующие документы:

1. свидетельство о регистрации, выданное администрацией района;
2. копия Устава, заверенного нотариально;

3. копию свидетельства о постановке организации на налоговый учет в качестве налогоплательщика;
4. справки из внебюджетных фондов о регистрации в качестве плательщика страховых взносов;
5. заявление на открытие расчетного счета;
6. копии приказов о назначении директора и главного бухгалтера, заверенные нотариально;
7. карточка с образцами подписей директора организации «Мир упаковки» и главного бухгалтера, заверенные нотариусом.

На основании всех сданных документов в банк был заключен договор о банковском обслуживании и открыт расчетный счет.

Информацию об открытии счета в пятидневный срок передается в налоговую инспекцию, в которой состоит на учете организация ООО «Мир упаковки».

Операции по расчетному счету оформляются согласно Положению Центрального банка РФ о безналичных расчетах в Российской Федерации.

Платежи с расчетного счета производятся на основании распорядительных документов организации ООО «Мир упаковки» или по платежным документам организации - получателя.

Для оформления операций на расчетном счете организация ООО «Мир упаковки» использует следующие расчетные документы:

1. платежное поручение,
2. платежное требование,
3. объявление на взнос наличными,
4. инкассовые поручения.

Все расчетные документы содержат реквизиты:

1. наименование расчетного платежа, его номер, число, месяц, год выписки;
2. вид платежа;
3. наименование плательщика, номер его счета, идентификационный номер плательщика;
4. наименование и место нахождения банка плательщика номер корреспондентского счета или субсчета;
5. название платежа с выделением отдельной строки налога, подлежащего уплате, либо с указанием того, что налог не уплачивается;
6. сумма платежа.

Платежное поручение - документ, оформляющий поручение организации ООО «Мир упаковки» своему банку перевести сумму, указанную в документе на счет получателя. Платежные поручения организацией используются для следующих целей:

1. перечисление денежных средств за поставленные товары, выполненные работы, оказанные услуги;
2. перечисление денежных средств в бюджеты всех уровней и во внебюджетные фонды;
3. перечисление денежных средств в целях возврата кредитов (займов) и уплаты процентов по ним;
4. перечисление денежных средств в других целях, предусмотренных законодательством или договорами.

Платежные поручения на организации ООО «Мир упаковки» заполняются механическим способом на специальном бланке и предъявляются в банк в течение 10 дней со дня выписки. Для контроля и

учета своевременной оплаты бухгалтерией ведется «Журнал регистраций платежных поручений».

Применяя метод нормативно-правового регулирования, эксперт-бухгалтер выяснил, что при оформлении платежных поручений в графе «Очередность платежа» организация ООО «Мир упаковки» учитывает календарную очередность платежей предусмотренную статьей 855 ГК РФ.

Внос наличных денежных средств на расчетный счет оформляется объявлением на взнос наличными, которое состоит из трех частей: верхняя часть остается в банке, средняя (квитанция) передается бухгалтеру-кассиру после приема денежных средств, нижняя (ордер) возвращается после проведения банком соответствующей операции вместе с банковскими выписками.

Ежемесячно на расчетный счет организации ООО «Мир упаковки» поступают платежные инкассовые требования, выставляемые за оказанные услуги как услуги связи, электроэнергия.

Анализируя поступления и расходование денежных средств с расчетного счета организации ООО «Мир упаковки» можно сказать, что для операций по движению денежных средств на расчетном счете используются следующие счета:

1. 50 « Касса»;
2. 58 « Финансовые вложения »;
3. 60 « Расчеты с поставщиками и подрядчиками »;
4. 62 « Расчеты с покупателями и заказчиками »;
5. 67 « Расчеты по долгосрочным кредитам и займам»;
6. 68 « Расчеты по налогам и сборам » и т.д.

