

Модуль III Правовые основы и организация проведения проверок

Тема 8. Инвентаризация

В соответствии с Инструкцией по инвентаризации активов и обязательств, утвержденной постановлением Министерства финансов от 30 ноября 2007 года № 180 к инвентаризируемым активам относятся:

внеоборотные активы (основные средства, нематериальные активы, доходные вложения в материальные ценности, вложения во внеоборотные активы (в том числе незавершенное строительство), прочие внеоборотные активы);

оборотные активы (запасы и затраты (в том числе сырье, материалы (покупные полуфабрикаты и комплектующие изделия; конструкции и детали; топливо; тара и тарные материалы; запасные части; прочие материалы; материалы, переданные в переработку на сторону; строительные материалы; инвентарь и хозяйственные принадлежности; специальная оснастка и специальная одежда на складе; специальная оснастка и специальная одежда в эксплуатации) и другие активы, животные на выращивании и откорме (в том числе молодняк животных), незавершенное производство и полуфабрикаты, расходы на реализацию, готовая продукция и товары для реализации (в том числе товары на складах, товары в розничной торговле, тара под товаром и порожняк, покупные изделия, продукция подсобного сельского хозяйства), товары отгруженные, выполненные этапы по незавершенным работам, расходы будущих периодов, прочие запасы и затраты);

дебиторская задолженность;

расчеты с учредителями;

денежные средства;

финансовые вложения;

прочие оборотные активы.

К инвентаризируемым обязательствам организации относятся:

долгосрочные кредиты и займы;

краткосрочные кредиты и займы;

кредиторская задолженность;

задолженность перед учредителями;

резервы предстоящих расходов;

прочие виды обязательств.

В ходе инвентаризации документально подтверждаются наличие, состояние и оценка активов и обязательств (в том числе неучтенных) путем:

сопоставления с данными бухгалтерского учета;

выявления активов и обязательств, частично потерявших свое первоначальное назначение (потребительские свойства) и устаревших морально;

выявления сверхнормативных и неиспользуемых активов и обязательств с целью их учета и последующей реализации или списания;

проверки обязательств с целью правильного формирования доходов и расходов будущих периодов, резервов предстоящих расходов, а также достоверности сумм дебиторской и кредиторской задолженности и др.;

проверки образования и использования источников собственных средств, средств целевого финансирования и др.

Инвентаризация проводится:

обязательно в случаях, установленных [частью третьей статьи 12](#) Закона Республики Беларусь от 18 октября 1994 года "О бухгалтерском учете и отчетности" (Ведамасці

Вярхоўнага Савета Рэспублікі Беларусь, 1994 г., N 34, ст. 566; Национальный реестр правовых актов Республики Беларусь, 2001 г., N 63, 2/785);

по решению руководителя организации;

по решению контролирующих (надзорных) органов или ревизионной группы в ходе проведения проверки в порядке, установленном законодательством;

(в ред. [постановления](#) Минфина от 18.03.2010 N 29)

(см. текст в предыдущей [редакции](#))

при коллективной (бригадной) материальной ответственности, в случае смены руководителя (бригадира), выбытии из коллектива (бригады) более пятидесяти процентов его членов, а также по требованию одного или нескольких членов коллектива (бригады);

в иных случаях, установленных законодательством.

Инвентаризации подлежат активы и обязательства организации независимо от их местонахождения, а также активы, не принадлежащие организации, но числящиеся в бухгалтерском учете за балансом (полученные в пользование, арендованные, принятые на ответственное хранение, в переработку, на комиссию и др.).

Инвентаризация проводится:

на дату, определенную принимающей и передающей сторонами в договоре (решении), в случае: купли-продажи активов в виде имущественных комплексов; передачи активов организации в аренду (лизинг), безвозмездное пользование; передачи активов по решению уполномоченных органов управления;

на дату, установленную соответствующим решением собственников или уполномоченных органов управления, в случае передачи предприятий в виде имущественных комплексов. При этом инвентаризация может проводиться в два этапа - предварительно и непосредственно при передаче имущественных комплексов;

на день приема-передачи дел в случае смены руководителя и (или) материально ответственных лиц;

перед составлением разделительного (ликвидационного) баланса, в случае реорганизации или ликвидации организации, если иное не установлено законодательством.

При реорганизации организации по результатам инвентаризации составляется передаточный акт и баланс. При реорганизации организации путем присоединения одной организации к другой инвентаризация активов и обязательств проводится у присоединяемой организации.

При ликвидации организации по результатам инвентаризации активов и обязательств определяется достоверность учетной стоимости активов, объем возможной к требованию дебиторской задолженности, размер кредиторской задолженности.

Перед составлением годовой бухгалтерской отчетности необходимо провести инвентаризацию активов и обязательств в следующие сроки:

основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продукты подсобного сельского хозяйства) - не ранее 1 ноября;

незавершенного производства и полуфабрикатов - не ранее 1 ноября;

животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных) - не ранее 1 ноября;

денежных средств - не ранее 1 декабря;

обязательств и других активов - не ранее 1 декабря.

Периодичность проведения инвентаризаций:

основных средств, нематериальных активов, незавершенного строительства, сырья, материалов, готовой продукции, товаров для реализации (в том числе товаров на складах, товаров в розничной торговле, тары под товаром и порожней, покупных изделий, продукции подсобного сельского хозяйства) - не менее одного раза в год;

незавершенного производства и полуфабрикатов - не менее двух раз в год;
животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных) - не менее одного раза в год;

денежных средств - не менее одного раза в год;

обязательств и других активов - не менее одного раза в год.

По решению руководителя организации установленное настоящей Инструкцией количество проводимых в течение года обязательных инвентаризаций может быть увеличено.

Сроки проведения инвентаризаций (годовых, в течение года), перечень активов и обязательств, проверяемых при каждой из них, устанавливаются руководителем организации.

Инвентаризация активов и обязательств, числящихся в балансе филиалов и представительств, иных обособленных подразделений, выделенных на отдельный баланс, проводится в порядке и сроки, установленные юридическим лицом, их создавшим.

Субъекты малого предпринимательства, применяющие упрощенный порядок налогообложения, проводят инвентаризацию активов и обязательств один раз в год, кроме случаев, когда проведение инвентаризации обязательно в соответствии с [Законом Республики Беларусь "О бухгалтерском учете и отчетности"](#).

Особенности порядка проведения инвентаризации отдельных видов активов (предметы проката, животных на выращивании и откорме (в том числе молодняка животных) и птицы, продовольственных товаров в организации розничной торговли и общественного питания, остатков незавершенного производства, драгоценных металлов, библиотечных фондов, объектов интеллектуальной собственности, других) устанавливаются нормативными правовыми актами республиканских органов государственного управления, иных организаций, подчиненных Совету Министров Республики Беларусь, осуществляющих методологическое руководство бухгалтерским учетом и отчетностью организаций соответствующих отраслей экономики.

Приказом руководителя организации предусматривается создание инвентаризационной комиссии.

В крупных организациях для проведения инвентаризаций создаются постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия и рабочие инвентаризационные комиссии.

Центральная инвентаризационная комиссия:

оказывает методическую помощь рабочим комиссиям по вопросам проведения инвентаризаций;

проводит контрольные проверки результатов инвентаризаций, выполненных рабочими комиссиями;

рассматривает материалы инвентаризаций, представленные рабочими комиссиями;

готовит предложения по регулированию результатов инвентаризации и представляет их на рассмотрение руководителю организации вместе с материалами инвентаризации.

