

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ И НАУКИ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ  
Федеральное государственное автономное образовательное учреждение  
высшего образования  
«Южно-Уральский государственный университет»  
(национальный исследовательский университет)  
Высшая школа экономики и управления  
Кафедра «Бухгалтерский учет, анализ и аудит»

РАБОТА ПРОВЕРЕНА

Рецензент, начальник отдела камеральных  
налоговых проверок №4

\_\_\_\_\_ Н.В. Ковалева

\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

ДОПУСТИТЬ К ЗАЩИТЕ

Заведующий кафедрой,  
д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_ И.И. Просвирина

\_\_\_\_\_ 2017 г.

Выявление теневой экономической деятельности предприятий

ВЫПУСКНАЯ КВАЛИФИКАЦИОННАЯ РАБОТА  
(МАГИСТЕРСКАЯ ДИССЕРТАЦИЯ)  
ЮУрГУ – 38.04.01.2017.501.ВКР(МГ)

Руководитель работы,  
д.э.н., профессор

\_\_\_\_\_ А.Ф. Черненко

\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Автор работы,  
студент группы ЭУ–367

\_\_\_\_\_ Д.С. Тажигулов

\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Нормоконтролер,  
ст. преподаватель

\_\_\_\_\_ М.И. Лаврова

\_\_\_\_\_ 20\_\_ г.

Челябинск 2017

## РЕФЕРАТ

Тажигулов Данат Сергалеевич.  
Выявление теневой экономической  
деятельности предприятий. –  
Челябинск: ЮУрГУ, ЭУ–367, 2017. – 87  
с., 3 табл., библиогр. список – 60 наим.

Объект исследования – теневая экономическая деятельность предприятий.

Предмет исследования – разработка методики выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

Цель магистерской диссертации – выявление теневой экономической деятельности предприятий.

В работе проанализированы экономические показатели предприятий различных форм собственности, современные учетные индикаторы наличия теневой деятельности и раскрыты возможности бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации для выявления теневой деятельности.

Разработаны рекомендации по выявлению теневой экономической деятельности предприятий.

Практическая значимость работы заключается в том, что разработанные рекомендации позволяют выявить теневую деятельность посредством проведения бухгалтерской экспертизы и аудита.

Предложения и выводы работы могут быть использованы в экономической деятельности предприятий, применение разработанных рекомендаций так же может быть использовано налоговыми органами при проведении мероприятий налогового контроля по выявлению схем уклонения от уплаты налогов.

## ОГЛАВЛЕНИЕ

ВВЕДЕНИЕ.....	7
1    СОВРЕМЕННЫЕ    МЕТОДЫ    ВЫЯВЛЕНИЯ    ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ    ПРОМЫШЛЕННОГО    ПРЕДПРИЯТИЯ.....	11
1.1    Понятие    теневой    деятельности    и    ее    последствия    на    макро-    и микроэкономическом    уровне.....	11
1.2    Современные    учетные    индикаторы    наличия    теневой деятельности.....	23
1.3.    Возможности    бухгалтерской    экспертизы    и    аудита    учетной информации    для    выявления    теневой    деятельности.....	28
2.    ОБОСНОВАНИЕ    СПОСОБОВ    ВЫЯВЛЕНИЯ    ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ    ПРОМЫШЛЕННОГО    ПРЕДПРИЯТИЯ    НА    ОСНОВЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ    ИНФОРМАЦИИ.....	33
2.1.    Индикаторы    теневой    деятельности    в    учетной    информации    о    расходах предприятия.....	33
2.2    Взаимодействие    налоговых    служб    и    подразделений предприятия.....	38
2.3    Организация    мероприятий    по    выявлению    теневого    (схемных) операций.....	42
3.    РАЗРАБОТКА    МЕТОДИКИ    ВЫЯВЛЕНИЯ    ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ    ПРОМЫШЛЕННОГО    ПРЕДПРИЯТИЯ.....	50
3.1.    Цель,    задачи    и    алгоритм    выявления    теневой    деятельности.....	50
3.2.    Организационно-информационное    обеспечение    методики    выявления теневого    деятельности.....	75
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	80
БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ    СПИСОК.....	83

## ВВЕДЕНИЕ

Проблема теневой экономики для России очень актуальна. Нелегальное производство товаров и услуг, сокрытие доходов от государства, оборот неучтенной наличности, отмывание «грязных» денег, взятки и злоупотребления служебным положением – эти и другие проявления теневой деятельности, постоянно у всех на слуху. Проблема теневой экономики появилась давно. Вот несколько примеров теневой деятельности. В нашей стране очень большой процент теневых доходов – свыше 2,5 % ВВП, эти деньги могли пойти на снижение социальной напряженности, повышение эффективности государственных финансов за счет увеличения реальной базы налогообложения предпринимательского сектора, развития малого бизнеса и т.д.

Теневая экономика – процессы, которые не афишируются их участниками, не контролируются обществом и государством, не фиксируются официальной государственной статистикой. Это невидимые невооруженным глазом, со стороны процессы производства, обмена, пользования товарами и услугами, в которых заинтересованы отдельные люди и группы людей.

Несмотря на всю важность и актуальность данной темы, в России до сих пор очень мало литературы, которая рассматривает теневую экономическую деятельность, поскольку широкое комплексное изучение теневой экономики и на Западе, и в нашей стране началось относительно недавно. Экономическая теория XVIII - XIX вв. игнорировала теневые стороны экономической жизни, считая их маловажными.

На вопрос о том, что такое теневая экономика, в социально-экономической и юридической литературе даются самые разные ответы.

Цель исследования: выявление теневой экономической деятельности предприятий.

Поставленная цель требует решения следующих задач:

1. Определить понятие теневой деятельности и ее последствия на макро- и микроэкономическом уровне;

2. Рассмотреть современные учетные индикаторы наличия теневой деятельности;
3. Выявить возможности бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации для выявления теневой деятельности;
4. Обосновать способы выявления теневой деятельности промышленного предприятия на основе бухгалтерской информации;
5. Проанализировать взаимодействие налоговых служб и подразделений предприятия;
6. Разработать методику выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

Объектом исследования является – теневая экономическая деятельность предприятий.

Предметом исследования выступает разработка методики выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

Изучение теневой экономики стало развиваться лишь в XX в. под влиянием институционализма – течения в экономической мысли, представители которого обращали особое внимание на социальные аспекты реальной экономики.

Еще в 1939 г. американский криминолог Э. Сатерленд сформулировал концепцию «преступности среди людей в белых воротничках», согласно которой скрытая, противоправная деятельность фактически является неотъемлемым компонентом повседневной деловой практики «большого бизнеса». «Прорыв» в изучении экономики преступности связан с именем знаменитого американского неoinституционалиста Г. Беккера: в 1968 г. он опубликовал статью «Преступление и наказание: экономический подход», где анализировал преступность как деятельность рационального индивида, максимизирующего свою выгоду. С 1970-х гг., после сенсационного открытия английским социологом К.Хартом неформального сектора экономики в Гане, экономисты Запада стали активно изучать неформальную экономику как важный элемент экономической жизни развитых и, особенно, развивающихся стран. Изучение теневых экономических отношений в «социалистической» экономике начинает

бурно развиваться с 1980-х гг., после работ Г. Гроссмана и А. Каценелинбойгена; позже эстафету у советологов приняли специалисты по переходной экономике (Абдуллаев Н.А, Анисимов А.Н).

Большой вклад в изучение явления «теневой экономики» внесли труды кандидата экономических наук, доцента Ю.В.Латова, автора монографии «Экономика вне закона: Очерки по теории и истории теневой экономики» (М.: МОНФ, 2011), учебных пособий для вузов «Теневая экономика» и многих статей, посвященных изучению проблемы теневой экономики, как социально-экономического явления.

Теоретической и методологической основой явились работы отечественных и зарубежных авторов, методические материалы научно-практических конференций и семинаров в области экономики, торговли и анализа ресторанных предприятий, анализ финансового состояния.

Анализ экономических показателей предприятий различных форм собственности нашёл своё отражение в трудах таких авторов, как Шеремет А.Д., Ефимова О.В., Ковалёв В.В., Холт Роберт Н., Абрамов А.Е., Сайфулин Р.С., Морозов С.А., Е.С. Стоянова, Крейнина М.Н., Ковалев А.И. и др.

При проведении данного анализа были использованы следующие приемы и методы:

- горизонтальный анализ;
- вертикальный анализ,
- анализ коэффициентов (относительных показателей),
- сравнительный анализ.

Структура работы обусловлена поставленной целью и задачами исследования.

Выпускная квалификационная работа состоит из введения, трех глав, заключения, списка литературы и приложений.

В теоретической части дается понятие теневой деятельности и ее последствия на макро- и микроэкономическом уровне. В этой части дается рассмотрены современные учетные индикаторы наличия теневой деятельности и раскрыты возможности бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации для

выявления теневой деятельности.

Во второй главе рассматривается обоснование способов выявления теневой деятельности промышленного предприятия на основе бухгалтерской информации, и анализируется взаимодействие налоговых служб и подразделений предприятия.

В третьей главе разработана методика выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

В конце работы приводится заключение, кратко отражающее полученные результаты и выводы.

Библиографический список включает 59 наименований.

# 1. СОВРЕМЕННЫЕ МЕТОДЫ ВЫЯВЛЕНИЯ ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

## 1.1 Понятие теневой деятельности и ее последствия на макро- и микроэкономическом уровне

В одном из социологических опросов россияне отвечали на вопрос, что они понимают под теневой экономикой. Для одних это были подпольные (трикотажные, кондитерские и прочие) цеха. Для других – скрытые от налоговой инспекции доходы. Для третьих – операции с так называемым «черным налом» – с неучтенными наличными деньгами. Каждый из интервьюируемых был прав, но если суммировать высказывания всех, то это будет далеко еще не полный перечень «ликеров» теневой экономики.

Чтобы создать общее представление об этом явлении, кандидат экономических наук С. Чернов приводит следующий пример. Иногда в магазине вместо оплаты покупки в кассе отдают деньги продавцу, который убирает их под прилавок. Это и есть микропроявление теневой экономики. Кассовый аппарат – это государство, которое должно контролировать, учитывать любой экономический акт. Все, что прошло мимо него, не отложилось, не сосчиталось (ведь продавец может потом не «пробить» деньги, а присвоить их), то ушло в сторону, в тень, в теневую экономику. Поэтому взятка чиновнику, оплата фиктивных услуг – тоже элементы теневой экономики, ведь государство в этих случаях остается без поступлений. Итак, любые отношения, возникающие в сфере производства, обмена, распределения или потребления экономических благ, которые наносят вред обществу, государству и разрушают личность, объединяются понятием теневая экономика.

Существует множество определений теневой экономики. Например, Д. Макаров в статье «Экономические и правовые аспекты теневой экономики в России» под теневой экономикой понимает: совокупность в принципе легальных, но не выявляемых открытыми проверочными методами финансово-правовых операций, вынося за ее пределы прямые нарушения законам в экономике. В своей



работе он делает акцент на негативных последствиях теневой экономики, хотя многие из них нельзя оценить однозначно. Другие авторы включают в теневую экономику и нелегальную хозяйственную деятельность. Несмотря на имеющиеся расхождения в определениях теневой экономики, все специалисты сходятся в том, что в нее прежде всего входят те виды деятельности, которые не поддаются прямому контролю и наблюдению. [4, с.55]

Типологизация разновидностей теневой экономики представлена в табл. 1.

Таблица 1 – Критерии типологизации теневой экономики

Критерий	«Беловоротничковая» теневая экономика	«Серая» теневая экономика	«Черная» теневая экономика
Субъекты	Менеджеры официального («белого») сектора экономики	Неофициально занятые	Профессиональные преступники
Объекты	Перераспределение доходов без производства	Производство обычных товаров и услуг	Производство запрещенных и дефицитных товаров и услуг
Связи с «белой» экономикой	Неотрывна от «белой»	Относительно самостоятельна	Автономна

Все теневые экономические деяния можно разделить на три группы. Первая – это неофициальная экономика (ее еще называют второй, параллельной, неформальной). Те самые подпольные цеха, незаконное предпринимательство в различных секторах народного хозяйства. Наибольший ущерб обществу наносят они при производстве алкоголя, рыбной продукции, в области добычи, переработки и оборота драгоценных металлов и камней.

Удивительным парадоксом нашей экономической статистики является то, что к теневой экономике, к ее неформальной, неофициальной группе, принято относить товары и услуги, отнюдь не подпольно произведенные в домашнем хозяйстве [4, с.55].

Получается это потому, что в валовый внутренний продукт (сумму всех

товаров и услуг, произведенных в стране) включается и продукция частных хозяйств. Выращенный на личных огородах картофель, например. Поскольку эта продукция прошла «мимо кассы», мимо государства, то ее производство и потребление формально попадает в категорию теневой экономики. Хотя понятно, что подобная «теневая экономика» представляет собой типичное натуральное хозяйство – следствие недостаточно развитых производительных сил. Никому – ни обществу, ни личности – вреда подобная деятельность не наносит, скорее наоборот. Позволяет снизить напряженность на рынке труда, дает средства к существованию. В целом, это признается: налогами товары и услуги домашнего хозяйства не облагаются.