Основанием для бухгалтерских записей по счету 51 «Расчетный счет» являются выписки из банка с приложенными документами. Выписки выдаются ежедневно. При получении выписки бухгалтер организации тщательно проверяет соответствующие документы, являющиеся основанием для платежа.

Регистром бухгалтерского учета по операциям на расчетном счете в организации ООО «Мир упаковки» является журнал – ордер № 2. Журнал – ордер служит для отражения кредитовых оборотов по счету 51 в разрезе корреспондирующих счетов. В конце журнала – ордера в специальном разделе отражаются дебетовые обороты счета 51.

Записи в журнале – ордере №2 производятся ежедневно. Предварительно однородные операции суммируются в соответствии со сделанной разметкой в выписках банка и приложенных к ним документах. Суммы оборотов по дебету счета 51 одновременно отражаются в соответствующих журналах – ордерах по кредитовому признаку. В случаях, когда корреспондирующими счетами являются счета учета капитала и финансовых результатов деятельности, для конкретизации сумм по статьям аналитического учета к журналу – ордере №2 ведутся листки –расшифровки. Журнал – ордер № 2 является регистром месячного обращения. Остаток средств на расчетном счете показан только на начало и конец отчетного периода. Для оперативных целей на протяжении месяца используются данные об остатках на расчетном счете, показанные в выписках банка.

По истечении месяца в журнале – ордере выводятся суммы оборотов за месяц, которые затем переносятся в Главную книгу. До переноса в Главную книгу кредитовые обороты по журналу- ордере №2 бухгалтер сверяет (например, по счету 50- с данными оборотов журнала- ордера №1, по счету

66 – журнал – ордер № 4). По кредиту обороты заносятся общей суммой, одновременно все суммы, составляющие этот оборот, записывают в дебет соответствующих счетов. После переноса данных все записи в журнале-ордере заверяются исполнителем и главным бухгалтером.

На расчетном счете скапливаются свободные денежные средства и поступления за проданную продукцию, выполненные работы и услуги и прочие зачисления. С расчетного счета производятся почти все платежи организации:

1. оплата поставщикам за товар,
2. погашение задолженности по бюджету,
3. получение денег в кассу для выдачи заработной платы, материальной помощи.

В результате судебно-бухгалтерской экспертизы денежных и расчетных операций организации ООО «Мир упаковки» было установлено следующее:

Предприятие имеет кассу для приема, хранения и расходования наличных денежных средств. Учет кассовых операций оформляется целым рядом документов:

1. приходный кассовый ордер;
2. расходный кассовый ордер;
3. журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов;
4. кассовая книга;
5. книга учета принятых и выданных кассиром денежных средств.

Поступление наличных денег в кассу оформляют приходным кассовым ордером, состоящим из двух частей – собственно приходного ордера и отрывной квитанции, которую выдают человеку, сдающему деньги в кассу.

Выдачу наличных денег из кассы оформляют расходным кассовым ордером. Его выписывают в одном экземпляре. Ордер подписывают кассир, главный бухгалтер и руководитель. Ордер также должен подписать получивший наличные деньги.

Необходимо отметить, что приниматься и выдаваться деньги по кассовым ордерам могут только в день составления этих ордеров.

Контроль за правильным оформлением кассовых операций возлагается на главного бухгалтера организации. Кассовые операции проверяются по кассовой книге. В ней фиксируются все факты поступления и выдачи наличных денег, по результатам которых на конец дня выводится остаток денежных средств в кассе. На конец отчетного периода сальдо (остаток) по счету 50 «Касса», являющееся разницей сумм оборотов поступления с остатком на начало отчетного периода и выдачи, имеющихся в кассе денежных средств, заносится в Главную книгу и в актив Бухгалтерского баланса в строке «Касса».

В соответствии с Порядком ведения кассовых операций, предприятие имеет возможность хранить наличные деньги в своих кассах только в пределах установленного лимита. Оставшиеся денежные средства должны сдаваться в банк для зачисления на расчетный счет.