Рабочие инвентаризационные комиссии:

осуществляют инвентаризацию активов и обязательств организации;

оформляют результаты инвентаризации необходимыми документами;

получают от материально ответственных лиц объяснительные записки о причинах выявленных инвентаризацией излишков, недостач, порчи ценностей;

принимают решение по регулированию выявленных ими результатов инвентаризации и представляют его вместе с материалами инвентаризаций на рассмотрение центральной инвентаризационной комиссии.

Центральные инвентаризационные комиссии создаются в составе:

руководителя организации или его заместителя (или начальника структурного подразделения) (председатель комиссии);

главного бухгалтера или его заместителя (руководителя специализированной организации, ведущей бухгалтерский учет);
начальников структурных подразделений (служб);
работников организации.

Рабочие инвентаризационные комиссии создаются в составе:

представителя руководителя организации, назначившего инвентаризацию (руководителя или его заместителя, начальника структурного подразделения - председателя комиссии);

специалистов: товароведа, инженера, технолога, механика, производителя работ, экономиста, работника бухгалтерской службы и других.

В состав рабочих и центральных инвентаризационных комиссий должны включаться опытные специалисты в зависимости от специфики проводимой инвентаризации, имеющие необходимые навыки, знания.

Инвентаризация активов и обязательств проводится при полном составе членов инвентаризационных комиссий.

В качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии не назначается материально ответственное лицо, работник ревизионной службы. Не назначается один и тот же работник два раза подряд в качестве председателя рабочей инвентаризационной комиссии у одних и тех же материально ответственных лиц.

Материально ответственные лица не включаются в состав инвентаризационной комиссии для проверки находящихся у них в подотчете товарно-материальных ценностей, денежных средств.

При малом объеме работ инвентаризационные комиссии в межинвентаризационный период могут привлекаться для проведения выборочных и контрольных проверок.

Инвентаризационные комиссии обеспечивают полноту и точность внесения в описи данных о фактических остатках активов и обязательств, правильность и своевременность оформления материалов инвентаризации.

Члены инвентаризационных комиссий несут ответственность за:

своевременность и соблюдение порядка проведения инвентаризации в соответствии с приказом руководителя организации;

правильность указания в описи отличительных признаков активов (тип, сорт, марка, размер, порядковый номер по прейскуранту, артикул и т.д.), по которым определяются их цены.

Члены инвентаризационных комиссий за внесение в описи заведомо неправильных данных о фактических остатках активов с целью сокрытия недостатков или излишков активов несут ответственность в соответствии с законодательством.

Руководитель организации несет ответственность за организацию и своевременное проведение инвентаризаций активов и обязательств.

Постоянно действующая центральная инвентаризационная комиссия совместно с руководителями соответствующих подразделений и служб контролирует соблюдение установленных правил проведения инвентаризации.

Руководитель организации создает условия, обеспечивающие полную и точную проверку фактического наличия имущества в установленные сроки.

Проверка фактического наличия активов и обязательств проводится при обязательном участии материально ответственных лиц.

При проверке фактического наличия активов и обязательств в случае смены материально ответственных лиц в инвентаризационных описях лицо, принимающее ценности, расписывается в их получении, а сдавшее - в их сдаче.

До начала проверки фактического наличия активов приходные и расходные документы или отчеты о движении активов и обязательств, денежных средств, бланков строгой отчетности должны быть сданы в бухгалтерию (бухгалтеру).

Председатель инвентаризационной комиссии визирует все приходные и расходные документы, приложенные к реестрам (отчетам), с указанием "до инвентаризации на " _____ " (дата)", что является основанием для определения остатков активов к началу инвентаризации по учетным данным.

Материально ответственные лица, а также лица, имеющие подотчетные суммы на приобретение активов или доверенности на получение активов, дают расписки о том, что к началу инвентаризации все расходные и приходные документы на активы сданы в бухгалтерию или переданы рабочей инвентаризационной комиссии и все активы, поступившие на их ответственность, оприходованы, а выбывшие списаны в расход.

Фактическое наличие активов при инвентаризации определяют путем обязательного подсчета, взвешивания, обмера.

По активам, хранящимся в неповрежденной упаковке поставщика, количество может определяться на основании документов поставщика. При этом обязательной проверке в натуре (на выборку) подлежит часть этих активов.

Определение веса (или объема) навалочных материалов, метизной продукции допускается производить на основании обмеров и технических расчетов, взвешивания и т.п.

При инвентаризации большого количества весовых активов ведомости отвесов ведут раздельно один из членов инвентаризационной комиссии и материально ответственное лицо. В конце рабочего дня (или по окончании перевески) данные этих ведомостей сличают и выверенный итог вносят в опись. Акты обмеров, технические расчеты и ведомости отвесов прилагают к описи.

Сведения о фактическом наличии активов и учтенных обязательств записываются в инвентаризационные описи или акты инвентаризации, которые составляются не менее чем в двух экземплярах.

Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

2. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

3. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

4. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

5. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.

Тема 9. Участие бухгалтера в качестве специалиста в производстве следственных (судебных) действий

Для квалифицированного осмотра и изъятия документов нужны знания не только основ бухгалтерского учета и отчетности, но и ознакомление с организацией и ведением учета и отчетности на том конкретном предприятии или организации, где эти действия проводятся. Так, уже с первых шагов расследования, возникает настоятельная необходимость в привлечении следователем специалиста-бухгалтера к участию в проведении следственных действий. Следует отметить, что помощь специалистов, привлекаемых к проведению следственных действий, заключается не только в предоставлении консультаций, разъяснений, но и в осуществлении определенных действий со стороны специалистов в содействии достижению цели следственного действия. Уголовно-процессуальный закон предусматривает использование в необходимых случаях не только специальных знаний, но и специальных.

Изучение уголовных дел, по которым проводились бухгалтерские экспертизы, показывает, что следователи, к сожалению, далеко не всегда прибегают к помощи специалистов-бухгалтеров при проведении следственных действий, негативно сказывается на результатах следствия, приводя к неполному изъятию первичных документов со всеми вытекающими на перспективу дела. Некоторые следователи, стремясь избежать подобных ситуаций, на начальной стадии расследования изымают все бухгалтерские документы того предприятия (организации), где совершено экономическое преступление. Однако изъятие всех без исключения бухгалтерских документов является нарушением уголовно-процессуального закона, который предусматривает изъятие только тех документов, имеющих значение для дела. Кроме того, изъятие всех бухгалтерских документов за определенный период создает существенные трудности в дальнейшей работе предприятия (организации).

Вопрос о привлечении специалистов к проведению отдельных следственных действий в процессуальной и криминалистической литературе рассматривается преимущественно в отношении криминалистов, врачей и в какой-то степени автотехников. Исследование привлечения специалистов-бухгалтеров к проведению следственных действий встречается значительно реже.

Несмотря на различия в функциях, выполняемых специалистом в следственных действиях, их объединяет общий принцип: специалист обязан, используя свои специальные знания и навыки, предоставить следователю и суду помощь. В связи с бесспорным правом следователя и суда в использование этой помощи во всех тех случаях, когда она им необходима, несмотря на отсутствие прямого указания в законе, на нашем мнении, не существует препятствий для привлечения специалистов к участию в таких следственных и судебных действиях, связанных с предъявлением и изучением бухгалтерских документов (допросы обвиняемых, под суд них, свидетелей, очные ставки). По содержанию процессуального закона все следственные и судебные действия, предусмотренные в нем, являются равноценными средствами установления истины по делу, а выбор каждого из них возможен равной мерой. Вряд ли можно заранее предусмотреть участие специалистов в одних следственных действиях и исключения их при проведении других.