Вторая группа – это фиктивная экономика. За ширмой официально зарегистрированной организации (коммерческой или общественной), совершаются противоправные действия. Например, вывоз капитала из России по фиктивным контрактам или неуплата налогов. Налогообложение – один из самых болезненных узлов российской экономики, клубок множества проблем.

Часть вины за такое положение вещей лежит на государстве. Оно построило на редкость несовершенное налоговое законодательство. Новое правительство пытается сделать очередную попытку упорядочить ситуацию с налогами, но всем понятно, что быстро такой вал проблем не поднять. Вместо того, чтобы использовать недостатки законодательства, большинство предпочитает жить отдельно от государства [4, с.59].

Парадокс существующего налогового законодательства состоит в том, что, работая по «белому», то есть исключительно в рамках законов, можно платить налогов меньше, чем полагаться на «опыт» других. Еще не так давно можно было свободно покупать многочисленные брошюры «100 способов сэкономить на налогах». Их никто не запрещал, просто их читали люди, готовящие законы, и этих способов не стало. Но остались другие и появились новые. Наконец, государство предоставляет льготы, которыми мало кто пользуется отчасти по незнанию, но больше по неумению.

Ежегодный доход организованных преступных группировок в России

достигает настолько громадной суммы (по данным МВД РФ он достигает 10 миллиардов рублей), что естественно появление в нашей прессе предложений каким-то законным образом «простить» преступное прошлое этим деньгам, чтобы можно было включить их в народное хозяйство. Но здесь важно помнить следующее. Во-первых, за подобными капиталами действительно стоят преступления, и не только финансовые, но зачастую самые настоящие уголовные. Во-вторых, обладатели преступных денег вовсе не ставят перед собой патриотических целей. Легальные деньги нужны им, чтобы не надо было скрывать большие траты. В-третьих, грязные деньги, превратившись в чистые, вновь идут на финансирование преступных организаций, то есть реинвестируются в криминальную деятельность. С их помощью лоббируются политические интересы преступного мира.

Кроме того, в предпринимательскую среду привносятся нравы и обычаи криминального мира. Как следствие растет социальная напряженность: снижаются стимулы к производительному честному труду, идея «чистого» бизнеса теряет привлекательность, происходит отток частных, в том числе иностранных, инвестиций законопослушных агентов рынка.

Преступники хорошо знают способы отмыва денег, а вот честным гражданам иногда не понятно, почему под это определение попадает приобретение антиквариата, строительство особняков, владение дорогостоящим автомобилем по доверенности. Полотно известного живописца, роскошный загородный коттедж – это овеществленные деньги, ведь и то и другое можно продать и полученная сумма будет уже вполне легальной. Вспомните героя известного кинофильма «Берегись автомобиля», продавца электроники, у которого ничего не было своего: машина, дача, квартира – все было оформлено на других лиц. Этот тип теневика не исчез и в наши дни, даже стал более ловким: с помощью подставных лиц он покупает контрольные пакеты акций действующих предприятий, вывозит валюту за границу во время деловых и туристических поездок, делает множественные мелкие вклады в коммерческие банки и так далее [4, с.88].

Третья группа теневой экономики – черная экономика: производство и продажа наркотиков, разбой, грабежи, кражи, вымогательство и иные преступления, в результате которых одни люди обогащаются, нанося вред другим, обществу и государству. К этой же группе относятся монополистические действия на рынке, ограничения конкуренции.

Итак, теневая экономика проявляется в трех формах: неофициальной, фиктивной и черной. Надо отметить то, что в реальной жизни бывает сложно отнести какое-то явление к конкретной форме. Например, получение официальным должностным лицом премии за якобы сделанную работу, скажем, якобы прочитанные лекции, с одной стороны относится к черной экономике (взяточничество), а с другой стороны – к фиктивной (отмывание незаконно полученных денег).

Структура теневой экономики представлена на рисунке 1.

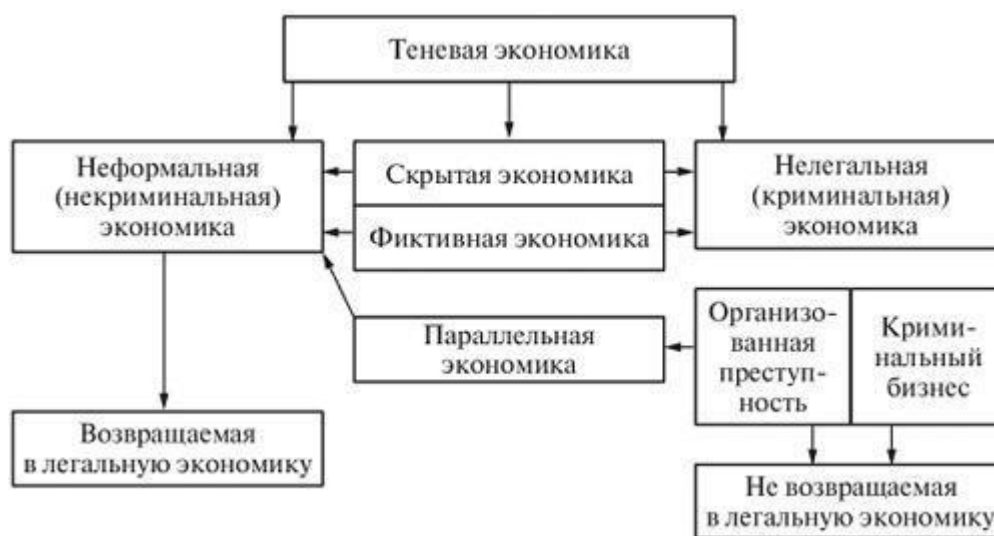


Рисунок 1 – Структура теневой экономики

Вообще в сложившихся условиях общего высокого уровня налогообложения и его явно неравномерного распределения для значительной части предпринимателей остаются три алгоритма поведения:

1) Бросить «дело», свернуть производство, вывести капитал за границу.

Предприниматели и промышленники выработали в этой связи следующий афоризм: «Мы патриоты, но не камикадзе».

2) Пытаться получить те или налоговые льготы. При этом за получение прямых налоговых льгот чиновникам соответствующих уровней «надо платить», так что основа для коррупции налицо.

3) Уклониться от уплаты налогов, применить наличные расчеты, уйти в «тень». В этом случае создается почва для криминализации экономических отношений: злоупотреблений государственных чиновников, с одной стороны, развития рэкета и бандитизма – с другой.

Что касается механизмов функционирования последнего алгоритма, то его можно разделить на два больших класса. Речь идет об основных и своего рода вспомогательных (обслуживающих) механизмах. Первый класс предполагает наличие «объекта эксплуатации», что, кстати, является характерным признаком «агрессивной координации». При этом в роли «дойных коров» выступают государство или крупное предприятие, соответствующие типичные схемы таковых:

При предприятии создаются общества с ограниченной ответственностью (и другие организационно-правовые формы), в число учредителей которых входят руководящие работники базового предприятия. Закупка ресурсов, оборудования, комплектующих осуществляется при посредничестве этих товариществ, так, что ресурсы обходятся предприятию дороже, чем при прямых связях, но члены товарищества в результате увеличивают свой личный доход. Схема является симметричной, действующей в обе стороны – продажа излишков сырья и материалов на сторону тоже осуществляется через подставные предприятия, имеющие и здесь свой процент.

Некая коммерческая структура арендует у базового предприятия производственные мощности, выпуская продукцию, аналогичную продукции завода. В число работников, так или иначе задействованных в этой структуре, входят сотрудники отдела сбыта завода, переадресовывающие наиболее выгодные заказы в «параллельное предприятие».

Базовое предприятие представляет собой НПО или НИИ, получающее средства на проведение НИОКР из госбюджета. Указанные средства переводятся

с бюджетного счета предприятия на депозитный счет коммерческого банка. По чего чуть ли не официальной практикой стали заказы на договором и временем выполнения плана НИОКР срока деньги выплачиваются реальным исполнителям (которые до этого работали без оплаты), бюджетный и депозитный счета «расчищаются», а депозитный процент перечисляется в соответствующую коммерческую структуру, где были задействованы «научные работники».

Отмеченный второй класс механизмов охватывает операции по сокрытию полученных доходов от налогообложения государства. Здесь, собственно, теряются «концы» указанных выше сделок: превращаясь в наличность и валюту, доходы вкладываются в недвижимость и личное имущество, переводятся за рубеж. Данный круг сделок наиболее трудно фиксировать и изучать (быстрое становление новой отечественной банковской системы непосредственно связано с обслуживанием подобных операций).

Регистрируемый ныне уровень деловой активности не позволяет большинству предприятий промышленности, строительства и транспорта хотя бы сохранять имеющиеся производственные мощности. Попытка включить затраты на содержание и эксплуатацию последних в цену продукции приводит к ее резкому удорожанию, вследствие производство продукции и услуг через «малые предприятия», действующие при базовом предприятии. Таков сегодняшний механизм «поедания» основных фондов.

Общая структура любой финансово-хозяйственной группировки, ведущей совместную «теневую деятельность», обычно включает:

- предприятия, осуществляющие торгово-посреднические и производственные операции (одна и та же хозяйственная деятельность обычно ведется российскими предпринимателями через несколько фирм; это помогает решать проблему временной неплатежеспособности их партнеров; кроме того, при помощи разветвленной структуры основной группе собственников легче контролировать поведение своих партнеров);

- банк (позволяет оперативно переводить безналичные деньги в наличные и наоборот, не говоря уж о других операциях);

- «Служба безопасности» (имеет разные ипостаси: это и обычные охранники, и спортивные секции, финансируемые группировкой, и «крыша» государственных органов управления);

- связи, конституирующие группировку по тому или иному признаку (обычное родство, бывшая совместная работа в партийных, комсомольских организациях и государственных органах, землячество, этническая принадлежность).

Структуры теневой экономики в принципе не являются в полном смысле экономическими т.е. ориентированными на максимальное удовлетворение запросов потребителя при минимальных издержках производителя. Они больше напоминают государство в миниатюре. Об этом свидетельствует наличие органов, аналогичных Центробанку и «силовым министерствам», дублирование предприятий, которые занимаются одними и теми же операциями, и т.п.

Обычно выделяют три группы факторов, которые способствуют развитию теневой экономики.

#### 1. Экономические факторы:

- высокие налоги (на прибыль, подоходный налог и т.д.);
- реструктуризация сфер хозяйственной деятельности (промышленного и сельскохозяйственного производства, услуг, торговли);
- кризис финансовой системы и влияние его негативных последствий на экономику в целом;
- несовершенство процесса приватизации;
- деятельность незарегистрированных экономических структур.

#### 2. Социальные факторы:

- низкий уровень жизни населения, что способствует развитию скрытых видов экономической деятельности;
- высокий уровень безработицы и ориентация части населения на получение доходов любым способом;
- неравномерное распределение валового внутреннего продукта.

#### 3. Правовые факторы:

- несовершенство законодательства;
- недостаточная деятельность правоохранительных структур по пресечению незаконной и криминальной экономической деятельности;
- несовершенство механизма координации по борьбе с экономической преступностью.

Рассмотрим влияние теневой экономики:

#### 1. Стабилизирующее.

Существует несколько направлений стабилизирующего влияния теневой экономики на российское общество и его экономику.

Во-первых, с точки зрения хозяйствующих субъектов, она обеспечивает более эффективные формы экономической деятельности. «Теневая» экономия на налоговых изъятиях позволяет предприятию увеличить чистую прибыль и дает предприятию серьезное конкурентное преимущество по сравнению с теми, кто работает полностью легально.

Во-вторых, стабилизирующее воздействие теневой экономики проявляется в формировании новых рыночных ниш, а значит, создает условия для выживания населения в период спада официальной экономики и падения уровня жизни. В качестве источника новых рабочих мест и дохода теневая экономика выполняет роль социального стабилизатора, сглаживая чрезмерное неравенство доходов и уровня жизни, уменьшая социальное напряжение в обществе.

В-третьих, она формирует финансовую базу для негосударственной социальной деятельности. Спонсорство политической активности, финансирование различных лоббистских экономических ассоциаций и союзов, а также благотворительность в сфере искусства (театр, кино и др.) в значительной мере идут за счет наличных денег, поступающих из теневой экономики. В этом своем качестве она выступает как средство формирования гражданского общества в его специфическом российском виде, включающем полукриминальные (а частично – полностью криминальные) формы.

С учетом традиций советского общества развитие теневой экономики, видимо, было единственно возможной формой возникновения рыночной системы.



Сверхвысокий уровень налоговых изъятий, заданный с начала 1992 года, не оставлял предприятиям иной альтернативы, кроме частичного ухода «в тень». Развитие теневой экономики отражало своеобразный социальный договор между населением и властью. Государство во многом сняло с себя ответственность за повседневное выживание людей, но «смотрело сквозь пальцы» на несанкционированную и нерегистрируемую хозяйственную деятельность.

«Натурализация» экономики, на основе которой поддерживается жизнедеятельность населения, обеспечивает значительные резервы социальной стабильности. Власти придется очень сильно постараться, чтобы их разрушить, к примеру, изъятием у людей их приусадебных (садовых) участков. В то же время, достигнутый на базе «натурального хозяйства» социальный консенсус между населением и государством не может послужить основой для формирования современной рыночной экономики. Он может обеспечить только физическое выживание людей, да и то на самом примитивном уровне.

## 2. Дестабилизирующее.

В настоящее время теневая экономика является мощным фактором дестабилизации российского общества. Главные направления его воздействия следующие.