Выдача денег под отчет осуществляется на основании приказа руководителя. В нем зафиксирован круг лиц, имеющих право на получение подотчетных сумм, указаны размеры подотчетных сумм и сроки, на которые они выдаются. Подотчетные лица в течение трех рабочих дней по истечении

срока, на который выданы деньги, должны предъявить в бухгалтерию авансовый отчет с приложенными к нему подтверждающими документами.

Согласно заключению судебно-бухгалтерской экспертизы ООО «Мир упаковки», каких-либо нарушений законодательства и несоответствий ведению бухгалтерского учёта наличных и безналичных расчётов выявлено не было.

### 3 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ МЕТОДОВ АУДИТА В СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЕ ООО «МИР УПАКОВКИ»

#### **3.1 Рекомендации по использованию методов аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки»**

В первую очередь, при проведении судебно-бухгалтерской экспертизе ООО «Мир упаковки» было необходимо использование расчетно-аналитических методических приёмов, а именно экономического анализа, в данном случае сравнения. Также были задействованы документальные методические приемы.

Основываясь на данные выполненных приёмов, нужно дать рекомендации для более расширенной и точной судебно-бухгалтерской экспертизы. В случае использования экономического анализа стоит воспользоваться не только сравнением разных годов, но и определением влияния факторов на результативные показатели.

Также при будущем проведении судебно-бухгалтерской экспертизы ООО «Мир упаковки» следует уделить внимание следующим методам:

1. Подготовка альтернативного баланса. Для получения доказательств о реальности и полноте отражения в учете готовой продукции выполненных работ, оказанных услуг организация, проводящая судебно-бухгалтерскую экспертизу, может составить баланс из расходуемого сырья и материалов по нормам на единицу продукции и фактического выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг). Баланс сырья, материалов и выхода продукции позволяет проверяющей организации выявить отклонения от нормативного расхода сырья и материалов и выхода продукции (выполнения работ, оказания услуг) и тем самым убедиться в достоверности вычисления финансового результата.

2. Тест средств контроля – разновидность аудиторской процедуры, заключающаяся в проверке работоспособности и надежности конкретного средства контроля. Необходимо оценивать систему внутреннего контроля экономического субъекта не менее чем в следующие три этапа:

1. общее знакомство с системой внутреннего контроля;
2. первичная оценка надежности системы внутреннего контроля;
3. подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля.

Проверяющие организации могут принять решение о применении в своей деятельности большего количества этапов оценки системы внутреннего контроля, чем три вышеупомянутые, проводить оценку более детально и тщательно, чем предписывается в данном разделе.

Общее знакомство с системой внутреннего контроля. Проверяющей организации в начале работы следует получить общее представление о специфике и масштабе деятельности экономического субъекта и системе его бухгалтерского учета. По итогам первоначального знакомства организация должна принять решение о том, может ли она в своей работе вообще полагаться на систему внутреннего контроля экономического субъекта, подлежащего проверке.

В случае, если проверяющая организация примет решение о том, что она не может полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля экономического субъекта, она должна планировать аудит таким образом, чтобы мнение эксперта не основывалось на доверии к этой системе. Это может быть сделано, когда надежность системы внутреннего контроля оценивается экспертом как «низкая» или экономически оправдано не полагаться на эту систему. В том случае, если по итогам общего знакомства с системой внутреннего контроля экономического субъекта проверяющая организация примет решение о том, что она может сделать попытку полагаться в своей работе на систему внутреннего контроля, ей следует осуществить первичную оценку надежности системы внутреннего контроля.

Первичная оценка надежности системы внутреннего контроля. Процедура первичной оценки надежности системы внутреннего контроля, как и процедура подтверждения ее достоверности, осуществляется

на основе методики и приемов, которые проверяющие организации могут разрабатывать самостоятельно.