Как уже отмечалось, особенно большое значение имеет участие специалистов бухгалтерского учета в расследовании дел об экономических преступлениях. Для того чтобы помощь специалиста-бухгалтера была эффективной в каждом случае к нему следует доказать, для участия в каких-либо следственных действиях он приглашается. Целесообразно перед началом следственного действия ознакомить его и с той частью плана следственного действия, что касается работы с документами. Это необходимо для того чтобы приглашенный специалист-бухгалтер мог ориентироваться в обстоятельствах дела и более эффективно помочь следователю своими специальными познаниями.

Специалист-бухгалтер может предоставить следователю помощь как до, так и во время проведения следственных действий при расследовании дела об экономических преступлениях следственным перед тем, как он приступит к проведению выемки и или осмотра первичных документов, зачастую целесообразно предварительно проконсультироваться со специалистом-бухгалтером. Таким путем он вернее осознает, какие документы следует изъять, на какие хозяйственные операции обратить внимание. Признаком недостаточного использования таких консультаций, является отсутствие в проанализированной экспертной практике случаев полного изъятия документов, необходимых для проведения бухгалтерской экспертизы до момента ее назначения. Как правило, многие документы изымались по инициативе экспертов уже в ходе проведения экспертизы. Но бухгалтерская экспертиза назначается не по каждому делу. Итак, в тех случаях, когда экспертиза не проводится, в распоряжении следователя и суда из-за отсутствия помощи специалиста-бухгалтера при выемке документов могут далеко не все доказательства, получение которых было возможно исходя из обстоятельств дела. Правда, следователи иногда ссылаются на трудности определения объема документов, подлежащих изъятию в начальной стадии расследования. С этим отрицанием нельзя не согласиться. Однако именно по этой причине помощь специалиста-бухгалтера как в форме непроцессуальных консультаций, так и в процессуальной форме участия специалиста-бухгалтера в следственных действиях является необходимым. В то же время консультации специалиста-бухгалтера относительно порядка ведения бухгалтерского учета и отчетности в той или иной системе вообще еще не означают реализацию следователем полученных знаний в следственных действиях, осуществляемых на конкретных предприятиях, в которых бухгалтерский учет имеет свою специфику. И именно при проведении следственных действий желательно участие специалиста-бухгалтера. Особенно большую помощь может оказать специалист-бухгалтер при привлечении к уголовной ответственности должностных лиц - главных предприятий или организаций. При осмотре и выемке документов такие лица легко могут скрыть от следователя бухгалтерские и другие документы, имеющие значение для дела. В случае же участия в этих следственных действиях специалиста-бухгалтера сделать это им будет гораздо сложнее.

Можно назвать много обстоятельств, имеющих значение для дела (взаимосвязь конкретных хозяйственных операций данной организации с другими организациями, в связи с чем возникает необходимость проведения встречных проверок и тп) и на которые специалист-бухгалтер может обратить внимание следователя лишь при непосредственном участии в следственных действиях. При этом специалист часто сообщает следователю новые, мало или совсем неизвестные ему сведения, которые существенно влияют на планирование дальнейшего хода расследования. Следственная и экспертная практика показывает, что при расследовании дел об экономических преступлениях большое значение имеет своевременное и качественное проведение обыска у подозреваемых и обвиняемых. Материально-ответственные и должностные лица нередко ведут неофициальные записи взаиморасчетов. Сопоставление подобных записей с сличительных ведомостей, актами инвентаризации, возведенными отчетами и др. Другими бухгалтерскими документами может помочь следователю точно установить размеры материального ущерба, а иногда и вернее разграничить материальную ответственность отдельных лиц. Конечно материально-ответственные и должностные лица пытаются уничтожить такие неофициальные записи. Специалист-бухгалтер, который участвует в проведении осмотра, обыска или выемки способен предоставить следователю разъяснения о том, какие официальные и черновые, так называемые "рабочие", документы могут содержать важные сведения для данного дела.

Что касается помощи специалиста-бухгалтера в подготовке следователя к допросу по уголовному делу об экономическом преступлении, то она может касаться следующего:

1) изучение законов и других нормативных актов, регламентирующих деятельность субъектов предпринимательства и отдельные его виды;

2) в ознакомлении с профилем деятельности предприятия, которое возглавляет или в котором работает подозреваемый, его организационной структурой путем изучения основных документов, устава и т.п.;

3) в ознакомлении с функциональными обязанностями подозреваемого;

4) в составлении плана допроса с фиксацией вопросов к подозреваемому и доказательств, нормативных актов, иной информации, которые могут быть использованы при проведении допроса

Отдельного внимания заслуживает вопрос о помощи специалиста-бухгалтера в ходе самого допроса. Свидетель, обвиняемый и другие лица могут (причем даже ненамеренно) промолчать об известных им данных, относящихся к бухгалтерскому учету и отчетности, например, о том, в каких документах отражен тот или иной факт. А иногда они могут ввести следователя в заблуждение. Бухгалтер, который принимает участие в допросе, сразу консультирует следователя по возникающим вопросам бухгалтерского учета, способствуя тем самым получению полных показаний от определенного лица в ходе допроса. Благодаря этому исключается необходимость повторного допроса. При расследовании уголовных дел об экономических преступлениях участие специалиста-бухгалтера может сыграть большую роль в ходе допросов обвиняемых или свидетелей-бухгалтера или других счетных работников, а также материально-ответственных лиц. Эти лица, как правило, знают положения и инструкции о ведении бухгалтерского учета и в случае заинтересованности могут легко ввести в заблуждение следователя, сославшись, например, на различного рода нормативно-правовые акты, уже изменились, вообще потеряли силу. Это весьма характерный прием противодействия следователю во время допроса, рассчитанный на неосведомленность следователя в нормативно-правовом регулировании того или иного вида предпринимательской деятельности.

Например это может быть ссылка на форс-мажорные обстоятельства. Такая аргументация обвиняемого часто обусловлено стремлением избежать ответственности, например, за присвоением средств, полученных в результате заключения определенного соглашения с другими предпринимателями или гражданами-вкладчиками. Возникновением форс-мажорных обстоятельств может объясняться несостоятельность выполнения условий соглашения - осуществление определенных действий со стороны обвиняемого предпринимателя (поставки товара, за который уже получен деньги на условиях предварительной оплаты), или выполнение финансовых обязательств (возврат денежных вкладов и процентов по ним). Таким образом, обвиняемый может пытаться свести совершенное им преступление к невыполнению гражданско-правовых обязательств, то есть перевести уголовное дело в плоскость гражданско-правовых отношений. При этом обвиняемый может рассчитывать на неосведомленность следователя в законодательном регулировании ситуаций, связанных с возникновением "форс-мажора".

В протоколах допросов обвиняемых и свидетелей по делам об экономических преступлениях нередко отсутствуют данные, имеющие важное значение. Заполнению их в процессе допроса во многом способствовала бы участие специалиста-бухгалтера.

Участие специалиста-бухгалтера в допросах при бесконфликтной ситуации. В ходе расследования корыстных преступлений следователь, с согласия со специалистом, может предложить допрашиваемому рассказать в хронологическом порядке известных ему

обстоятельства по каждому из эпизодов, назвать документы, которые были использованы в преступных целях и фальсифицированных ему известными лицами. На каждом из этапов допроса необходимо предоставлять, при активном участии специалиста, учетные документы или опер Уват данным, отраженные в них. Предоставленные документы, комментируются специалистом, который помогает добросовестной лицу восстановить в памяти обстоятельства, связанные с совершением преступления, и дать понятные и правдивые показания.