Во-первых, вытеснение официальных механизмов налогообложения и, соответственно, пропорциональное снижение объемов собираемых налогов. Именно это явилось одной из главных причин кризиса, разразившегося после 17 августа 1998 г. Этот кризис – следствие несостоятельности официальных механизмов налогообложения, которые оказались не в состоянии обеспечить фискальные потребности государства, не сумевшего (и не могущего) выполнить свои элементарные функции. Альтернативные теневые механизмы налогообложения (плата «крышам», прямые выплаты чиновникам за выполнение ими своих функций и т.п.) оказались той альтернативой, которая вытеснила официальное налогообложение.

В ситуации достаточно значительного сокращения официального и роста теневого производства рано или поздно должно наступить банкротство

государства, то есть такое снижение объема собираемых налогов, которое меньше их минимального размера, необходимого для выполнения государством своих социальных и иных функций. Такая ситуация возникает даже в относительно благоприятной ситуации, когда ВВП не падает, а теневое производство растет в той мере, в какой падает официальное.

Во-вторых, теневая деятельность оказывает дезорганизующее влияние на производственный процесс в рамках официальной экономики, ухудшает положение и препятствует созданию нормально работающих, «здоровых» экономических организаций. Она приводит к снижению управляемости работников, ослабляет их трудовую мотивацию, иногда ведет к их деквалификации, затрудняет освоение инноваций, которые часто требуют сверхнормативных трудовых усилий, и в конечном итоге может вызвать дезинтеграцию коллектива и предприятия.

В-третьих, частично связанная с криминальной деятельностью, теневая экономика порождает многочисленные конфликты, часть которых разрешается с применением насилия. Судя по результатам конкретных исследований, масштабы насилия в российской экономике в целом довольно велики - по данным социологических опросов от 30 до 40% руководителей предприятий лично сталкивались со случаями рэкета, вымогательства, попытками поставить предприятие под контроль криминальных групп.

Тем не менее, теневая экономика ответственна за то, что в России возник значительный слой вооруженных людей, вынужденных защищать свой бизнес. Масштабность этого явления в конечном счете представляет опасность для стабильности российского общества в целом.

В-четвертых, теневая экономика – важнейших фактор формирования деловой этики, и, более того, социальных норм в целом. Расширение и укрепление теневой экономики привели к «размытости» социальных норм – люди перестали различать, что можно, а что нельзя в хозяйственной жизни, каковы критерии оценки того или иного хозяйственного действия. Например, большая часть хозяйственных руководителей осуществляет перевод безналичных» денег в

наличные с использованием фиктивных контрактов (т.н. «обналичивание»). В принципе – это незаконная операция, участники которой должны были бы быть наказаны. Однако случаи наказания за эту операцию крайне редки. Более того, для обеспечения своей текущей деятельности операции обналичивания иногда проводят даже органы государственной власти и правоохранительные структуры. Эта незаконная операция, фактически, получила социальное одобрение, и ни участники, ни власти на практике не осуждают ее. Тем не менее, официально она не является и разрешенной. Произошла ее своеобразная «неформальная институционализация»: она широко практикуется, имеет социальное одобрение, однако официально не является признанной.

Дестабилизирующее влияние теневой экономики состоит в том, что она привела к неформальной институционализации не только операции обналичивания, но и множества других также не безобидных экономических феноменов. Например – насилия при разрешении конфликтов между предпринимателями, «прихватизации» бывшей государственной собственности и многих других. В результате возникло обширное поле «размытых» социальных норм, когда сломан механизм поощрения за следование социальной норме и наказания за ее нарушение. В рамках этого поля имеет место произвол – хочешь следуй тому или иному правилу, хочешь – не выполняй его. Тогда происходит потеря людьми социальных ориентиров и, как следствие – нарушение социального порядка. Люди в ответ на то или иное действие не могут предугадать, какова будет реакция общества, ожидает ли их наказание без преступления или же они могут совершить безнаказанное преступление.

Таким образом, теневая экономика проявляется в трех формах: неофициальной, фиктивной и черной. Надо отметить то, что в реальной жизни бывает сложно отнести какое-то явление к конкретной форме. Например, получение официальным должностным лицом премии за якобы сделанную работу, скажем, якобы прочитанные лекции, с одной стороны относится к черной экономике (взятничество), а с другой стороны – к фиктивной (отмывание незаконно полученных денег).

## 1.2. Современные учетные индикаторы наличия теневой деятельности

Определим учетные индикаторы наличия теневой деятельности. Неясный и неоднозначный вопрос, который возникает во время исследования теневой экономики. Он заставляет прибегать к новым методикам и создавать ранее не использовавшиеся инструменты статистического наблюдения [11, с. 88].

В конце XX века объектом научного исследования стала теневая экономика. На сегодняшний день ученые под теневой экономикой или как ее еще называют, неформальной или скрытой экономикой, понимают совокупность видов хозяйственной деятельности не подчиненных государственному регулированию полностью или частично, не подкрепленных формальными контрактами, а также не фиксируемых статистическим и налоговым учетом. Следовательно, теневая экономика – это некая сфера экономической деятельности, которая не регулируется и не подчиняется законами и государственными правилами [2, с. 29].

Теневая экономика содержит скрытые от статистики расходы на конечное потребление, накопление, а также скрытые доходы и производство. Динамика уровня безработицы населения за период 1992-2014 гг. представлена на рисунке 2.



Рисунок 2 – Динамика уровня безработицы населения за период 1992-2014 гг.,%

Как отмечает Каплун В. В., количество людей, занятых в теневой экономике на сегодняшний день составляет около 16 млн. человек, это 19% от общей численности людей, занятых в экономической сфере [3]. Большие трудности представляет оценка неформальной экономики. Оценка проводится всевозможными методами в зависимости от решаемых задач в процессе исследования данного явления. Например, статистическая оценка, фундаментальный теоретический анализ, оптимизация социально-экономической политики, совершенствование правоохранительной деятельности, обеспечение экономической безопасности. Точных универсальных методов пока не известно [4].

Рассмотрим основные подходы и методы к оценке неформальной экономики.

Авторы А. А. Сергеев, А. М. Яковлев, А. Н. Шохин и др. при правовом подходе аспектом отнесения деятельности к нелегальной считают ее противоправный характер. Этот подход довольно распространенный, но он уводит исследователей данного явления от экономической сущности.

При учетно-статистическом подходе такие авторы как А. Понаморенко, Н. Бокун и И. Кулибаба, Ш. Лейтер и др., в качестве основного критерия скрытой экономики считают отсутствие регистрации хозяйственной деятельности официальной статистикой. В данном подходе часто не исследуются различные формы фиктивной деятельности, они хоть и не подпадают под критерий регистрации, но в действительности являются скрытыми методами ведения хозяйственной деятельности. Например, операции по «обналичиванию», выдача зарплаты под видом выплат по добровольному страхованию, перечисление налогов через проблемные банки и др. [5]. Особенно подходящим и уточненным является учетно-статистический подход на основе методологии системы национальных счетов (СНС) организаций объединенных наций. Исходя из основной цели системы национальных счетов – максимально точного учета всех видов экономической деятельности, которые обеспечивают реальный вклад в производство валового внутреннего продукта (ВВП) определяется понятие неформальной экономики.

Согласно методологии системы национальных счетов все проявления скрытой экономики разбиваются на две группы. Первая группа – преступления против личности и имущества, которые не включаются в состав валового внутреннего продукта и фиксируются на специальном счете для уменьшения статистических погрешностей. А вторая группа – продуктивные виды деятельности, результаты которых рассматриваются в составе валового внутреннего продукта.

Основное преимущество этого подхода заключается в том, что существует возможность количественно оценить скрытую часть производительной экономической деятельности на основе общепринятой методологии СНС, использования результатов расчетов при формировании международных сопоставлений и экономической политики. Результаты, полученные при расчете параметров скрытой экономики по методологии СНС, являются ценными для создания социально-экономической политики. Особенно в той ситуации, которая сложилась в РФ, когда проблема контроля над нелегальной экономикой переросла из категории чисто полицейских в разряд экономических и политических.

У данного подхода есть свои недостатки. Подчеркнем более значимые. В рамках СНС не получается достаточно оценить масштабы, структуру, а также влияние криминальной деятельности, не связанной с производством реального ВВП. С одной стороны, в состав теневой экономики входят все виды общеуголовных и экономических преступлений, что чрезмерно расширяет пределы неформальной экономики. С другой стороны, их учет обходится тем влиянием, которое они производят на производство и потребление ВВП текущего года и использование этой информации ограничивается целями уменьшения погрешностей статистических расчетов. Может возникнуть серьезная проблема при использовании этого подхода – отсутствие или несовершенство информационной базы статистических расчетов.

Методология исследования занятости предполагает, что при сохранении длительное время высокого уровня незарегистрированной безработицы показывает о наличии широких возможностей для занятости в неформальном секторе. [6, с. 71]. По данным рисунка 2, видно, что уровень безработицы

населения, начиная с 1998 года постепенно снижается. В начале 90-х годов уровень безработицы идет на увеличение, что в свою очередь на основе данной методологии говорит о росте теневой экономики. В 2014 году уровень безработицы составил 5,2%, это на 8,1% меньше, чем в 1998 году. Таким образом, можно сказать о сокращении теневой экономики на основе методологии исследования занятости [4, с.55].

Метод специфических индикаторов применяет какой-нибудь один показатель, который отражает уровень экономической деятельности, получаемым непосредственно прямым или косвенным способом. Данный метод включает в себя прямой и косвенный. Прямым методом получают информацию в результате специальных обследований, опросов, проверок и путем их анализа выявляются расхождения между доходами и расходами отдельных налогоплательщиков. Косвенные методы устроены в основном на информации систем сводных макроэкономических показателей официальной статистики, а также на основании данных налоговых и финансовых органов.

Основа структурного метода состоит в использовании информации об объемах скрытой экономики в разных секторах производства.

Специальные методы используют контролирующие органы в пределах собственных компетенций с целью выявления определенных направлений проявления теневой экономики.

С выделением совокупности факторов, которые определяют неформальную экономику, связан метод мягкого моделирования и направлен на расчет ее относительных объемов [8, с. 236].

Еще один метод – экспертный метод. В данном методе самим экспертом определяется методология экспертных оценок. Эксперт указывает степень достоверности данных по какой-нибудь отрасли, виду криминальной, преступной, фиктивной, скрытой деятельности и т.п., потом после сбора сведений их автоматически досчитывают на определенную величину.

Главной идеей при смешанном методе является создание модели, которая учитывает большое число, как детерминантов, так и индикаторов

скрытой экономики.

Сама неформальная экономика понимается в качестве скрытой переменной, которая не изменяется. Этот метод можно назвать метод скрытых переменных.

Следующий метод – метод бухгалтерского баланса. Он предлагает системное изучение баланса, счетов и двойной записи, оценки и калькуляции, инвентаризации и документации для выявления учетных несоответствий и отклонений в нормальном течении экономической деятельности [9, с. 22].

У данных методов есть свои преимущества и недостатки представленные в таблице 2.

Таблица 2 – Преимущества и недостатки методов оценки теневой экономической деятельности

Наименование	Преимущества	Недостатки
Метод специфических индикаторов	Косвенные методы эффективны при невозможности непосредственной фиксации исследуемых параметров. Их отличие в достоверности	При косвенном методе необходимо осторожно подбирать косвенные показатели и учитывать особенности исследуемого региона. Данные
Структурный метод	Дает возможность выявить отраслевые предпочтения и учесть отраслевые особенности субъектов неформальной	Уровень достоверности по отраслям может значительно отличаться
Метод мягкого моделирования	При возможном изменении тех или иных факторов позволяет прогнозировать динамику скрытой	Не учитывает те факторы, которые не оказывают влияние на проявление теневой экономики и
Экспертный метод	Может экспертно оценивать величины, которые не поддаются математическому	Не является универсальным
Смешанные методы	Дает возможность моделировать поведение теневого сектора экономики	Невозможно оценить непосредственно объем теневой
Специальные методы	Отвечают целям деятельности контролирующих органов в пределах их	Не предназначены для широкого применения
Методы бухгалтерского учета	Позволяет обнаружить суммы скрытых налогов при неправильном ведении бухгалтерского учета	Не учитывают теневую деятельность, а всего лишь выявляют ошибки при ведении бухгалтерского учета

Перечисленные недостатки дают возможность сделать и в значительной мере субъективна. Данные методы дают вывод о том, что оценка теневой экономики, независимо реальную возможность количественного измерения теневой экономики от выбранного метода носит стохастический характер.



### 1.3. Возможности бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации для выявления теневой деятельности

Бухгалтерская экспертиза – это экономическое исследование конфликтных ситуаций, возникающих в хозяйственной деятельности, которое носит аналитический характер. Предметом бухгалтерской экспертизы являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности, что требует специальных знаний эксперта-бухгалтера для установления истины. Цель бухгалтерской экспертизы – формирование новых знаний (данных) изучение возможности выявления для выявления теневой деятельности предприятия. При этом к компетенции эксперта-бухгалтера не относятся правовая оценка или установление правовой природы исследуемых фактов, решение вопросов правомерности или неправомерности действий лиц, оценка других доказательств, оценка формы договора, формирование выводов о законности или незаконности сделок и правоотношений. В рамках бухгалтерской экспертизы на основе всестороннего изучения учетных данных должны быть установлены факты, имеющие значение для выявления теневой деятельности предприятия.