В ходе процедуры первичной оценки надежности системы внутреннего контроля эксперт-бухгалтер обязан принимать во внимание, что:

1. Следует проверять на предмет надежности средств контроля бухгалтерскую и хозяйственную документацию экономического субъекта всего отчетного периода, а не только избранных периодов времени;
2. При проверке необходимо уделить большее внимание тем периодам, деятельность в которых имела особенности или различия по сравнению с деятельностью, типичной для всего периода в целом;
3. Оценка надежности всей системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля как «низкой» не исключает возможности оценки надежности других отдельных средств контроля как «средней» или «высокой».

По итогам процедуры первичной оценки надежности организация, проводящая судебно-бухгалтерскую экспертизу, может оценить надежность всей системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля как «среднюю» или «высокую». В этом случае организация должна планировать процедуры исходя из этого предположения, но не должна доверять данной системе абсолютно.

Если надежность системы внутреннего контроля в целом и (или) отдельных средств контроля оценена как «низкая», аудиторская организация обязана констатировать это и в дальнейшем планировать аудиторские процедуры соответствующим образом.

Подтверждение достоверности оценки системы внутреннего контроля. Организация, проводящая судебно-бухгалтерскую экспертизу принявшая по итогам процедуры первичной оценки решение о доверии системе внутреннего контроля и отдельным средствам контроля, обязана в ходе аудиторской проверки осуществлять процедуры подтверждения достоверности этой системы. Процедуры подтверждения достоверности

системы внутреннего контроля и отдельных средств контроля осуществляются на основе методики и приемов, которые могут разрабатываться проверяющей организацией самостоятельно. Если организация, проводящая судебно-бухгалтерскую экспертизу, в ходе процесса подтверждения надежности придет к выводу о том, что оценка надежности системы внутреннего контроля в целом и каких-либо отдельных средств внутреннего контроля окажется ниже той, которая была получена в ходе первичной оценки, она обязана соответствующим образом скорректировать порядок осуществления других аудиторских процедур, чтобы в целом повысить достоверность своих выводов по результатам проведения судебно-бухгалтерской экспертизы.

При дальнейшем использовании определения влияния факторов на результативные показатели при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы ООО «Мир упаковки» будет возможность дать более полную картину причин неэффективного использования таких показателей как рентабельность продукции, фондовооружённость труда, рентабельность персонала и другие.

В случае обширного знакомства с системой внутреннего контроля ООО «Мир упаковки» будет возможным получение, даже при не выявлении нарушений по части расчётов наличных и безналичным путём, более надёжного видения ситуации с операциями с наличными операциями на счетах в банках.

### **3.2 Методика проведения аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе**

Для более показательного обозначения роли методики аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе стоит провести сравнение.

На этапе подготовки к проведению аудита составляется порядок проведения аудита основных средств, финансовой отчетности организации, определяется необходимая стратегия и тактика аудиторской проверки, а

также происходит выбор необходимых процедур и методов проведения аудита.

Оценка систем внутреннего контроля и планирование аудиторской проверки. На этом этапе устанавливается характер и вид деятельности проверяемой организации: изучаются первичные документы, инвентаризационные описи, распорядительные документы, договора, бухгалтерская отчетность и другие необходимые документы. Планирование аудиторской проверки позволяет в установленный срок провести проверку в то же время выполнять всю работу качественно. Планирование включает в себя составление необходимого плана предстоящих работ, а так же разработку необходимой программы проведения аудиторской проверки.

Заключение аудиторской проверки. На этом этапе аудиторской проверки составляется аудиторское заключение, которое содержит выраженное в установленной форме мнение аудиторской организации о достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемой компании. Аудиторское заключение включает в себя наименование заключения, указание адресата, сведения об аудируемом лице, необходимые сведения об аудиторской организации, перечень всей бухгалтерской (финансовой) отчетности, в отношении которой проводилась проверка, сведения о проделанной работе необходимые для выражения мнения аудиторской организации о достоверности бухгалтерской отчетности и, конечно же, указание даты аудиторского заключения. Все требования к форме, содержанию, а так же к порядку подписания и представления аудиторского заключения устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности.