Участие специалиста-бухгалтера в допросах при конфликтной ситуации. При конфликтной ситуации позиции сторон на допросах расходятся, потому что подозреваемые, обвиняемые, реже свидетели дают ложные показания или отказываются от них. В таких условиях следователь использует тактические приемы воздействия на допрашиваемого, чтобы побудить его к оказанию правдивых показаний. Значительная роль в достижении указанной цели в допросах предоставляется специалисту в области бухгалтерского учета. Одним из приемов недопущения ложных показаний свидетелей, подозреваемых, обвиняемых - это использование привлеченных к делу документов и других доказательств во время допроса. При проведении допроса необходимо использовать, заранее разработанными с участием специалиста, тактическими приемами, которые определяют порядок и последовательность проведения допроса с использованием привлеченных документов.

Участие специалиста-бухгалтера в допросах во время очных ставок. Помощь специалиста-бухгалтера определяется в следующем:

о по результатам ознакомления с материалами дела он выражает свое мнение о правдивости показаний лиц, подлежащих допросу во время очной ставки;

о четко определяет в их показаниях противоречия с точки зрения положений ведения бухгалтерского учета;

о дает рекомендации следователю о других возможных путей проверки ложных показаний;

о помогает следователю определить перечень вопросов, которые необходимо определить во время проведения очной ставки и перечень документов - для предоставления лицам, участвующим;

о рекомендует - в какой последовательности должны быть допрошены участники очной ставки, какие вопросы им задавать и какие документы предоставлять.

Во время допроса при очной ставке, специалист так же, как и во время допроса в конфликтной ситуации, по просьбе следователя, дает объяснение справочного характера, комментирует показания сторон с точки зрения в соответствии их требованиям бухгалтерского учета, помогает сформулировать дополнительные вопросы допрашиваемым.

Специалист-бухгалтер, участвует в следственных действиях, может оказать помощь следователю в следующих формах:

1) консультирование следователя по общим вопросам организации и ведения бухгалтерского учета;

2) предоставления объяснений по поводу обстоятельств, выясняются в ходе следственного действия, если такие обстоятельства относятся к области его специальных бухгалтерских знаний;

3) предоставление следователю технической помощи, связанной с выявлением, закреплением и изъятием документов

Консультация специалиста-бухгалтера может включать разъяснение следственном порядке учета материальных ценностей у предприятия, организации, где было совершено экономическое преступление. Кроме того, он может разъяснить права и обязанности ответственных лиц по учету материальных ценностей, прав и обязанностей работников бухгалтерии, осуществляющих учет и контроль материальных ценностей.

По поводу обстоятельств, выясняются в ходе следственного действия, специалист-бухгалтер может сообщить, с помощью какого метода анализа учетных данных можно проводить документальную проверку, была определенная хозяйственная операция в действительности, хозяйственные операции взаимосвязаны (в пределах одной или нескольких организаций) и которые взаимосвязаны документы составляются при их осуществлении может предоставить помощь в их сопоставлении, обратить внимание следователя на необходимость провести обзор определенных документов для выяснения содержания интересующей следователя хозяйственной операции, недостатки и нарушения правил об счета при оформлении хозяйственных операций первичными документами, в сводных документах учета и учетных регистров. Специалист может объяснить следователю на основе рассмотренных документов возможный способ совершения преступления, указать, какой объем документов может потребоваться для проведения бухгалтерской экспертизы.

Техническая помощь специалиста-бухгалтера может заключаться в следующем:

о в участии при группировке документов для последующего их изъятия и приобщения к делу (в том числе и необходимых для проведения бухгалтерской экспертизы);

о в необходимых подсчетах и расчетах количества и стоимости товаров, продукции и т.п.;

о в содействии правильному описанию документов, осматриваются или документов бухгалтерского учета, изымаемых (уточнение названия, значение их реквизитов и т.п.)

Изучение практики показывает, что справочная информация в области бухгалтерского учета может касаться прежде, установленных положений и правил. В качестве примера можно привести вопросы, которые чаще ставятся перед экспертами-бухгалтерами:

- кто обязан заполнять приходные, расходные кассовые ордера и кто несет ответственность за вписаны в них суммы

- есть официальным документом квитанция коммерческого банка

- кто обязан составлять отчеты о движении товаров, подписывать их, проверять и утверждать

Без привлечения специалиста-бухгалтера подобные вопросы иногда выясняются следователем с лишней тратой времени путем многократных допросов работников организаций, в которых совершено преступление, или работников вышестоящих организаций. Очевидно, что такие вопросы целесообразнее выяснять путем получения справки специалиста или его допросу.

Справочная деятельность вообще и специалиста-бухгалтера частности, по нашему мнению, должна ограничиваться теми случаями, когда по делу необходимо выяснить с помощью специалистов в определенной области знаний, общие законом мерности или нормативные положения действуют в определенной отрасли народного хозяйства или отрасли предпринимательской деятельности. Выяснение их помогает следователю правильно решить вопросы, возникающие в ходе расследования уголовного дела, верно оценить расследованы им явления. Для сообщения следователю необходимой информации справочного характера специалисту нет необходимости проводить какие-либо исследования. Именно поэтому такие сведения и являются справочными. В случаях, когда следователю необходимо получить данные справочного характера из области бухгалтерского учета, он может требовать от специалиста-бухгалтера справку или допросить его. Когда же по уголовному делу нужно с помощью использования специальных знаний установить конкретные факты, требующие исследования, то независимо от характера их исследований они есть экспертиза.

Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

5. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

6. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.

Тема 10. Документальная ревизия (проверка) как форма применения бухгалтерских знаний в судопроизводстве

Ревизия в переводе с латинского языка «revisio» означает пересмотр. Процесс ревизии представляет собой пересмотр реально выполненных финансовых операций и хозяйственных процессов, осуществляемых субъектами предпринимательской деятельности, в сопоставлении с установленными законодательными правилами, нормативами, инструкциями, положениями и т. д. для установления их законности, достоверности, целесообразности и экономической эффективности.