Методически указанные задачи решаются путем применения определенной совокупности методов финансового контроля по отношению к объектам контроля (учетным данным), что, по сути, повторяет процедуры финансового контроля других видов (ревизия, аудит, тематическая проверка и т.п.). Но от других видов финансового контроля бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации отличает целевая установка проводимых процедур, что выражается в методических подходах. Следовательно, чтобы проверить правильность и оценить качество проведенной экспертизы, необходимо проанализировать соответствие порядка проведения экспертизы методическим подходам. Основными методическими составляющими, которые при этом необходимо отследить, будут:

- предмет и объекты бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации;
- принципы применения методов бухгалтерской экспертизы и аудита учетной

информации;

- пределы компетенции эксперта.

Предметом бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации являются хозяйственные операции и достоверность их отражения в учете и отчетности организаций, объектами – документы, формируемые в системе бухгалтерского учета организаций и представленные эксперту для проведения исследования.

Эксперт должен определить возможность производства экспертизы и составить методику, соответствующую конкретному экспертному заданию. Предмет бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации должен определяться исходя из возможности формирования данных в рамках системы бухгалтерского учета. При этом использовать можно как учетные данные экономического субъекта – объекта экспертизы, так и данные его контрагентов (при отсутствии или недостаточности данных самого субъекта).

Бухгалтерский учет представляет собой упорядоченную систему сбора, регистрации и обобщения информации в денежном выражении об имуществе, обязательствах организаций и их движении путем сплошного, непрерывного и документального учета всех хозяйственных операций. Объектами бухгалтерского учета являются имущество организаций, их обязательства и хозяйственные операции, осуществляемые организациями в процессе их деятельности. Единые правовые и методологические основы организации и ведения бухгалтерского учета в Российской Федерации устанавливаются Федеральным законом «О бухгалтерском учете» от 06.12.2012 № 402-ФЗ [1].

Согласно ст. 4 указанного закона ведение бухгалтерского учета обязательно для всех организаций, находящихся на территории Российской Федерации, и филиалов и представительств иностранных организаций, если иное не предусмотрено международными договорами Российской Федерации.

Граждане, осуществляющие предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, ведут учет доходов и расходов в порядке, установленном налоговым законодательством Российской Федерации. Обязанность по ведению бухгалтерского учета на физических лиц не

распространяется. Поэтому документы учетного характера физическими лицами могут быть получены при взаимодействии с организациями или индивидуальными предпринимателями в рамках трудовых или гражданско-правовых отношений. При этом организации обязаны хранить первичные учетные документы, регистры бухгалтерского учета и бухгалтерскую отчетность в течение сроков, устанавливаемых в соответствии с правилами организации государственного архивного дела, но не менее пяти лет. Обязанность хранения учетных документов физическими лицами законодательно не установлена.

Учитывая изложенное, бухгалтерская экспертиза, например, по вопросам определения дохода физического лица возможна только на основе изучения учетных данных организаций и индивидуальных предпринимателей, с которыми возникали правоотношения. При этом доходы физического лица будут являться расходами соответствующих контрагентов. Таким образом, методика бухгалтерской экспертизы определения доходов физического лица должна предполагать исследование соответствующих расходов юридических лиц – его контрагентов.

Основные объекты бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации для выявления теневой деятельности имеют общее свойство – они представляют собой источники учетных сведений о хозяйственной деятельности организаций. Поэтому бухгалтер может исследовать внешние признаки таких объектов (их форму, правильность заполнения), содержание каждого объекта в отдельности и содержание учетных сведений, вытекающих из совокупности различных основных объектов.

Основными объектами бухгалтерской экспертизы и аудита учетной информации являются материалы, ставшие предметом непосредственного исследования бухгалтера-аудитора. К ним относят первичные и сводные учетные документы, документы учетного оформления, формы отчетности, записи в регистрах синтетического и аналитического учета. При получении материалов для производства экспертизы бухгалтер-аудитор обязан установить соответствие представленных объектов перечню, приведенному в постановлении, и оценить их

достаточность для решения поставленных вопросов.

Анализ формирования методики бухгалтерской экспертизы доходов физического лица, показывает, что анализ операций по передаче в аренду имущества физическим лицом предполагает установление бухгалтером-аудитором взаимосвязи этих операций с другими хозяйственными операциями (формирование расходов, начисление налогов, возникновение задолженностей, осуществление оплаты и т.д.).

Таким образом, достоверные ответы бухгалтером-аудитором на определение «теневых» схем могут быть получены посредством сопоставления данных бухгалтерского учета на основе бухгалтерской отчетности путем группировки данных. Результатом экспертизы не может быть установление простых количественных значений исследуемых объектов. Обязательными приемами, отличающими бухгалтерскую экспертизу от других форм финансового контроля, должны быть анализ учетных данных, исследование систем бухгалтерского учета, выявление взаимосвязи хозяйственных операций, моделирование учетной системы и иные специфические экспертные приемы. Без применения указанных методов бухгалтерская экспертиза не может считаться объективным, всесторонним и полным исследованием, которое дает достоверные ответы на поставленные вопросы.

#### Выводы

Теневая экономика проявляется в трех формах: неофициальной, фиктивной и черной. Надо отметить то, что в реальной жизни бывает сложно отнести какое-то явление к конкретной форме. Например, получение официальным должностным лицом премии за якобы сделанную работу, скажем, якобы прочитанные лекции, с одной стороны относится к черной экономике (взяточничество), а с другой стороны – к фиктивной (отмывание незаконно полученных денег).

Теневая экономика содержит скрытые от статистики расходы на конечное потребление, накопление, а также скрытые доходы и производство. Анализ методологии выявления теневых доходов показывает, что в качестве основного критерия скрытой экономики многие аналитики считают отсутствие регистрации

хозяйственной деятельности официальной статистикой. В данном подходе часто не исследуются различные формы фиктивной деятельности, они хоть и не подпадают под критерий регистрации, но в действительности являются скрытыми методами ведения хозяйственной деятельности. Например, операции по «обналичиванию», выдача зарплаты под видом выплат по добровольному страхованию, перечисление налогов через проблемные банки и др.

Согласно методологии системы национальных счетов все проявления скрытой экономики разбиваются на две группы. Первая группа – преступления против личности и имущества, которые не включаются в состав валового внутреннего продукта и фиксируются на специальном счете для уменьшения статистических погрешностей. Вторая группа – продуктивные виды деятельности, результаты которых рассматриваются в составе валового внутреннего продукта.

Достоверные ответы бухгалтером-аудитором на определение «теневых» схем могут быть получены посредством сопоставления данных бухгалтерского учета на основе бухгалтерской отчетности путем группировки данных. Результатом экспертизы не может быть установление простых количественных значений исследуемых объектов. Обязательными приемами, отличающими бухгалтерскую экспертизу от других форм финансового контроля, должны быть анализ учетных данных, исследование систем бухгалтерского учета, выявление взаимосвязи хозяйственных операций, моделирование учетной системы и иные специфические экспертные приемы. Без применения указанных методов бухгалтерская экспертиза не может считаться объективным, всесторонним и полным исследованием, которое дает достоверные ответы на поставленные вопросы.

## 2. ОБОСНОВАНИЕ СПОСОБОВ ВЫЯВЛЕНИЯ ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ НА ОСНОВЕ БУХГАЛТЕРСКОЙ ИНФОРМАЦИИ

### 2.1. Индикаторы теневой деятельности в учетной информации о расходах предприятия

Действующий порядок ведения учетной информации о расходах предприятия изложен в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2011 №119н. В соответствии с ним порядок приемки и оприходования, отпуска и списания материалов устанавливается руководством организации. При этом следует учитывать и то, что материальный учет (отличается от бухгалтерского учета) должен осуществляться соответствующим подразделением, а вовсе не бухгалтерией. При этом поступающие материалы должны оформляться, как правило, путем составления приходных ордеров (типовая межотраслевая форма №М-4, утвержденная Постановлением Госкомстата России от 30.10.1997 №71а. При установлении несоответствия поступающих материалов ассортименту, количеству и качеству приемку осуществляет назначаемая приказом руководителя организации комиссия с оформлением Акта о приемке материалов. Состав комиссии должен быть установлен приказом руководителя организации.

Отпуск материальных ценностей должен оформляться с использованием лимитно-заборных карт (типовая межотраслевая форма № М-8), накладных (формы №11 и №15) и карточек складского учета формы №М-17, а списание материалов может производиться на основании акта расходов (списания).

При формировании расходов, учитываемых при налогообложении, следует учитывать требования Налогового кодекса по документальному оформлению и экономической целесообразности произведенных расходов. Так, в утверждаемых нормах расхода материалов необходимо четко обосновывать объем технологических потерь сырья, материалов.

Дебетовое сальдо по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» должно отражать стоимость оплаченных материалов, оставшихся на конец месяца в пути или не вывезенных со склада поставщика. Это сальдо в конце месяца перечисляется в дебет счета 10 «Материалы» без оприходования их на складах. В начале следующего месяца эти суммы сторнируются и числятся в текущем учете снова как дебиторская задолженность по счету 60, пока эти материалы не будут приняты и оприходованы.

Завершающим этапом проверки использования ТМЦ является установление обоснованности отклонений в стоимости материалов на выпуск готовых изделий. По ведомости учета материальных ценностей, товаров, тары проверяется техника расчета отклонений, правильность подсчета среднего процента отклонений по направлениям, материалам, включая и остаток их на складе.

В соответствии с подп. 1 п. 1 ст. 254 НК РФ затраты налогоплательщики включают в состав материальных расходов при приобретении материалов, которые:

- используются в производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг);
- образуют их основу;
- являются необходимым компонентом при производстве товаров (выполнении работ, оказании услуг).

Пунктом 2 ст. 254 НК РФ стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету, либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ), включая:

- комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям;
- ввозные таможенные пошлины и сборы;
- расходы на транспортировку;
- иные затраты, связанные с приобретением товарно-материальных ценностей.

Согласно подп. 44 п. 1 ст. 264 НК РФ к прочим расходам, связанным с производством и реализацией, относятся потери в виде стоимости бракованной,

утратившей товарный вид, а также не реализованной в пределах сроков (морально устаревшей) продукции средств массовой информации и книжной продукции. Учитывать в целях налогообложения такие расходы могут налогоплательщики, осуществляющие производство и выпуск продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Подп. 44 п.1 ст. 264 НК РФ установлен лимит для таких расходов: для исчисления налоговой базы по налогу на прибыль сумма расходов не должна превышать 10% стоимости тиража соответствующего номера периодического печатного издания или соответствующего тиража книжной продукции.

Ненормируемыми являются расходы на списание и утилизацию бракованной, утратившей товарный вид и не реализованной продукции средств массовой информации и книжной продукции.

Бухгалтерами очень часто допускаются ошибки при отражении операций по возврату товаров.

Все случаи возврата товара можно разделить на два вида:

1. Возврат поставщику качественного товара по дополнительному соглашению (наиболее частая причина – товар плохо реализуется);

2. Возврат некачественного товара: брак, комплект и иные причины, предусмотренные ГК РФ или договором купли-продажи (договором поставки).

В случае согласия с претензиями покупателя поставщик принимает бракованный товар по накладной, выписанной покупателем (унифицированная форма ТОРГ-12).

В соответствии с пп.1 п.1 ст.264 НК РФ в состав прочих расходов, связанных с производством и реализацией, включаются суммы налогов и сборов, начисленные в установленном законодательством Российской Федерации о налогах и сборах порядке, за исключением перечисленных в ст.270 НК РФ.

Согласно п.2 ст.170 НК РФ суммы НДС, предъявленные покупателю при приобретении товаров (работ, услуг), учитываются в стоимости таких товаров (работ, услуг) в случаях, если:

- приобретения товаров (работ, услуг), используемых для операций по



производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), не подлежащих налогообложению (освобожденных от налогообложения);

- приобретения товаров (работ, услуг), используемых для операций по производству и (или) реализации товаров (работ, услуг), местом реализации которых не признается территория Российской Федерации;

- приобретения товаров (работ, услуг) лицами, не являющимися налогоплательщиками в соответствии с гл.21 НК РФ либо освобожденными от исполнения обязанностей налогоплательщика по исчислению и уплате налога;

- приобретения товаров (работ, услуг) для производства и (или) реализации товаров (работ, услуг), операции по реализации которых не признаются реализацией товаров (работ, услуг) на основании п.2 ст.146 НК РФ.

Пунктом 2 ст.254 НК РФ стоимость товарно-материальных ценностей, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цен их приобретения без учета сумм налогов, подлежащих вычету либо включаемых в расходы в соответствии с НК РФ.

Суммы НДС, уплаченные поставщикам товарно-материальных ценностей, а также уплаченные при ввозе товаров на территорию Российской Федерации, не формируют стоимость приобретенных товарно-материальных ценностей в целях налогообложения прибыли, если налогоплательщик осуществляет виды деятельности, которые облагаются НДС в общеустановленном порядке. Наличие счета-фактуры при этом является обязательным условием для принятия предъявленных сумм НДС к вычету (ст.169 НК РФ).

Если в отгрузочных документах, в кассовом или в товарном чеке выделен НДС, но счет-фактуру поставщик или предприятие розничной торговли не оформили, то НДС не подлежит вычету и не включается в расходы, учитываемые при налогообложении прибыли.