При планировании процесса судебно-бухгалтерского экспертизы могут использоваться принципы планирования, применяемых в аудиторской практике, только с учетом требований процессуального законодательства. Эксперту, как и аудитору, необходимо составить и

документально оформить общий план судебно-бухгалтерской экспертизы, описав в нём предполагаемые объем и порядок проведения экспертизы.

Общий план должен быть предельно подробным для того, чтобы при разработке программы проведения судебно-бухгалтерской экспертизы служить необходимым руководством. Форма и содержание общего плана разнятся в связи с масштабами и специализацией деятельности субъекта, сложности проверки и конкретных методик, применяемых экспертом-бухгалтером.

Эксперту-бухгалтеру необходимо составить и документально оформить программу проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, которая, перекликаясь с программой из аудита, определяет характер, временные рамки и объём запланированных экспертных процедур, необходимых для осуществления общего плана судебно-бухгалтерской экспертизы.

Следует отметить, что принципы аудита, такие как принцип независимости, принцип объективности и принцип профессиональной компетентности, полностью совпадают по содержанию аналогичных принципов в судебно-бухгалтерской экспертизе.

Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы состоит из трех частей: вводной, исследовательской и выводов. Заключение эксперта-бухгалтера, работающего в государственном экспертном учреждении (штатным или внештатным сотрудником), составляется на соответствующем бланке. Во введении указывается, что эксперт-бухгалтер предупрежден в соответствии с законодательством РФ об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения или дачу заведомо ложного заключения. Предупреждение скрепляется подписью эксперта-бухгалтера. Эксперт-бухгалтер должен описать материалы, и их состояние в том числе, предъявленные судебно-следственными органами для экспертного исследования.

Таким образом показано очевидное и неотъемлемое использование методики проведения аудита в судебно-бухгалтерской экспертизе.

### **3.3 Прогнозирование изменения уровня экономической безопасности ООО «Мир упаковки» и меры её совершенствования**

Экономическая безопасность предприятия это состояние наиболее эффективного использования ресурсов для предотвращения угроз и обеспечения стабильного функционирования предприятия.

Экономическая безопасность характеризуется совокупностью качественных и количественных показателей, важнейшим среди которых является уровень экономической безопасности.

Для того чтобы достичь наиболее высокого уровня экономической безопасности, предприятие должно следить за обеспечением максимальной безопасности основных функциональных составляющих системы экономической безопасности.

Для прогнозирования будущего изменения уровня экономической безопасности проведён аудит, экономический анализ в частности, а именно влияние факторов на определённые основные показатели, что помогло выявить, конкретно какие факторы повлияли на снижение данных показателей и как это отобразится на изменении уровня экономической безопасности.

Анализируемыми показателями являлись реализованная продукция на рубль стоимости основных фондов и производительность труда, а также рентабельность продукции, фондовооружённость труда, рентабельность персонала, фондоотдача, фондоёмкость и коэффициент финансирования. Данные для анализа взяты из таблицы 1 и таблицы 2 за период в 2 года.

По итогам проведённого экономического анализа прогноз касательно экономической безопасности предприятия в целом не внушает оптимизма.

Снижение прибыли за отчётный период, повлиявшее на рентабельность продукции и за счёт которой происходят отчисления в резервный фонд,

вызывает риск не покрыть убытки от возможных негативных событий(стихийных бедствий, аварий, пожаров) и прочего.

Увеличение численности персонала привело к снижению фондовооружённости, то есть оснащению персонала основными производственными средствами, что в конечном счёте может привести к снижению объёмов выпускаемой продукции.

Ввиду упомянутого снижения прибыли и увеличения численности персонала логично снижение рентабельности персонала.