Основные задачи документальной ревизии представлены на рисунке 2.1

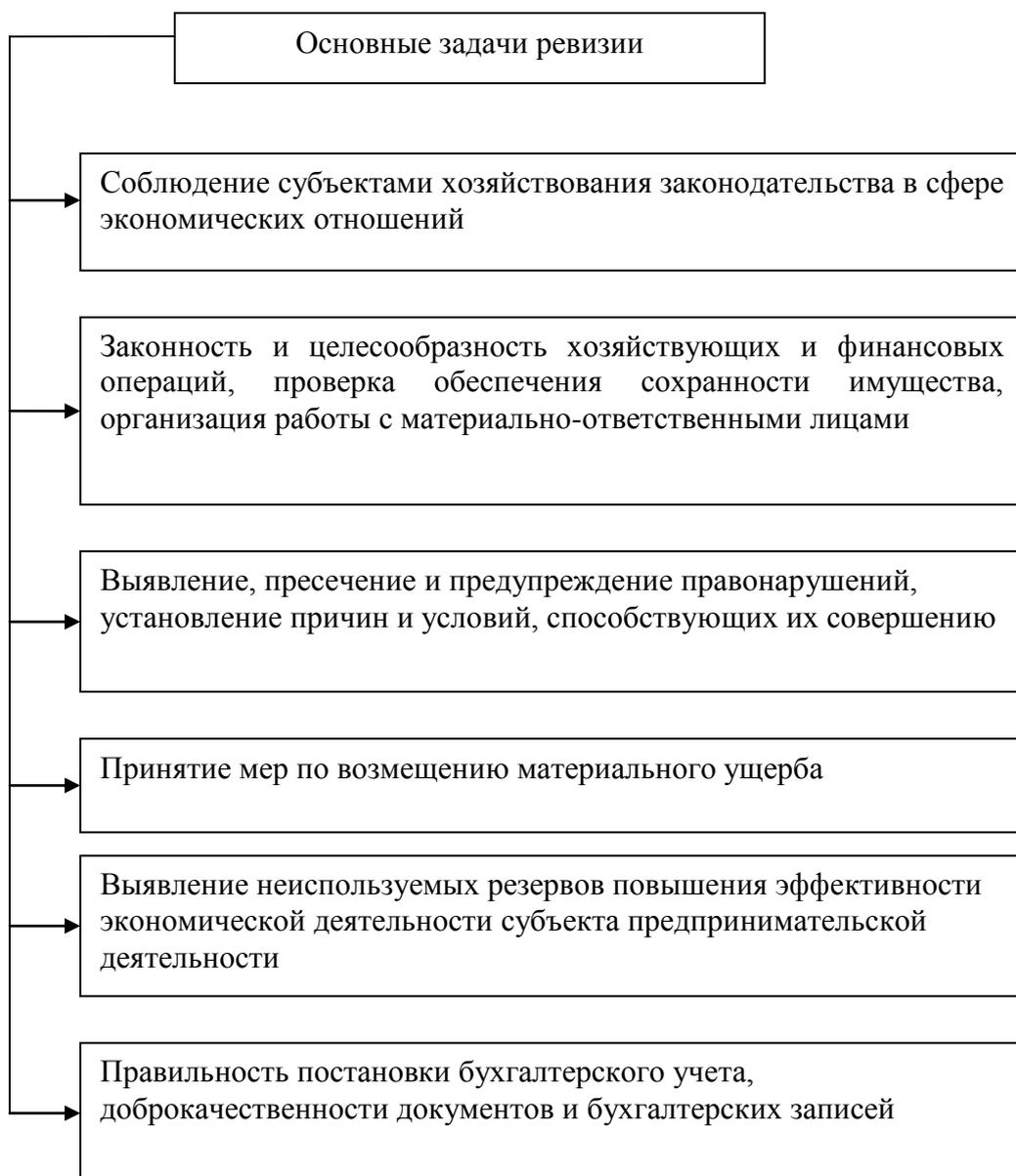


Рисунок 2.1 Задачи ревизии

Все множество различных видов ревизий можно сгруппировать по различным признакам (рисунок 2.2)



Рисунок 2.2 Классификация ревизий

Вневедомственные ревизии проводятся контрольно-ревизионным аппаратом органов государственного управления, имеющим контрольные полномочия по отношению к субъектам хозяйствования всех отраслей экономики, независимо от ведомственной подчиненности, форм собственности и видов деятельности.

Ведомственные ревизии проводятся контрольно-ревизионным аппаратом вышестоящих органов управления и осуществляются в отношении хозяйственно-финансовой деятельности прямо подчиненных им субъектов хозяйствования.

Внутрихозяйственные ревизии осуществляются штатными ревизорами данной организации с целью контроля деятельности входящих в нее структурных подразделений, не имеющих статуса юридического лица.

Плановые ревизии проводятся в соответствии с планом контрольно-ревизионной работы. Внеплановые ревизии осуществляются по мере установления отдельных негативных явлений в деятельности подконтрольной организации или по заданию правоохранительных органов.

При сплошной ревизии проверяются все без исключения хозяйственные операции, записи в учетных регистрах и отчетные показатели за ревизуемый период.

Выборочная ревизия предполагает изучение лишь части хозяйственных операций и бухгалтерских документов, заранее немеченых ревизором, то есть за определенные промежутки времени ревизуемого периода.

Комбинированная ревизия сочетает элементы сплошной и выборочной ревизий хозяйственных операций (кассовые операции сплошным способом, все остальные – выборочно).

При полной ревизии проверяются все стороны деятельности субъекта хозяйствования. Она осуществляется группой специалистов, хорошо знающих экономику и технологию производства, организацию труда и другие стороны производственной и финансово-хозяйственной деятельности.

Неполная документальная ревизия затрагивает лишь отдельные участки финансово-хозяйственной деятельности организации.

Тематическая проверка представляет собой частичную проверку ряда объектов по одной теме. В практике контрольно-ревизионных служб тематическая ревизия получила наименование «проверка».

1 Организация и порядок проведения ревизии

Последовательность проведения ревизии регламентируется различными нормативно-правовыми актами министерств и ведомств.

Весь процесс проведения ревизии финансово-хозяйственной деятельности можно разделить на четыре основных этапа: подготовительный, исследовательский (основной), подготовка материалов ревизии и реализация материалов ревизии. Каждый этап состоит из отдельных мероприятий, которые включают в себя конкретные действия ревизора.

Этапы ревизии финансово-хозяйственной деятельности представлены на рисунке 2.3

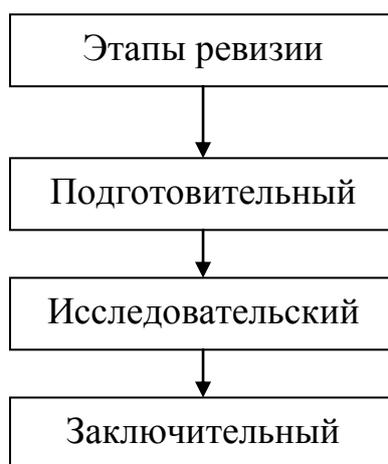


Рисунок 2.3 Этапы ревизии

Подготовительный этап включает подготовительную работу, в процессе которой изучаются нормативные акты, касающиеся особенностей деятельности проверяемой организации, материалы предыдущей ревизии, имеющиеся плановые, отчетные, статистические данные, а также другая информация, характеризующая ее финансово-хозяйственную деятельность. На основе их изучения определяется перечень вопросов, подлежащих проверке, устанавливается проверяемый период, разрабатывается и утверждается план ревизии. В случаях, если ревизия проводится по требованию правоохранительных органов, определяется конкретный перечень вопросов, подлежащих рассмотрению.

Для проведения ревизии руководителю ревизионной группы (ревизору) выдается предписание – документ, который юридически уполномочивает ревизора осуществить проверку. В нем указываются документы, фамилии проверяющих, наименование ревизуемого субъекта хозяйствования, проверяемый период, цель и срок проведения ревизии.

Сроки проведения ревизий, состав ревизионных групп определяются исходя из объема предстоящей работы с учетом конкретных задач каждой ревизии. Срок проведения ревизии, как правило, не превышает 30 рабочих дней.

Исследовательский этап (проведение ревизии) – это выполнение мероприятий, указанных в плане проведения ревизии. Данный этап подразделяется на две стадии – общего и детального исследования.

На стадии общего исследования происходит формальная и логическая проверка сводной документации, учетных регистров, с целью выявления сомнительных операций, требующих тщательного исследования.