Следует иметь в виду, что в соответствии с п.1 ст.252 НК РФ в целях расчета налога на прибыль налогоплательщик уменьшает полученные доходы на сумму произведенных расходов. При этом расходами признаются экономически обоснованные и документально подтвержденные затраты. Под документально

подтвержденными расходами понимаются затраты, подтвержденные документами, оформленными в соответствии с законодательством РФ.

Согласно п.2 ст. 248 НК РФ имущество (работы, услуги) или имущественные права считаются полученными безвозмездно, если при получении этого имущества (работ, услуг, имущественных прав) не связано с возникновением у получателя обязанности передать имущество (имущественные права) передающему лицу (выполнить для передающего лица работы, услуги).

При этом пунктом 4 ст. 271 НК РФ для прочие расходов, в виде безвозмездно полученного имущества (работ, услуг) датой получения дохода признается дата подписания сторонами акта приемки-передачи имущества (приемки-сдачи работ, услуг).

Кроме того, налоговым кодексом не предусмотрена возможность учета в целях налогообложения прибыли в качестве расходов стоимости материальных ценностей, полученных безвозмездно. Стоимость ТМЦ, включаемых в материальные расходы, определяется исходя из цены приобретения (без учета сумм налогов, подлежащих вычету, либо включаемых в расходы), включая комиссионные вознаграждения, уплачиваемые посредническим организациям, ввозные таможенные пошлины и сборы, расходы на транспортировку и иные затраты, связанные с приобретением ТМЦ.

В соответствии со ст. 9 Федерального закона от 06 декабря 2012 года №402-ФЗ «О бухгалтерском учете», все проводимые организацией хозяйственные операции должны оформляться на основании первичных учетных документов.

В настоящее время бухгалтерские нормативные документы не устанавливают предельных норм расходов на ГСМ, которые можно списывать на затраты. В бухгалтерском учете в расходы включается сумма всех фактических затрат организации (п.6 ПБУ 10/99).

Отражение в налоговом учете в составе себестоимости реализованных покупных товаров, учетной стоимости реализованных излишков является неправомерным.

Таким образом, с целью выявления теневой деятельности предприятий

используют методы экономико-правового анализа:

- метод документального анализа;
- метод бухгалтерского анализа;
- метод экономического анализа.

Метод бухгалтерского анализа представляет собой системное исследование контрольных функций элементов метода бухгалтерского учета (баланс, счета и двойная запись; оценка и калькуляция, инвентаризация и документация) для выявления учетных несоответствий и отклонений в нормальном течении экономической деятельности.

Учетные несоответствия проявляются :

- в нарушениях взаимосвязи между элементами метода бухгалтерского учета (баланс и счета, калькуляция и счета и т.д.);
- в отклонениях от обычного порядка отражения экономической деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета (между аналитическим и синтетическим учетом, между первичными и сводными документами и т.п.);
- в нарушениях технологического процесса учетной работы (мнимое исправление учетных записей, нарушение правил учета, проведения инвентаризаций).

## 2.2 Взаимодействие налоговых служб и подразделений предприятия

Наиболее активно в налоговые службы взаимодействует бухгалтерия предприятия. Важным элементом взаимодействия бухгалтерской службы предприятия с налоговыми органами осуществляется деятельность, связанная с представлением налоговых деклараций.

Обязанность представления налогоплательщиком налоговых деклараций в налоговые органы предусмотрена подпунктами 4, 5 п. 1 ст. 23 Налогового кодекса Российской Федерации (НК РФ), согласно положениям которых налогоплательщик обязан представлять в налоговый орган по месту учета (месту нахождения организации) в установленном порядке налоговые декларации (расчеты) по тем налогам, которые они обязаны уплачивать, если такая

обязанность предусмотрена законодательством о налогах и сборах, а также бухгалтерскую отчетность в соответствии с Федеральным законом от 06.12.1996 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» [1].

Налоговые декларации и бухгалтерская отчетность могут быть представлены налогоплательщиком в налоговый орган по месту его учета:

- на бумажных носителях (лично или через его уполномоченного представителя либо направлены в виде почтового отправления с описью вложения);

- в электронном виде (по телекоммуникационным каналам связи либо на электронных носителях).

Принятие налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности от налогоплательщиков (их представителей) производится работниками отдела работы с налогоплательщиками налогового органа.

Сотрудник налогового органа, принимающий у налогоплательщика декларацию, проставляет на остающихся у налогоплательщика копиях отметку о принятии и дату представления декларации.

Сотрудники налогового органа, осуществляющие прием деклараций, на стадии принятия налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности подвергают визуальному контролю все представленные документы на наличие обязательных реквизитов, а именно:

- полного наименования налогоплательщика;
- идентификационного номера налогоплательщика (ИНН);
- кода причины постановки на учет (КПП) (для юридических лиц);
- периода, за который представляются налоговые декларации (расчеты) и бухгалтерская отчетность;
- подписей лиц, уполномоченных подтверждать достоверность и полноту сведений налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности налогоплательщика (руководителя и главного бухгалтера организации-налогоплательщика) или его представителя.

В случае отсутствия в представленных налоговых декларациях и

бухгалтерской отчетности какого-либо из вышеуказанных реквизитов сотрудник отдела работы с налогоплательщиками налогового органа должен в устной форме предупредить налогоплательщика или его представителя об этом и предложить внести в представляемые документы необходимые изменения.

По истечении шести дней после установленного законодательством о налогах и сборах срока представления в налоговый орган налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности работники отдела камеральных проверок осуществляют сверку списка состоящих на учете налогоплательщиков, обязанных представлять налоговые декларации и бухгалтерскую отчетность в соответствующий срок, с данными о фактическом представлении налоговых деклараций с использованием автоматизированной системы.

По результатам вышеуказанной сверки отдел камеральных проверок в соответствии с правом, предоставленным налоговым органам подпунктом 4 п. 1 ст. 31 НК РФ, вызывает налогоплательщиков в налоговый орган посредством письменного уведомления для дачи пояснений по обстоятельствам, связанным с неисполнением ими законодательства о налогах и сборах (непредставление налоговых деклараций и бухгалтерской отчетности в установленный срок).

В соответствии с п. 3 ст. 76 НК РФ руководитель (заместитель руководителя) налогового органа может принимать решение о приостановлении операций налогоплательщика-организации по его счетам в банке в случае непредставления этим налогоплательщиком-организацией налоговой декларации в налоговый орган.

После получения налоговая декларация вводится в информационные ресурсы налоговых органов и поступает в отдел камеральных проверок.

Взаимодействие налоговых служб и подразделений предприятия происходит при проведении налоговых и камеральных проверок предприятия.

Предметом выездной проверки выступает проверка правильности исчисления и своевременности уплаты налогов (п. 4 ст. 89 НК РФ), следовательно, наиболее активное взаимодействие будет осуществлять налоговый орган с бухгалтерией предприятия.

Налоговый инспектор, проводящий налоговую проверку, вправе истребовать у налогоплательщика необходимые для проверки документы (п.1 ст.93 НК РФ). Требование о представлении документов может быть передано руководителю (законному или уполномоченному представителю) организации лично под расписку или передано в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи. Если указанными способами требование о представлении документов передать невозможно, оно направляется по почте заказным письмом и считается полученным по истечении шести дней с даты направления заказного письма. Соответственно, истребуемые документы могут быть представлены в налоговый орган лично или через представителя, направлены по почте заказным письмом или переданы в электронном виде по телекоммуникационным каналам связи (п.2 ст.93 НК РФ). Представление документов на бумажном носителе производится в виде заверенных налогоплательщиком копий. В случае необходимости налоговый орган вправе ознакомиться с подлинниками документов.

Камеральная налоговая проверка – это одна из форм налогового контроля (абз. 2 п. 1 ст. 82, п. 1 ст. 87 НК РФ). Целью камеральной проверки является выяснение, соблюдает ли налогоплательщик законодательство о налогах и сборах (п. 2 ст. 87 НК РФ), следовательно, наиболее активное взаимодействие будет осуществлять налоговый орган с бухгалтерией предприятия.

Камеральная проверка начинается после представления в налоговую инспекцию налоговую декларацию или расчет (далее – отчетность). О начале камеральной проверки налогоплательщика извещать налоговые инспектора не будут и это абсолютно законно, т.к. Налоговый Кодекс не обязывает налоговых инспекторов извещать налогоплательщика о проведении камеральной проверки поданных налоговых деклараций (расчетов).

Налоговый орган запрашивает у руководителя предприятия пояснения, истребует документы, начнет встречную проверку контрагентов и т.п.

Налоговый орган взаимодействует:

- с экономистом по вопросам: получения планов производства продукции отдельными подразделениями и предприятием в целом; предоставления балансов

отчетов о прибылях и расходах; расчетов заработной платы; расчетов амортизационных отчислений.

- с отделами главного механика и главного энергетика по вопросам получения: утвержденных в установленном порядке актов на списание оборудования и энергетического оборудования с баланса; утвержденных в установленном порядке актов на передачу или на продажу оборудования, актов на передачу оборудования после ремонта в эксплуатацию; предоставление информации о затратах на содержание и ремонт оборудования; информации о наличии основных и оборотных средств;

- с отделом материально-технического снабжения по вопросам получение документации на лишние материалы и неликвиды; инвентаризационных документов относительно материальных ценностей; расчетов и других данных для взыскания с поставщиков пени, штрафов, а также выводов из претензий, заявленных поставщиками; отчетных данных о движении материалов и изделий из них, остатки на конец каждого месяца;

Таким образом, наиболее активное взаимодействие налоговый орган осуществляет с руководителями предприятия, с бухгалтерией, с экономическим отделом и отделом материально-технического снабжения.

### 2.3 Организация мероприятий по выявлению теневых (схемных) операций

Теневой бизнес представляет собой весьма разнородное и многообразное явление, проникающее во все сферы жизнедеятельности общества. От масштаба незаконной предпринимательской деятельности, её структуры и организации зависят способы борьбы с этим экономическим феноменом. Инициаторами борьбы с теневым бизнесом выступают, как правило, наиболее заинтересованные в его уменьшении институты – государство, легальный бизнес и общественные организации, представленные на рисунке 3.

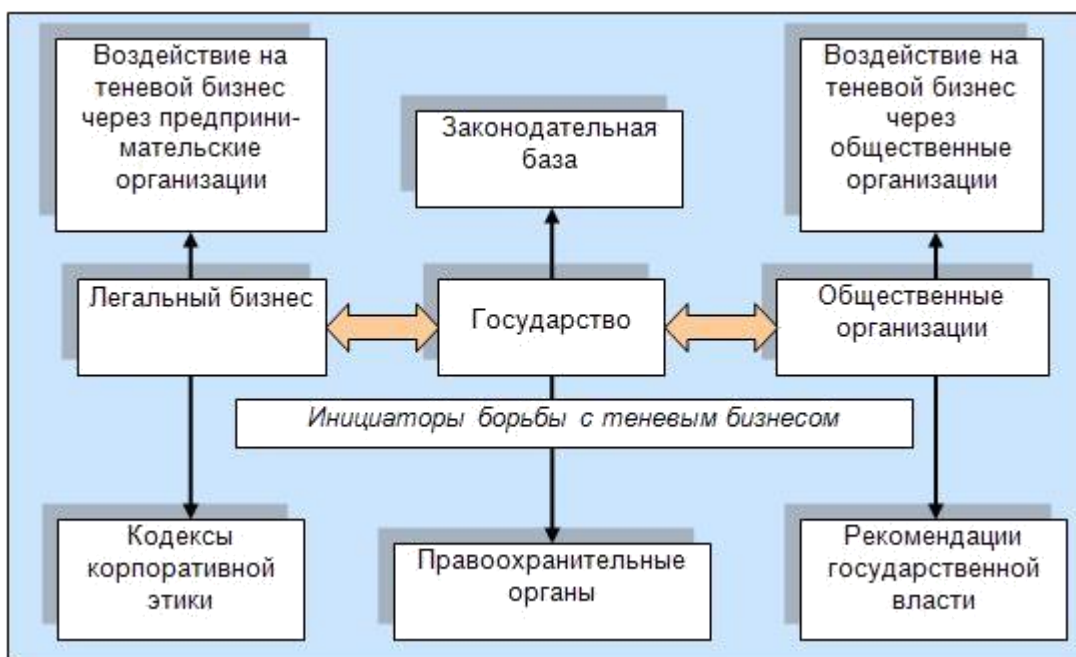


Рисунок 3 – Основные участники борьбы с теневым бизнесом

Наибольший ущерб от функционирования незаконного предпринимательства несет государственная власть, население, предприниматели и предприятия, ведущие свой бизнес на законных основаниях.

Способы борьбы государства с теневым бизнесом сосредоточиваются на трёх основных направлениях:

- на предотвращении втягивания в теновой бизнес легальных предпринимателей и наемных работников;
- на мерах по сокращению численности контингента незаконных предпринимателей;
- на формировании благоприятных условий для функционирования легального предпринимательства.