Положительным моментом является рост производительности труда, коэффициента финансирования, а также фондоотдачи.

Также стоит отметить увеличение полной себестоимости и снижение прибыли от реализации, что аналогично говорит об ухудшающемся положении предприятия и, соответственно, низкому уровню экономической безопасности, которое, в не такой и далёкой перспективе, вполне может привести к наихудшему развитию событий, а именно к банкротству предприятия.

Отсюда возникает необходимость нахождения путей развития во избежание подобного поворота событий.

Должны быть предусмотрены плановые мероприятия по увеличению прибыли и, в свою очередь, рентабельности продукции.

В общем плане эти мероприятия могут быть следующего характера:

1. Увеличение выпуска продукции;
2. Улучшение качества продукции;
3. Продажа излишнего оборудования и другого имущества или сдача его в аренду;
4. Снижение себестоимости продукции за счет более рационального использования материальных ресурсов, производственных мощностей и площадей, рабочей силы и рабочего времени;
5. Диверсификация(расширение ассортимента выпускаемой продукции) производства;

6. Расширение рынка продаж;
7. Рациональное расходование экономических ресурсов;
8. Снижение затрат на производство.

Один из факторов увеличения прибыли, а именно производительность труда, уже находится на должном уровне.

Для повышения фондовооружённости стоит за счёт возможного увеличения прибыли закупить новое оборудование. Следствием подобных преобразований будет являться рост рентабельности персонала, ведь при должном финансировании и оснащённости оборудованием персонал будет использован намного эффективнее.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

Согласно поставленной цели в работе изложены понятие, виды, нормативная база судебной экономической экспертизы, изучены методологии, задачи, значимость и актуальные направления развития судебно-бухгалтерской экспертизы, что является решением поставленных задач, был проведён анализ финансово-экономических показателей деятельности предприятия, а также прошло изучение судебной экономической экспертизы на примере данного предприятия. Объектом исследования являлся ООО «Мир упаковки».

Также немаловажным является вопрос о значении судебно-бухгалтерской экспертизы. Оно заключается в том, что лежащий в ее основе бухгалтерский учет будет одной из основных, объективных, обязательных и нормативно определенных функций государственного управления.

В работе получены результаты, которые применимы к вопросу об направлениях развития судебно-бухгалтерской экспертизы. А именно: создание автоматизированной информационно-справочной системы для судебных экспертиз; обязательное использование комплексного программного продукта для эксперта-бухгалтера; создание программного продукта, позволяющего сделать выбор вида проводимой экспертизы.

В ходе работы были выполнены поставленные задачи и получены необходимые результаты, а именно:

1. Была изучена организационная структура предприятия, система его управления, специфика деятельности, технология, основные функции производственных и управленческих подразделений, а также основные технико-экономическими показателями деятельности;

2. Проведена методика проведения экспертной оценки финансово-хозяйственной деятельности предприятия, организации, учреждения с целью определения сложившейся финансовой ситуации; По выполнению данной задачи можно сделать вывод, что ООО «Мир упаковки» это довольно малое

предприятие, оно развивается и расширяется. Это подтверждается ростом производительности труда, негативным моментом является показатели прибыли и рентабельности;

3. Продемонстрирована методика производства судебных экономических экспертиз. Конкретно в контексте использования методического обеспечения аудиторской проверки.

4. Дана характеристика состояния уровня экономической безопасности на ООО «Мир упаковки».