При детальном исследовании проверка операций осуществляется по первичным бухгалтерским документам с применением различных методов проверки и анализа для установления законности, достоверности и целесообразности их совершения. Проводится сопоставление бухгалтерских записей в оправдательных и распорядительных документах, учетных регистрах и отчетности; проведение встречных проверок учетных записей, документов, учетных регистров как в проверяемой организации, так и в тех организациях, от которых получены или выданы денежные средства, материальные ценности; сличение банковских операций на ревизуемом объекте с записями по этим операциям и счетам в банке; контрольные обмеры объемов выполненных строительно-монтажных и ремонтных работ; взвешивание и обмеры сырья, материалов и других ценностей; контрольные запуски сырья и материалов в производство; проверка состояния материально-технической базы, пропускной системы и т. п., то есть проводится документальный и фактический контроль.

По результатам ревизии, в ходе которой выявлены факты нарушений актов законодательства, руководителем ревизионной группы, на основании справок специалистов, включенных в состав группы, составляется основной акт комплексной ревизии.

Акт подписывается руководителем ревизионной группы, руководителем и главным бухгалтером ревизуемого субъекта предпринимательской деятельности.

В случае отказа должностных лиц проверяемого субъекта от подписания акта ревизии в нем делается соответствующая запись. Отказавшиеся от подписи имеют право изложить в письменной форме мотивы отказа.

В случае, если по выявленным нарушениям или злоупотреблениям необходимо принять оперативные меры воздействия для их устранения и привлечения через правоохранительные органы к ответственности виновных лиц, руководителем ревизионной группы до окончания ревизии составляется отдельный частный (промежуточный) акт ревизии.

По своей структуре акт комплексной ревизии состоит из двух частей: вступительной и исследовательской (результативной).

Вступительная часть акта содержит информацию общего характера: наименование документа, место и дата его составления; основания назначения ревизии; фамилия, имя, отчество лица, составившего акт ревизии; дата начала и завершения ревизии; ревизуемый период; кем и когда были проведены предыдущие ревизии, какие принимались меры по выявленным фактам нарушения нормативно-законодательных документов и другие общие положения.

Результативная часть акта представляет собой систематизированный перечень выявленных нарушений, недостатков и злоупотреблений в ходе производственной и финансово-экономической деятельности ревизуемого субъекта хозяйствования. Она состоит из отдельных разделов, соответствующих наименованию и числу вопросов программы ревизии. Результаты ревизии должны быть изложены таким образом, чтобы можно было получить ответы на следующие вопросы:

- Что нарушено?
- Кто нарушил?
- Где и когда?
- Каким способом (причины, условия) произведено нарушение и чем оно вызвано?
- Какие приняты меры к устранению нарушения (возмещение ущерба, отстранение от должности, привлечение к ответственности и т.д.).

Все факты, изложенные в исследовательской части, должны подтверждаться письменными доказательствами (с указанием в случае необходимости бухгалтерских проводок по счетам и порядка отстранения соответствующих операций в регистрах

бухгалтерского учета), результатами инвентаризации, бухгалтерской отчетности и иными доказательствами, подтверждающими наличие факта нарушения.

В акте ревизии должны быть соблюдены объективность, ясность, точность изложения выявленных фактов.

При рассмотрении информации, содержащейся в актах ревизии, необходимо обратить внимание на наличие приложений.

Результаты документальной ревизии рассматриваются в организации и по ним принимаются решения. Материалы ревизии обсуждаются в вышестоящих организациях, что находит отражение в издаваемых приказах (распоряжениях). В особых случаях материалы ревизии передаются в правоохранительные органы.

Назначение ревизии по требованию правоохранительных органов

В настоящее время все чаще возникает необходимость использования специальных бухгалтерских и экономических познаний в деятельности правоохранительных органов по борьбе с экономическими правонарушениями. Методические рекомендации, разрабатываемые в свете таких возможностей, направлены на совершенствование способов выявления, расследования и предупреждения преступлений.

В практике наиболее часто встречаются следующие три формы использования специальных познаний:

- 1) участие специалиста в производстве следственных действий;
- 2) проведение ревизии в связи с уголовным делом при производстве предварительного следствия;
- 3) производство судебно-бухгалтерской экспертизы.

Использование той или иной формы специальных бухгалтерских и экономических познаний должно определяться конкретными обстоятельствами и сложностью расследования уголовных дел или гражданских дел. Конкретный перечень подлежащих проверке вопросов в этих случаях согласовывается контролирующим органом с органом, назначившим ревизию. Следует отметить, что это же устанавливает и действующее уголовно-процессуальное законодательство, которым за лицом, производящим дознание – следователем, прокурором и судом – предусмотрено право требовать проведения ревизии как способа сбора доказательств. Ревизии назначают по требованию правоохранительных и судебных органов, когда необходимо гарантировать максимальную объективность расследования за счет получения дополнительной информации от ревизора.

Ревизии по требованиям правоохранительных органов проводятся на основании постановлений (письменных обращений) органов дознания. Постановления должны быть аргументированными, с изложением причин назначения ревизий. В них должны быть четко определены вопросы, подлежащие разрешению, и период, за который необходимо провести ревизию.

Основания для назначения ревизии работниками правоохранительных органов представлены на рисунке 2.4

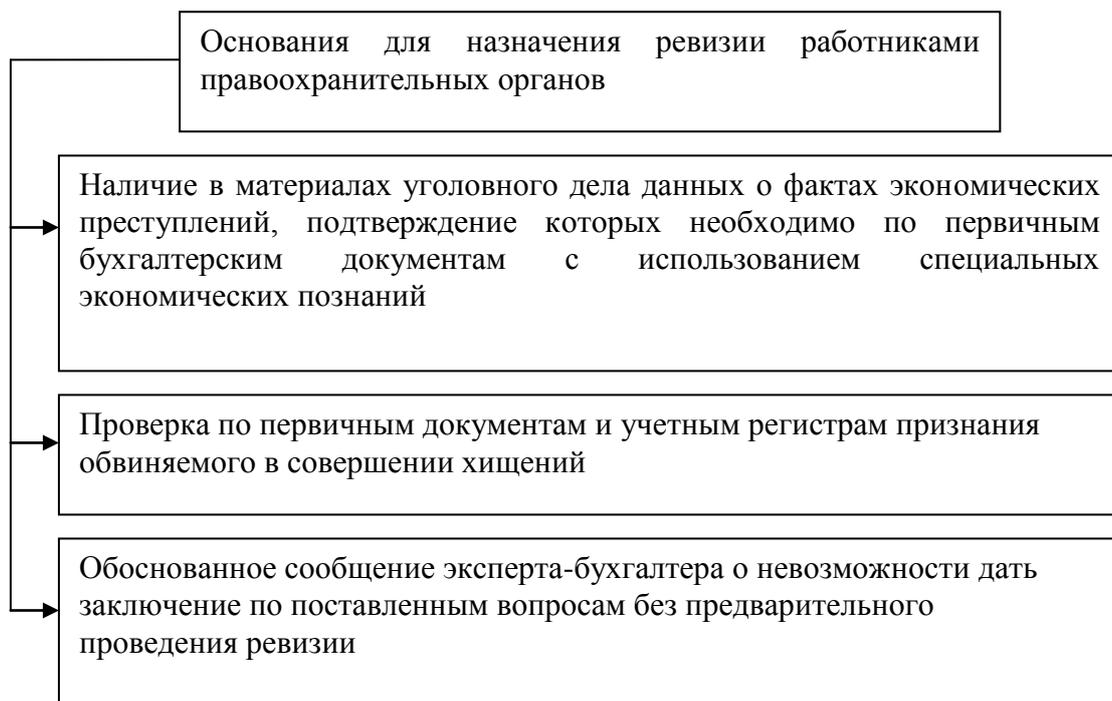


Рисунок 2.4 Основания для назначения ревизии работниками правоохранительных органов

Ревизии финансово-хозяйственной деятельности организаций государственной формы собственности, находящихся в ведении министерств, других республиканских органов управления, проводятся ведомственными контрольно-ревизионными службами согласно постановлениям следственных и судебных органов.