По первому направлению государство действует следующим образом. Во-первых, средствами рекламы и пропаганды создаётся негативный образ теновому бизнесу, через СМИ подчёркивается его вредное воздействие на экономику и общество, указывается на ущерб, наносимый незаконным предпринимательством населению и легальному бизнесу. Во-вторых, правоохранительными органами ведётся активная профилактическая работа по предотвращению незаконного



предпринимательства. В-третьих, пресекается нелегальная предпринимательская деятельность на стадии её формирования, а её организаторы берутся на учёт и подвергаются административным и уголовным наказаниям.

Сокращение численности незаконных предприятий и предпринимателей осуществляется за счёт оперативно-розыскных мер правоохранных органов, связанных с задержанием и наказанием организаторов теневого бизнеса.

Третье направление борьбы с теневым бизнесом включает в себя создание благоприятных условий для развития легитимного предпринимательства. Государственные органы совместно с представителями общественных организаций и легального бизнеса вырабатывают систему организационных, правовых, финансовых и иных мероприятий, связанных с облегчением функционирования официально зарегистрированных коммерческих структур.

В перечень мер, улучшающих среду бизнеса, входят:

- улучшение налогового климата;
- переход на систему безналичных расчётов посредством электронных платёжных систем;
- снижение административного давления на легальный бизнес;
- защита собственности и личности предпринимателя и предприятий от посягательств криминальных структур и недобросовестных государственных чиновников;
- помощь в кредитовании бизнеса;
- устранение системы поборов и вымогательства в любых формах;
- создание системы бизнес-инкубаторов, обучения и переобучения предпринимателей с участием государственных средств и ресурсов.

С целью увеличения эффективности мер по борьбе с теневым бизнесом, государственными структурами привлекаются к сотрудничеству в данном вопросе такие заинтересованные стороны, как легальный бизнес и общественные организации.

Легальный бизнес, как нами отмечалось выше, весьма заинтересован в снижении доли теневого предпринимательства. Обладая значительными

финансовыми ресурсами, кадровым потенциалом, влиянием на общественное мнение, предпринимательские объединения и союзы вносят свой вклад в борьбу с теневым бизнесом. Конкретно это проявляется в том, что:

- легальный бизнес включает во внутренние кодексы корпоративной этики соответствующие положения, касающиеся недопустимости таких действий, как уклонение от уплаты налогов, подкуп должностных лиц, СМИ, судебных органов;

- предпринимательские объединения, ассоциации и союзы, действующие на легитимной основе, самостоятельно регулируют поведение своих членов, при необходимости применяя к нарушителям штрафные санкции и меры дисциплинарного характера;

- легальный бизнес отказывается от сотрудничества с предпринимателями-теневиками, тем самым затрудняя их деятельность, а также работу теневого бизнеса в целом;

- под патронажем легального бизнеса осуществляются научные исследования по различной тематике, связанной с теневым бизнесом, даются юридические консультации юридическим и физическим лицам по вопросам противодействия незаконному предпринимательству, защиты прав потребителей и интеллектуальной собственности;

- легальный бизнес осуществляет большую профилактическую и разъяснительную работу по широкому спектру вопросов, связанных с незаконным предпринимательством. На вебсайтах предпринимательских организаций и объединений, а также в СМИ публикуются соответствующие статистические данные, аналитические статьи и иные материалы.

Очень важна в борьбе с теневым бизнесом поддержка широких масс населения, которая осуществляется как в индивидуальном порядке отдельными активистами, так и посредством включения в противостояние теневому бизнесу общественных организаций. В настоящее время существует большое количество международных и национальных общественных организаций, прямо или косвенно противодействующих теневому бизнесу.

Организация мероприятий по выявлению теневых (схемных) операций на предприятии связана с:

1. Определением, формулированием, планированием, осуществлением и координацией организации бухгалтерского учета, хозяйственно-финансовой деятельности предприятия, осуществление контроля за эффективным использованием материальных, трудовых и финансовых ресурсов.

2. Рациональной организацией ведения учета и отчетности на предприятии и в него подразделениях на основе централизации и автоматизации учетно-вычислительных работ, прогрессивных форм и методов бухгалтерского учета и контроля, разработка и осуществление мер, которые направлены на соблюдения дисциплины и укрепления хозяйственного расчетов.

3. Своевременном составлении баланса предприятия.

4. Организации и контроле за составлением расчетов относительно использования прибылей, затрат на производство (затрат обращения), платежей в бюджет и государственных социальных фондов, своевременностью и правильностью составления отчетности.

5. Контролем за соблюдением порядка оформления первичных и бухгалтерских документов, расчетов и платежных обязательств, расходованием фонда оплаты труда, установлением должностных окладов, за проведением инвентаризаций основных средств, нематериальных активов, товарно-материальных ценностей, средств, документов, расчетов, проверок организации бухгалтерского учета и отчетности, документальных ревизий в подразделениях предприятия.

6. Контролем за долгосрочными инвестициями предприятия в прибыльные активы других предприятий, хозяйственных обществ, процентные облигации государственных и местных займов, вклады в уставные фонды предприятий и другие финансовые вложения; бартерными (товарообменными) операциями; за правильностью учета операций в иностранных валютах; инкассацией долговых требований.

7. Составлением ежемесячных, квартальных и годовых бухгалтерских отчетов.

8. Контролем за правильностью отображения в инвентаризационном сведении инвентаризационных различий (недостатка, излишки, пересортицы), потери и порчи ценностей с вычислением размера убытков.

9. Регулированием расхождения фактического наличия материальных ценностей с данными бухгалтерского учета, которые были выявлены во время инвентаризаций.

10. Участием в проведении экономического анализа хозяйственно-финансовой деятельности по данным бухгалтерского учета и отчетности с целью выявления внутрихозяйственных резервов, устранение непроизводительных затрат.

11. Участием в мероприятиях по предотвращению недостатков, незаконного расходования средств и товарно-материальных ценностей, нарушений финансового и хозяйственного законодательства.

12. Участием в оформлении материалов по недостаткам, кражам и порче ценностей, контроль по представлению в необходимых случаях материалов в следственные и судебные органы.

13. Работой, направленной на обеспечение строгого соблюдения штатной, финансовой и кассовой дисциплины, соблюдение законности списания с баланса дебиторской задолженности, недостач и других потерь, контроль за хранением бухгалтерских документов, оформлением и сдаче их в соответствии с установленным порядком в архив.

14. Участием в работе по усовершенствованию и расширению сферы действия внутрихозяйственных расчетов, в разработке рациональной плановой и учетной документации, в организации внедрения средств автоматизации учетно-вычислительных работ.

15. Обеспечением на основе данных первичных документов и бухгалтерских записей своевременного составления бухгалтерской и налоговой отчетности, представление ее в соответствии с установленным порядком соответствующим органам.

16. Предоставлением методической помощи работникам подразделений предприятия по вопросам бухгалтерского учета, контроля, отчетности и экономического анализа.

#### Выводы

Теневой бизнес представляет собой весьма разнородное и многообразное явление, проникающее во все сферы жизнедеятельности общества. От масштаба незаконной предпринимательской деятельности, её структуры и организации зависят способы борьбы с этим экономическим феноменом.

Таким образом, наиболее активное взаимодействие налоговый орган осуществляет с руководителями предприятия, с бухгалтерией, с экономическим отделом и отделом материально-технического снабжения.

Действующий порядок ведения учетной информации о расходах предприятия изложен в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2011 №119н. В соответствии с ним порядок приемки и оприходования, отпуска и списания материалов устанавливается руководством организации. При этом следует учитывать и то, что материальный учет (отличается от бухгалтерского учета) должен осуществляться соответствующим подразделением.

Налоговый орган при организации работы по выявлению теневых доходов предприятия взаимодействует:

- с руководителем предприятия;
- в бухгалтерией;
- с экономистом по вопросам получения планов производства продукции отдельными подразделениями и предприятием в целом; предоставления балансов и отчетов о прибылях и расходах; расчетов заработной платы; расчетов амортизационных отчислений;
- с отделами главного механика и главного энергетика по вопросам получения утвержденных в установленном порядке актов на списание оборудования и энергетического оборудования с баланса; утвержденных в установленном порядке актов на передачу или на продажу оборудования, актов на передачу оборудования

после ремонта в эксплуатацию; предоставление информации о затратах на содержание и ремонт оборудования; информации о наличии основных и оборотных средств;

- с отделом материально-технического снабжения по вопросам получение документации на лишние материалы и неликвиды; инвентаризационных документов относительно материальных ценностей; расчетов и других данных для взыскания с поставщиков пени, штрафов, а также выводов из претензий, заявленных поставщиками; отчетных данных о движении материалов и изделий из них, остатки на конец каждого месяца.

Учетные несоответствия на предприятиях проявляются :

- в нарушениях взаимосвязи между элементами метода бухгалтерского учета ( баланс и счета, калькуляция и счета и т.д.);

- в отклонениях от обычного порядка отражения экономической деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета (между аналитическим и синтетическим учетом, между первичными и сводными документами и т.п.);

- в нарушениях технологического процесса учетной работы (мнимое исправление учетных записей, нарушение правил учета, проведения инвентаризаций).

### 3. РАЗРАБОТКА МЕТОДИКИ ВЫЯВЛЕНИЕ ТЕНЕВОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ ПРОМЫШЛЕННОГО ПРЕДПРИЯТИЯ

#### 3.1. Цель, задачи и алгоритм выявления теневой деятельности

Цель выявления теневой деятельности на предприятии: обеспечение эффективности и надежности деятельности предприятия.

Задачи выявления теневой деятельности:

1. Исключение хищения денег, маскируемого подлогом в банковских выписках;
2. Исключение интеллектуального подлога.
3. Совершенствование учета материалов на складе согласно учетной политике организации.

Алгоритм выявления теневой деятельности представлен на рисунке 4.

1. Выявление проблем в учетной политике организации			
2. Бухгалтерская экспертиза и аудит оборотных активов			
Бухгалтерская экспертиза и аудит кассовых и банковских операций	Бухгалтерская экспертиза и аудит материально-производственных запасов организации	Бухгалтерская экспертиза и аудит затрат на производство	Бухгалтерская экспертиза и аудит операций с готовой продукцией и ее продажи
3. Бухгалтерская экспертиза и аудит внеоборотных активов			
Бухгалтерская экспертиза и аудит операций с основными средствами		Бухгалтерская экспертиза и аудит операций с нематериальными активами	
4. Бухгалтерская экспертиза и аудит краткосрочных и долгосрочных обязательств			
Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов поставщиками	Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов с покупателями и заказчиками	Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов с бюджетом	Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов по оплате труда

Рисунок 4 – Алгоритм выявления теневой деятельности на предприятии

Рассмотрим особенности бухгалтерской экспертизы и аудита оборотных активов на предприятии по выявлению теневой деятельности.

В соответствии с порядком ведения кассовых операций, утвержденным Письмом Центрального банка России от 04.10.1993 г. №18, для осуществления наличных расчетов на предприятии используется касса. Сумма наличных денег в кассе не должна превышать лимит, который устанавливается отделением банка, обслуживающим организацию, по согласованию с руководителем организации.

Приход наличных денег в кассу оформляется приходным кассовым ордером. Расход наличных денег оформляется расходным кассовым ордером.

В организации должен вестись Журнал регистрации приходных и расходных кассовых документов, в котором регистрируются приходные и расходные кассовые ордера.

Регистром аналитического учета операций по кассе является Кассовая книга, которая представляет собой сводный регистр бухгалтерского учета операций по кассе. Ее страницы должны быть пронумерованы, прошнурованы и опечатаны. Страницы Кассовой книги заполняются ежедневно в двух экземплярах по мере прохождения операций. Один экземпляр отрывается и является отчетом кассира.

Кроме того, в торгующих организациях по каждому кассовому аппарату ведется Книга кассира-операциониста, в которой фиксируется выручка за день.

Для синтетического учета наличных денег предназначен активный счет 50 «Касса». По дебету записывают приход, а по кредиту расход наличных денег. Сальдо дебетовое показывает остаток денежных средств в кассе на конец дня. Регистры синтетического учета по счету 50 «Касса» ведутся линейно-позиционным способом, где каждому кассовому отчету предоставляется отдельная строка. В конце месяца итоговые данные из синтетического регистра переносятся в Главную книгу, на основании которой составляется бухгалтерская отчетность.

Все денежные средства организации за исключением наличных должны храниться на счетах банка: на расчетном счете; на специальном счете; на валютном счете.



Порядок открытия и ведения этих счетов регламентируется правилами Центрального банка России.

Безналичные расчеты в Российской Федерации осуществляются на основе Гражданского кодекса РФ. Порядок проведения безналичных расчетов регламентируется Положением о безналичных расчетах в Российской Федерации, утвержденным Центральным банком России от 02.04.2001 г. № 2п. Конкретная форма безналичных расчетов устанавливается в договоре между плательщиком и получателем средств.

Хищения денежных средств со счетов банка или из кассы в судебно-бухгалтерской экспертизе делятся на две группы.

Первая группа – хищения, маскируемые подлогом в первичных документах и аналитическом учете. Подлог может быть материальным (фактическим) и интеллектуальным (придуманным).

Вторая группа – хищения, не связанные с подлогом в аналитическом учете и первичной документации.

Материальный подлог в кассовой книге практически невозможен, так как хищение денег из кассы, не маскируемое первичными документами, не может быть совершено без участия кассира и ведет к его материальной ответственности. Интеллектуальный подлог в кассовой книге встречается в трех формах:

1. бездокументные записи в графе «Расход» со ссылкой на вымышленную платежную ведомость или расходный кассовый ордер;
2. неправильный подсчет итогов в листах Кассовой книги;
3. неправильный перенос остатка из одного отчета в другой.