Главным же результатом и достижением проделанной работы является сформированное представление о необходимых компетенциях специалиста.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

- 1 Аксенова Т.П. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учеб.пособие. - Хабаровск, 2016.
- 2 Арбитражный процессуальный кодекс РФ// СПСКонсультант плюс, версия 2017.
- 3 Баширова Н.В. Судебная бухгалтерия: Учебно-методическое пособие. М.: ИМЦ ГУК МВД России, 2015.
- 4 Болдова Н.К., Голубева А. Судебно-бухгалтерская экспертиза. - М.: Экономика, 2012.
- 5 Дмитриенко Т.А., Чаадаев С.Г. Судебная (правая) бухгалтерия: Учебник. - М.: Проспект, 2012.
- 6 Духно Н. А., Корухов Ю. Г., Михайлов В. А. Судебная экспертиза по новому законодательству России. - М. 2011.
- 7 Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Учеб.пособие. - М.: ЮИМВД РФ, Книжный мир, 2011.
- 8 Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2010.
- 9 Еремин С.Г. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М.: ЦОКР МВД России,
- 10 Иванова Н.Г. Аудиторская проверка кассовых операций, 2014.
- 11 Каурова О. В. Методика сбора аудиторских доказательств, 2014.
- 12 Кеворкова Ж.А., А.А. Савин, Судебно-бухгалтерская экспертиза, 2010.
- 13 Кодекс об административных правонарушениях РФ// СПС Консультант плюс, версия 2017.
- 14 Конституция Российской Федерации: Закон Российской Федерации от 15.12.1993 // СПСКонсультант плюс, версия 2017.
- 15 Международные стандарты аудита.
- 16 Нелезина Л.В., Судебно-бухгалтерская экспертиза, 2011.
- 17 Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибеева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2013.
- 18 Полковский А.Л. Основные принципы регулирования бухгалтерского учета, 2013.

19 Приказ Минюста РФ от 14 мая 2003 г. № 114 (ред. от 12.03.2007) "Об утверждении перечня родов (видов) экспертиз, выполняемых в государственных судебно-экспертных учреждениях Минюста РФ, и перечня экспертных специальностей, по которым предоставляется право самостоятельного производства судебных экспертиз в государственных судебно-экспертных учреждениях Минюста РФ".

20 Приказ Минфина России от 25.11.1998 N 56н (ред. от 06.04.2015) "Об утверждении Положения по бухгалтерскому учету "События после отчетной даты" (ПБУ 7/98)".

21 Российская Е.Н., Эрлашвили Н.К., Судебно-бухгалтерская экспертиза, Юнити-Дана, 2011.

22 Рубцов Л.Н. Судебная бухгалтерия: Учебник. – М. 2014.

23 Сафин У.З. Правовая бухгалтерия. Учебник для вузов. М. 2012.

24 Сафонова М.Ф., О.И. Швырева, твердый переплет Судебно-бухгалтерская экспертиза, 2012.

25 Сахнова Т.В. Судебная экспертиза. М., 2011.

26 Толкачева А.А., Бородин В.А. Судебная бухгалтерия, М.: Юнити - 2013.

27 Толкаченко А.А., Харabet К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2012.

28 Уголовный кодекс РФ // СПС Консультант плюс, версия 2017.

29 Уголовно-процессуальный кодекс РФ // СПС Консультант плюс, версия 2017.

30 Федеральный закон от 31 мая 2001 г. N 73-ФЗ "О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» (в ред. от 25 ноября 2013) // СПС Консультант плюс, версия 2017.

31 Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, утв. Постановлением Правительства РФ от 23.09.2002 № 696 (в ред. от 22.12.2011 № 1095).

32 Федеральный закон "Об аудиторской деятельности" от 30.12.2008 N 307-ФЗ (последняя редакция)

- 33 Федотов А.В. Учет кассовых операций, 2015.
- 34 Фомина Т.Ю. Бычкова С.М. Аудит кассовых операций, 2012.
- 35 Фролова Т.А. Организация аудиторской деятельности, 2012.
- 36 Хамидуллина Г.Р., Гусарова Л.В., Ягудина Г.Г., Судебно-бухгалтерская экспертиза, 2013.
- 37 [https://ru.wikipedia.org/wiki/Судебная\\_бухгалтерия](https://ru.wikipedia.org/wiki/Судебная_бухгалтерия)