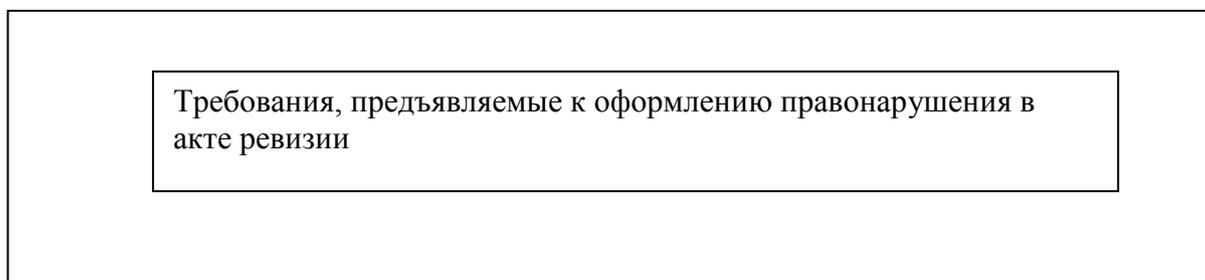
Руководитель контрольно-ревизионной службы после получения постановления в течение трех дней должен принять решение о проведении ревизии, о чем сообщить органу, назначившему ее.

Проведению ревизии должна предшествовать тщательная подготовительная работа, включающая изучение имеющихся в органах дознания и следствия материалов по поставленным для разрешения вопросам и предварительное ознакомление с необходимыми документами.

В ходе ревизии ревизор обязан держать следователя в курсе выявленных фактов, необходимых для следственных действий, проверки и оценки следователем со своих позиций. При этом иногда устанавливаются новые, ранее неизвестные факты и доказательства, а в других случаях выявить скрытые хищения, способы их сокрытия в бухгалтерском учете, причастности к ним работников бухгалтерских служб и других должностных лиц.

Материалы ревизии, проведенной по мотивированным постановлениям, требованиям правоохранительных органов, передаются им в установленном порядке. При этом в делах контрольно-ревизионного органа должны быть оставлены копии акта ревизии, объяснения должностных лиц проверенной организации, виновных в выявленных ревизией нарушениях, документов, подтверждающих эти нарушения.

Акт ревизии состоит из общей части, исследовательской и заключения и приобщается к уголовному делу. К его оформлению со стороны правоохранительных органов предъявляются определенные требования (рисунок 2.5)



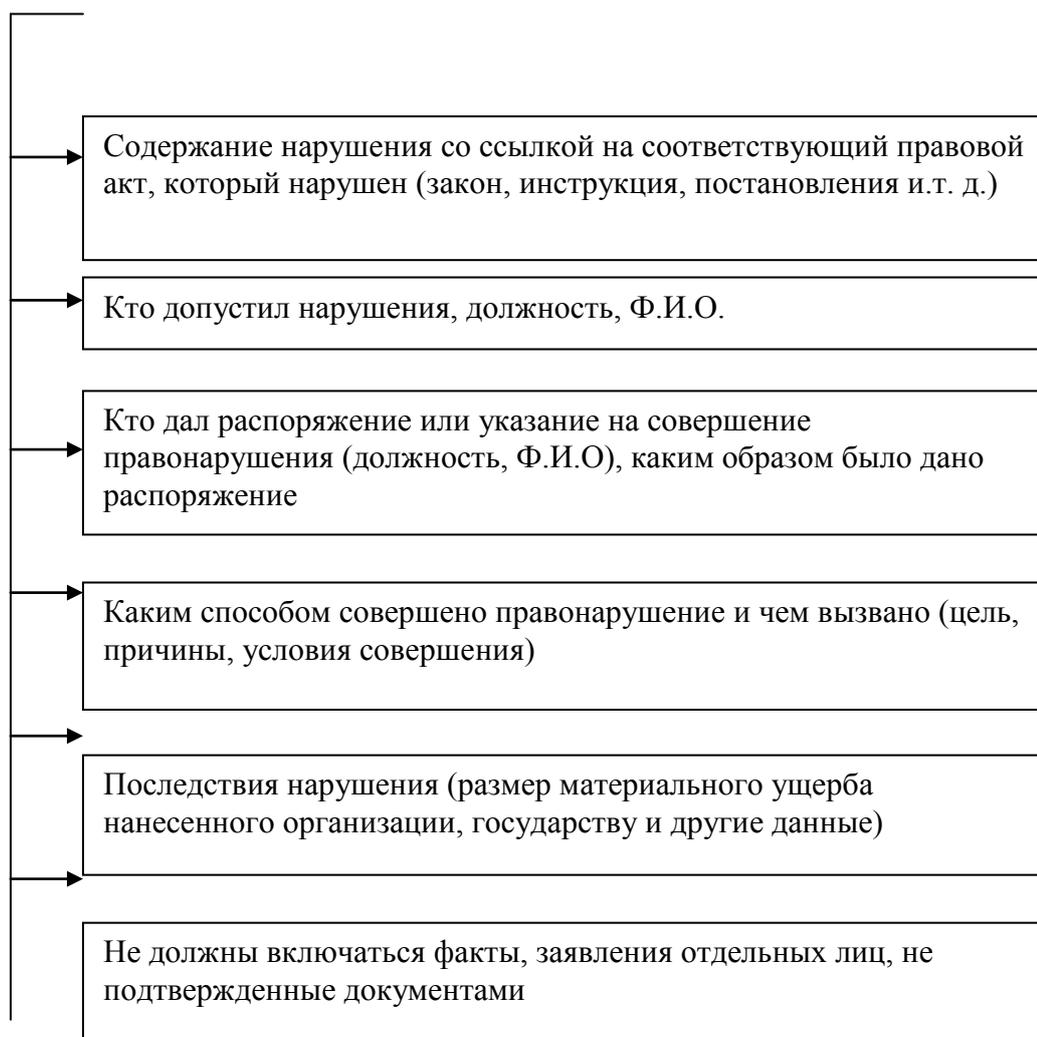


Рисунок 2.5 Требования, предъявляемые к оформлению правонарушения в акте ревизии

В случаях, когда по выявленным нарушениям необходимо принять срочные меры к их устранению или привлечению должностных или материально-ответственных лиц к ответственности, в ходе ревизии составляется отдельный промежуточный акт, и от этих лиц запрашиваются необходимые письменные объяснения.

Применение ревизии при расследовании и судебном разбирательстве уголовных и гражданских дел способствует установлению истины, в связи с чем находит широкое применение в юридической практике.

Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

5. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

6. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.

Тема 11. Документальный анализ и основы его применения в юридической практике

Специальные судебно-бухгалтерские, экономические исследования для познания отдельных экономических преступлений включают в себя: документальный, бухгалтерский, экономический анализы.