Во всех случаях обязательно участие в преступлении бухгалтера, обрабатывающего Кассовую книгу.

В Кассовой книге бездокументные записи могут быть легко обнаружены. Поэтому чаще всего используют подлоги в первичных приходных и расходных кассовых документах, прилагаемых к отчету кассира. То есть используются фиктивные приходные или расходные кассовые ордера, или эти документы

фальсифицированы. Чаще всего используют документы, оформляющие взносы и платежи, не контролируемые напрямую другими денежными документами – платежи за проживание в гостинице, наличный взнос на товары, купленные в кредит.

Аналитический учет операций по лицевому счету клиента ведется в учреждении банка, а в организации его заменяют выписки из банковского счета. Поэтому при выявлении хищений в сфере банковских операций следует различать хищения, маскируемые подлогом в банковских выписках, и хищения, которые с таким подлогом не связаны.

Хищение денег, маскируемое подлогом в банковских выписках, делится на две группы:

- хищения, связанные с подделкой выписок;
- хищения, связанные с искажением содержания выписок.

При материальном подлоге преступники вносят изменения в подлинные выписки либо изготавливают полностью поддельные банковские выписки. Эти подлоги выявляют сопоставлением экземпляров выписок, изъятых из дел данной организации, с экземплярами выписок, хранящихся в учреждениях банка.

Интеллектуальный подлог в банковских выписках возможен только при участии в преступлении банковских работников. Разоблачение таких хищений производится путем документальных ревизий одновременно и в банке, и в организации. В данном случае преступники могут, получив с расчетного счета деньги, не приходить по кассе, а сумму разрыва скрывать путем изготовления подложных платежных поручений с отметкой банка о прохождении или путем бездокументных записей в регистрах бухгалтерского учета. Кроме того, преступники могут фальсифицировать отдельные экземпляры одного и того же платежного поручения. Такие подлоги выявляются путем сличения всех экземпляров этого документа, находящегося в различных учреждениях и организациях.

Хищения денежных средств, не связанные с подлогом в аналитическом учете и первичной документации производятся, фактически. Например, перевод денег с расчетного счета организации на расчетный счет получателя, который их незаконно присваивает.

Рассмотрим алгоритм выявления теневой деятельности материально-производственных запасов организации.

Бухгалтерский учет материально-производственных запасов регулируется ПБУ 5/01 «Учет материально производственных запасов».

Материально-производственные запасы учитываются по фактической себестоимости при их приобретении.

Как правило, при учете материально-производственных запасов по учетным ценам используется сальдовый (оперативно-бухгалтерский) метод учета материалов. Его суть заключается в том, что на складе материально ответственное лицо ведет учет в карточках складского учета по каждому виду материалов только по количеству прихода и расхода и выводит количественные остатки. А в бухгалтерии в течение месяца на основании приходных и расходных первичных документов отражаются в синтетических регистрах только суммы прихода и расхода материалов и их остатки в денежном выражении. В конце месяца материально ответственное лицо (кладовщик) из карточек складского учета заносит информацию в сальдовую ведомость о количественных остатках материалов на складе. Затем эта ведомость передается в бухгалтерию. Там бухгалтер таксирует эти остатки, то есть перемножает их количество на учетную цену и сверяет полученные суммы с теми, которые числятся у него в бухгалтерских регистрах на конец месяца. Если суммы остатков не совпадают, то бухгалтерия должна выяснить причины и отрегулировать, то есть излишки оприходовать, а недостатки списать.

Пример расчета среднего процента отклонения фактической себестоимости материально-производственных запасов от их учетных цен показан в таблице 3.

Таблица 3 – Расчет среднего процента отклонения фактической себестоимости материально-производственных запасов от учетных цен

Показатели	По учётным ценам	По фактической себестоимости
1. Остаток материала на начало месяца	30 000 руб.	37 000 руб.
2. Поступило материала за месяц	45 000 руб.	51 000руб.
Итого поступило с остатком (п. 1 + п.2)	75 000 руб.	88 000 руб.
3.Отклонение фактической себестоимости от учетной цены	88 000 -75 000 =13 000 руб.	
4. Средний процент отклонения фактической себестоимости от учетных цен	$(13\ 000 \times 100) / 75\ 000 = 17,33\%$	
5. Израсходовано материалов	50 000 руб.	50 000 + 8 665 = 58 665 . (50000+17,33%) $50000 \times 17,33 / 100 = 8\ 665$ руб. - сумма отклонения
6. Остаток на конец месяца (п.1+п.2-п.5)	25 000 руб.	29 335 руб.

Бухгалтер делает ежемесячно вышеприведенный расчет для того, чтобы определить сумму отклонения учетных цен материально-производственных запасов от их фактической себестоимости, приходящуюся на израсходованные в производстве материалы.

Выявленные в результате инвентаризации фактические недостачи и излишки товарно-материальных ценностей регулируются в учете согласно законодательству.

Таким образом, можно выделить следующие закономерности отражения признаков следов преступной деятельности, которые проявляются в бухгалтерской информации.

1. Несвоевременный отчет за полученные доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков. В том случае, если работник службы снабжения организации получает доверенность на получение материальных ценностей от поставщика и не отчитывается за неё длительное

время, это может являться признаком хищения материальных ценностей, на которые была выдана доверенность.

2. Нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета или сопоставимых данных по отчетным периодам. Это также один из признаков возможных недостач или хищений материальных ценностей. Так, например, полученные материальные ценности бухгалтер записывает в учете по дебету счета 10 «Материалы», а заведующий складом не приходит их вообще или приходит на меньшую сумму. В этом случае возникает несоответствие между данными аналитического и синтетического учета по счету 10 «Материалы».

3. Неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально-ответственным лицом. Например, полученные материальные ценности, которые должны быть записаны в учете в дебет счета 10 «Материалы» с кредита счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Вместо этого делается другая запись – дебет счета 26 «Общехозяйственные расходы» кредит счета 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Таким образом, стоимость материальных ценностей в учете будет списана на расходы и созданы условия для хищения.

4. Противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода и начала следующего за ним периода времени. Такое противоречие появляется в том случае, когда для сокрытия преступления, связанного с хищением материальных ценностей, материально-ответственное лицо заведомо неправильно переносит остатки «на конец периода» из одного материального отчета в остатки «на начало периода» в следующий отчет по позициям похищенных материальных ценностей.

5. Противоречия между взаимосвязанными данными на разных счетах бухгалтерского учета. Такое противоречие возникает, когда в хищении участвует бухгалтер либо когда он халатно относится к своим обязанностям.

6. Непроведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение является условием, способствующим хищению, но вместе с тем и признаком, свидетельствующим о необходимости исследования вопросов сохранности материальных ценностей, по которым инвентаризация не проводилась.

7. Неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков является признаками того, что материально ответственное лицо опасается процедуры приемки-передачи материальных ценностей в связи с уходом в отпуск, поскольку при этом может быть обнаружена недостача.

Рассмотрим алгоритм выявления затрат на производство.

Основным документом, регулирующим бухгалтерский учет затрат на производство является ПБУ 10/99 «Расходы организации».

Затраты организации согласно Закону «О бухгалтерском учете» делятся на две большие группы:

- затраты на производство продукции;
- капитальные вложения.

Соответственно, бухгалтерский учет затрат ведется отдельно по этим группам.

Себестоимость продукции (работ, услуг) классифицируется следующим образом:

1. В зависимости от объема затрат, включаемых в себестоимость объекта калькулирования различают:

а) неполную фактическую производственную себестоимость – сумма затрат на производство продукции (работ, услуг) отражается на счетах учета затрат по дебету счетов 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 25 «Общепроизводственные расходы»;

б) полную фактическую производственную себестоимость – это неполная фактическая производственная себестоимость плюс общехозяйственные расходы (счет 26 «Общехозяйственные расходы»);

в) полную себестоимость продукции (работ, услуг) – это полная фактическая производственная себестоимость плюс коммерческие расходы на продажу (дебет счета 44 «Расходы на продажу»).

2. В зависимости от оперативности формирования себестоимости различают:

а) фактическую себестоимость – устанавливается по фактическим данным бухгалтерского учета о затратах производства (по окончании месяца);

б) нормативную себестоимость – составляется по утвержденным нормам расхода материала и другим производственным затратам;

в) плановую себестоимость – средняя себестоимость продукции (работ, услуг) на плановый период.

После суммирования затрат на производство за месяц и оценки остатков незавершенного производства калькулируют себестоимость продукции (работ, услуг).

Используется следующий расчет. Фактическая себестоимость выпущенной продукции = остаток незавершенного производства на начало месяца + затраты на производство за месяц – возвратные отходы и расходы на подготовку и освоение производства, минус остаток недавнего производства на конец месяца.

Затем фактическую себестоимость выпущенной продукции делят на количество полученных единиц продукции и получают себестоимость одной единицы.

Такой расчет делают по каждому виду продукции в разрезе по статьям затрат (оплата труда, амортизация, материалы, электроэнергия и топливо).

Аналитический учет затрат строится в зависимости от технологии производства:

- по местам возникновения затрат (по цехам);
- внутри цехов по видам изделий (заказов);
- внутри изделий по статьям калькуляции.

Синтетический учет затрат на производство организуется в специальных сводных таблицах по каждому бухгалтерскому счету. Планом счетов бухгалтерского учета предусмотрены следующие синтетические счета для учета затрат:

1. Счета 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство» – это активные калькуляционные счета. По дебету записывают сумму фактически

принятых затрат, которые прямо можно отнести на производство продукции (работ, услуг), по видам изделий, а по кредиту списывают выпуск готовой продукции.

2. Счета 25 «Общепроизводственные расходы» (общецеховые), 26 «Общехозяйственные расходы» (управленческие), 29 «Обслуживающие производства и хозяйства» – это активные собирательно-распределительные счета; предназначены для учета косвенных затрат. По дебету этих счетов записывают суммы затрат за месяц, а по окончании месяца всю сумму затрат распределяют между видами производств и списывают с кредита счетов 25, 26, 29 в дебет счетов 20, 23.

3. Счет 44 «Расходы на продажу» – используют для учета расходов, связанных с продажей продукции (работ, услуг). Счет активный. По дебету записывают суммы затрат за месяц (это коммерческие расходы, издержки обращения торговых предприятий, то есть затраты по продаже, упаковке, хранению продукции, оплата труда снабженческо-сбытового персонала). По кредиту списывают те затраты, которые относятся к проданной продукции (товарам).

Таким образом, на счетах учета производственных затрат формируется фактическая себестоимость готовой продукции организации.

Информацию о затратах на производство по статьям калькуляции можно использовать при поиске вероятностных признаков преступления. Так, при хищении сырья и материалов, а также готовой продукции непосредственно из цеха, удельный вес затрат по отдельным статьям калькуляции будет выше в тех периодах, когда совершалось преступление, по сравнению с теми периодами, когда преступление не совершалось. Это связано с тем, что произведенные на производство затраты распределяются на меньшее, по причине хищений, количество продукции, и в результате себестоимость одной единицы продукции становится более высокой.

Аналитический учет на производство по счету 20 «Основное производство» ведется обычно в карточках, ведомостях. Аналитический учет общепроизводственных расходов ведется при журнально-ордерной системе учета



в ведомости № 12. Аналитический учет общехозяйственных расходов в ведомости № 15.

Обращаясь к первичной документации, необходимо отметить, что хищения с производственных площадей разделяют на две категории. В хищениях первой категории участвуют, как правило, работники цеха. Иногда по сговору с работниками охраны они совершают в основном мелкие хищения. При этом в состав группы не входят работники склада готовой продукции. В хищениях второй категории наблюдается участие работников склада, а иногда и отдела сбыта в совершении хищений так называемой неучтенной продукции.

Уязвимым звеном преступной деятельности при той и другой категории хищений являются операции по составлению документов на передачу изделий из цеха на склад готовой продукции (сдаточные накладные и другие документы, прилагаемые к производственному отчету цеха), а для второй категории – операции по оформлению расходных документов (счета-фактуры, товарно-транспортные накладные). Эти документы обычно составляются в бухгалтерии отдела сбыта организации и служат основанием для отпуска продукции покупателям.

Уязвимость сдаточных накладных с позиции возможного выявления признаков преступлений состоит в том, что в обеих ситуациях количество продукции, оформленное этими документами, всегда меньше фактически произведенного. Соответственно при взаимном контроле может использоваться любая внутрипроизводственная, прежде всего технологическая документация (журналы отдела технического контроля, весовые книги, журналы регистрации отдельных технологических операций), по которой можно установить фактический объем обработанной продукции на том или ином этапе технологического цикла производства. Уязвимость учетных операций по оформлению счетов-фактур, других документов на отпуск продукции покупателям с точки зрения выявления возможных несоответствий вызвана тем, что без преступного использования этих документов в целях маскировки хищений реализация неучтенной продукции со склада практически невозможна.

При реализации неучтенной продукции преступники вынуждены, как правило, либо оформлять временные экземпляры расходных документов, либо вносить в содержание этих документов какие-либо изменения.