Документальный анализ - это ретроспективное исследование фактических обстоятельств, проявляющихся в особенностях внешнего оформления или содержания учетных документов, как основных источников учетной информации. Цель его - обнаружение деструктивных факторов хозяйственной деятельности, специфически проявляющихся в документальных несоответствиях.

Задачи документального анализа:

- . определение соответствия (несоответствия) исследуемого явления по отношению к действующим правовым нормативным актам.

предупреждение и своевременное выявление экономических преступлений и условий их возникновения.

конкретные задачи (мероприятия) применительно к различным сферам юридической практики в зависимости от уровня экономических исследований.

Законодательство устанавливает ряд общих и специальных требований к любой первичной учетной документации. Общие требования предусматривают, что первичные учетные документы должны быть составлены по форме, содержащейся в альбомах унифицированных форм первичной учетной документации, а документы, форма которых не предусмотрена в этих альбомах, должна содержать определенный минимум реквизитов.

Реквизиты - это установленная нормативными актами совокупность элементов, обеспечивающих необходимую информацию. Первичные документы должны иметь следующие обязательные реквизиты: а) наименование документа (форма), код формы; б) дату составления; в) наименование организации от имени которой составлен документ; г) содержание хозяйственной операции; д) измерители хозяйственной операции в натуральном и денежном выражении; е) наименование должностей лиц, ответственных за совершение хозяйственной операции и правильность ее оформления; ж) личные подписи и их расшифровки.

К некоторым документа, наряду с общими, предъявляются и специальные требования, так документы в которых оформляются хозяйственные операции с денежными средствами подписываются руководителем организации и главным бухгалтером или уполномоченными ими на то лицами, и не допускается внесение исправлений в кассовые и банковские документы. Эти требования имеют важное значение для предупреждения противоправных деяний, поскольку денежные средства - один из наиболее распространенных предметов преступного посягательства. Среди доказательств по уголовным делам указанные документы составляют значительную долю.

Второе требование относится к своевременности составления первичных документов и заполнения первичных реквизитов. Первичный учетный документ должен быть составлен в момент совершения операций, а если это не представляется возможным - непосредственно после ее окончания.

Разовый документ составляется в один рабочий прием, в том смысле, что в момент составления документа в нем в полном объеме указываются размеры предстоящей хозяйственной операции (пример - платежная ведомость на выдачу заработной платы). Накопительный документ составляется в несколько рабочих приемов (каждая операция записывается в нем отдельно), и общий объем всех операций определяется после их совершения, когда в накопительном документе подводятся соответствующие итоги (пример - заборный лист на выдачу готовой продукции из цеха на склад).

Третье требование - законность хозяйственной операции, отражающая в первичном учетном документе. Запрещается принимать к исполнению и оформлению первичные

документы по операциям, которые противоречат действующему законодательству. Контроль за соблюдением законности обеспечивает главный бухгалтер.

Классификация бухгалтерских документов по качественным признакам подразделяется:

1) по назначению:

а) распорядительные - они содержат распоряжения на совершение хозяйственной операции, но не подтверждают факт операции и не являются основанием для отражения в учете (пример - чек на получение денег с расчетного счета);

б) оправдательные - документы, составленные после совершения операции, являются для материально-ответственных лиц оправданием в получении или расходовании материальных ценностей (пример - накладная, квитанция, акт-приема передачи оборудования и т.д.);

в) документы бухгалтерского оформления - составляются работниками бухгалтерии на основании оправдательных и распорядительных документов (пример - ведомость начисления амортизации);

г) комбинированные документы - сочетают в себе признаки первых трех видов документов, то есть содержат в себе распоряжения и одновременно оформляют в себе операцию (пример - приходно-кассовый ордер; расчетно-платежная ведомость);

2) По степени охвата хозяйственных операций:

а) разовые документы охватывают одну или несколько операций одновременно (пример - чек, накладная),

б) накопительные - оформляются в течение некоторого времени (день, неделя, месяц) для отражения однородных, повторяющихся операций (пример - лимитно-заборная карта).

3) по способу отражения хозяйственных операций;

а) первичные - документы, которые составляются в момент совершения операции и являются первым свидетелем происшедших факторов;

б) свободные - составляются на основании первичных документов и обобщают сведения первичных документов (пример - авансовый отчет);

4) по месту составления:

а) внутренние - составляются на предприятии, имеют юридическую силу только на данном предприятии;

б) внешние - составляются на другом предприятии и поступают на данное предприятие (пример - счет фактура, платежное требование).

Классификация имеет важное практическое значение при исследовании хозяйственных операций и документов, которыми они оформлены. Наличие недоброкачественных документов свидетельствует о небрежности в работе ответственных лиц, а при некоторых условиях они могут служить вещественными доказательствами преступлений, совершенных должностными лицами (халатность). Документы, отражающие незаконные операции, не искажают хозяйственные операции. Подложные документы искажают их и составляются, как правило, с целью скрыть совершенные преступления. Установление недоброкачественности документов дает возможность эксперту-бухгалтеру дать эксперту оценку, а следователю и суду - вскрыть незаконные операции.

Первичные документы, отвечающим всем предусмотренным требованиям, признаются доброкачественными, могут быть приняты к учету и использованию в процессе доказывания по уголовному и гражданскому делу в качестве письменных доказательств. Документы, не отвечающие хотя бы одному из перечисленных требований, являются недоброкачественными. В зависимости от того, какое требование нарушено, недоброкачественны документы в свою очередь могут быть отнесены к одной из следующих групп. Неправильно оформленные документы:

- а) использовались бланки не установленной формы или нарушался способ их заполнения;
- б) не были заполнены все необходимые реквизиты;
- в) использованы лишние, не установленные типовыми формами реквизиты;
- г) использованы ненадлежащие реквизиты.

Перечисленные документы бухгалтерия не вправе принимать к учету. При ревизии они должны быть проверены по существу отраженных в них операций. Подлинность их должна быть подтверждена другими доказательствами.

Документы, отражающие незаконные по своему содержанию операции. К этой группе относятся документы составленные с нарушением действующих законов и правил, норм и расценок. Документы данной группы не могут быть признаны полноценными даже тогда, когда они правильно оформлены и отражают действительно совершенные операции.

Документы, не соответствующие по своему содержанию фактически выполненным хозяйственным операциям. К ним относятся документы, в которых случайно или умышлено: а) не получили отражения фактически выполненные хозяйственные операции; б) получили отражение вымышленные (фиктивные) хозяйственные операции; в) получили ложное отражение сведения об отдельных сторонах действительно совершенных хозяйственных операций.

Нормативные акты:

1. Инструкция по инвентаризации активов и обязательств: утв. М-вом финансов Респ. Беларусь, 30 ноябр. 2007 г., № 180 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 16. — № 8/17745.

3. Об аудиторской деятельности: Закон Респ. Беларусь, от 08 нояб. 1994 г., №3373: в ред. Закона Респ. Беларусь от 25.06.2007 г. № 240—3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2007. — № 157. — №2/1337.

4. Об утверждении Типового плана счетов бухгалтерского учета и Инструкции по применению Типового плана счетов бухгалтерского учета: Постановление Мин. финансов Респ. Беларусь, от 29.06.2011., № 50.

5. О совершенствовании контрольной (надзорной) деятельности в Республике Беларусь: Указ Президента Респ. Беларусь, от 16 окт. 2009 г., № 510 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2009. — №253. — №1 /11062.

6. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь от 16 июля 1999 г., № 295 — 3: в ред. Кодекса Респ. Беларусь от 15 июля 2008 г., №411 — 3 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2008. — №184. — №2/1508.