В случаях, когда уничтожены или одинаково фальсифицированы одновременно все экземпляры одной и той же накладной, факт вывоза неучтенной продукции может подтвердиться методом взаимного контроля. Так, при уничтожении или фальсификации накладной факт её существования либо первоначальное содержание могут быть установлены по записям в лабораторном журнале, где фиксируется контроль качества продукции в момент её отгрузки, либо по записям в книге регистрации пропусков, которая часто ведется вахтерами на проходной.

Иной подход реализуется в практике выявления налоговых преступлений, когда себестоимость продукции завышается необоснованными бухгалтерскими записями по счету 20 «Основное производство».

Следами таких противоправных деяний являются уже не документальные, а учетные несоответствия, то есть бездокументные записи и записи на ненадлежащих счетах бухгалтерского учета.

Одним из убедительных доказательств преднамеренного искажения отчетности будут являться именно бездокументные записи, особенно если они выполнены скрытым способом. Что касается записи в ненадлежащие счета, то они сводятся к включению в издержки производства таких видов расходов, которые должны по действующим правилам списываться на за счет прибыли, остающейся в распоряжении организации или других источников финансирования.

Проанализируем алгоритм выявления теневой деятельности операций с готовой продукцией и ее продажи.

Готовая продукция оценивается в бухгалтерском учете по фактической или нормативной (плановой) производственной себестоимости, включающей затраты, связанные с использованием в процессе ее производства основных средств, сырья, материалов, топлива, энергии, трудовых ресурсов и другие затраты на производство продукции. Оценка готовой продукции в текущем учете и при ее

отпуске со склада регулируется ПБУ5/01 «Учет материально-производственных запасов».

Выпущенную из производства готовую продукцию приносят на склад на основании первичных документов: приемо-сдаточных накладных, актов выполненных работ, ведомостей, планов карт, маршрутных листов и т.п. На складе материально ответственное лицо оформляет полученную готовую продукцию в реестр по приходу и делает записи в карточках складского учета (это регистр аналитического учета) в графе «Приход».

Синтетический учет проводится в бухгалтерии на счете 43 «Готовая продукция». Счет активный. По дебету записывают приход, по кредиту – расход готовой продукции на складах. Дебетовое сальдо показывает сумму остатка готовой продукции на складах.

Отпуск готовой продукции со склада оформляется следующими первичными документами:

- приказом-накладной;
- накладной на внутреннее перемещение материальных ценностей;
- накладной на отпуск материалов на сторону;
- товарно-транспортной накладной.

На основании этих документов материально ответственное лицо составляет реестр по расходу продукции и делает записи в карточке складского учета в графе «Расход» о количестве (или о количестве и стоимости) отпущенной со склада готовой продукции.

На основании расходных первичных документов, переданных со склада в бухгалтерию, выписывают счет-фактуру, где указывают количество и цену, стоимость с НДС отпущенной продукции покупателям и подлежащей оплате. С этого момента готовая продукция считается проданной (реализованной).

В судебно-бухгалтерской экспертизе операции по продаже готовой продукции и определению финансовых результатов делят на две группы нарушений:

- связанные с несовпадающей оценкой фактической производственной себестоимости и продажных (договорных) цен;

- связанные с многообразием допускаемых форм расчетов с покупателями (наличными, безналичными, в том числе через расчетный счет, аккредитивы, чековые книжки, векселя, товарные кредиты, зачет взаимных требований).

В сфере продаж легко выявить преступления, совершенные посторонними для данного предприятия лицами. Например, оплата покупателем продукции наличными деньгами, который не приходит продукцию у себя, а продает без документов (уничтожает их) и скрывает доход. Такое преступление выявляют методом встречной проверки. Или, например, безналичная предоплата от покупателя, который по доверенности получает продукцию со склада, дает гарантийное письмо о предоплате, или даже фальшивую копию платежного поручения о произведенной предоплате. Затем он обращает товар в свою пользу и отказывается от предоплаты. Далее выясняется, что работники организации, от которой действовал по доверенности представитель, его не знают или такой организации вообще не существует.

Сложней обнаружить документальные следы хищений учтенной (оприходованной по складу) готовой продукции, совершенных при участии работников предприятия, производящего эту продукцию. Особенность выявления таких преступлений вызвана своеобразной локализацией подложных записей по видам учетной документации. Преступные связи с работниками производства отсутствуют. Подлог в документах о передаче продукции из цеха на склад (во всяком случае в экземплярах документов, приложенных к производственному отчету цеха) при хищениях учтенной продукции на практике не встречается.

Подлог в расходных документах (завышение количества или качества отпускаемой продукции), маскирующий возникающие недостатки, выполняется либо по сговору с представителем покупателя, либо в расчете на его недосмотр.

Иными словами, многие хищения учтенной продукции либо вообще не связаны с подлогом в первичных документах, либо затрагивают их в части расхода. Обнаружение признаков этой категории преступлений обеспечивается методами фактической проверки: внезапными инвентаризациями на складе, контрольными фактическими проверками правильности оформления отгрузочных или других первичных расходных документов. Вместе с тем известны ситуации,

когда хищения учтенной продукции маскируются не только на уровне первичных документов, но и путем заведомо неправильного отражения хозяйственных операций на счетах синтетического и аналитического учета. Это требует участия в преступлении работников бухгалтерского аппарата. Участвуя в преступлении, бухгалтер из двух взаимосвязанных записей на счетах, которые делаются после отгрузки продукции покупателю (на условиях последующей оплаты), составляет только одну, как бы забывая о другой записи.

Трудно выявить хищения в сфере продажи, совершенные путем сговора между продавцом и покупателем. В случае сговора покупателя и продавца при продаже продукции продавец заведомо неправильно отражает ход операции на синтетических и аналитических счетах, маскируя возникновение недостачи по сговору с покупателем или рассчитывая на его недосмотр.

Участвуя в подобных преступлениях, бухгалтер из двух взаимосвязанных записей на счетах, которые делаются после отгрузки продукции покупателю, оставляет одну, а затем стоимость похищенных ценностей списывает на уменьшение прибыли предприятия. Материально ответственное лицо при этом выписывает накладную, но покупатель по своему складу ее не приходит.

Налоговые нарушения при продаже продукции возникают по причине многообразия форм продажи продукции, так как любая выручка (доход) от продажи должна отражаться на счете 90-1 по продажной стоимости. Нарушение этого правила ведет к занижению налогооблагаемой базы, то есть к сокрытию доходов, что влечет необходимость применения финансовых санкций к данному предприятию.

Однако кроме документальных в бухгалтерском учете остаются как учетные, так и экономические следы преступления.

Учетные несоответствия возникают в связи с тем, что при обработке документов склада бухгалтер на основе подложного первичного документа, где будет указана как фактическая (учетная), так и продажная стоимость одной и той же партии продукции, сделает всего одну бухгалтерскую проводку. В данном случае бухгалтер должен сделать две проводки: дебет счета 90, кредит счета 43 и

дебет счета 62, кредит счета 90. Фактически им будет сделана только одна, первая, запись, соответственно никакого счета данному покупателю поставщик не предъявит. Отсутствие взаимосвязанной проводки именно при обработке первичного документа, ставшего средством сокрытия преступления, и будет учетным несоответствием, указывающим на причастность к сокрытию хищений конкретного работника бухгалтерского аппарата.

Вместе с тем такая односторонняя запись (лишь по дебету счета 90) вызовет изменение и экономических показателей. Нетрудно рассчитать, что после такой записи прибыль будет в несколько раз меньше, т.е. ущерб, причиненный хищением, в полном своем объеме отразится на конечных финансовых результатах работы предприятия.

Таким образом, и здесь проступает отмечавшаяся неоднократно закономерность влияния на преступную деятельность двух различных оценок одного и того же объекта учета. В экономическом отношении уязвимым звеном в операциях, связанных с реализацией продукции, является существенная разница между себестоимостью продукции и ее продажными ценами.

Проанализируем алгоритм выявления теневой деятельности внеоборотных активов.

Бухгалтерская экспертиза и аудит операций с основными средствами.

В соответствии с законодательством к основным средствам относится часть имущества, используемая в качестве средств труда при производстве продукции, выполнении работ (услуг), для управленческих нужд организации в течение срока полезного использования свыше 12 месяцев, которая не предназначена для продажи и способна приносить организации экономические выгоды (доход). Бухгалтерский учет основных средств регулируется ПБУ 6/01 «Учет основных средств».

К основным средствам относятся: здания; сооружения; рабочие силовые машины; оборудование; измерительные и регистрирующие приборы; вычислительная техника; транспорт; инструмент; производственный и хозяйственный инвентарь; рабочий, продуктивный и племенной скот; многолетние насаждения.

Единицей бухгалтерского учета основных средств является инвентарный объект.

Синтетический учет основных средств производится на счете 01 «Основные средства». Счет активный. Сальдо дебетовое показывает сумму первоначальной стоимости имеющихся на балансе предприятия основных средств. Оборот по дебету – поступление объектов, по кредиту – их выбытие.

Регистры синтетического учета основных средств заполняются на основании первичных документов.

Стоимость объектов основных средств погашается путем начисления амортизации, если иное не установлено законом. Амортизация не начисляется по жилищному фонду, объектам внешнего благоустройства, а также по продуктивному скоту и многолетним насаждениям, библиотечному фонду.

Согласно ПБУ 6/01 объекты основных средств стоимостью не более 2 000 руб. за единицу, а также книги, брошюры и другие издания разрешается списывать на затраты производства без начисления амортизации по мере их передачи в эксплуатацию.

Синтетический учет амортизации основных средств производится на счете 02 «Амортизация основных средств». Счет пассивный.

Всю необходимую информацию о наличии и движении основных средств можно получить из первичных документов и регистров бухгалтерского учета, основными из которых являются:

Акт приемки-передачи основных средств. При проведении экспертизы имеют значение многие реквизиты данного документа, но, прежде всего подписи членов приемочной комиссии на предмет правомочности лиц, подписавших документ о приемке в эксплуатацию объекта; подписи лиц, принявших и сдавших объект; подписи работников бухгалтерии. Эти реквизиты документа важны при расследовании преступлений, связанных с хищением основных средств, маскируемых подложными документами; при выявлении мошенничества.

Накладная на внутреннее перемещение основных средств. Необходимо знать, что с помощью этого документа может скрываться недостача основных средств

при проведении инвентаризации. В практике встречались случаи, когда в ожидании плановой инвентаризации материально ответственное лицо выписывает на недостающие основные средства накладную, согласно которой предметы якобы переданы в другой цех или подразделение предприятия. В другом случае, с целью хищения, в экземпляр накладной, остающийся у передающей стороны, дописываются сверх реально переданных предметов объекты, которые фактически не передавались. Для выявления таких фактов достаточно провести встречную проверку между передающей и принимающей сторонами.

Акт о ликвидации основных средств. В практике можно встретиться с подложными актами, составленными для сокрытия хищений основных средств под видом их ликвидации. В таких случаях следует особое внимание обращать на подписи лиц, утвердивших этот акт; это поможет установить круг лиц, причастных к преступлению.

Регистрами аналитического учета служат инвентарные карточки учета основных средств. Существует несколько форм таких карточек, предназначенных для учета определенных объектов.

Вышеназванные регистры могут использоваться при доказывании недостачи по гражданским делам, а также при доказывании хищений или мошенничества по уголовным делам. Например, материально ответственное лицо с целью сокрытия недостачи или хищения основных средств уничтожило инвентарный список основных средств. В этом случае перечень основных средств, находящихся в его подотчете, можно определить по данным инвентарных карточек, хранящихся в бухгалтерии. Если бухгалтер находится в сговоре с материально ответственным лицом, то может быть уничтожена и инвентарная карточка, но тогда количество инвентарных карточек не будет соответствовать данным описи этих карточек, а общая сумма основных средств по имеющимся в наличии карточкам будет меньше суммы, показанной по счету 01 «Основные средства» в Главной книге и бухгалтерском балансе организации. Иными словами, появляется противоречие между данными аналитического и синтетического учёта.



В синтетическом учете поступление основных средств в организацию проводится через счет 08 «Вложения во внеоборотные активы». Счет активный. Он предназначен для определения инвентарной стоимости объекта.

Может совершаться хищение основных средств за счет их неполного оприходования и при безвозмездном поступлении основных средств. Следы такого преступления проявятся в противоречии между данными первичных документов (актов приемки-передачи основных средств) и записями на счетах бухгалтерского учета. Преступление выявляется путем взаимного контроля первичных документов, регистров аналитического учета (карточек по учету основных средств) и записей на счетах бухгалтерского учета.

Бухгалтерские записи о выбытии основных средств по различным причинам являются свидетельством списания основных средств с баланса организации. На практике можно встретиться со случаями, когда в учете производятся бездокументные записи (особенно по списанию основных средств в связи с полным износом). Это один из способов сокрытия в учете недостачи или хищения основных средств. Выявляется данное преступление методом взаимного контроля записей на счетах с первичными документами. Однако ввиду отсутствия последних записи на счетах признаются необоснованными. Хищение основных средств может маскироваться в учете и под видом их продажи. В этом случае записи на счетах также могут быть бездокументными или совершенными по подложным документам, а признак преступления проявится в виде неоплачиваемой покупателем в течение длительного времени дебиторской задолженности на счет 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами».

При завышении суммы износа будут завышены и издержки производства. Следовательно, записи о начислении износа основных средств могут использоваться в качестве свидетельств по налоговым спорам и преступлениям в части налога на прибыль предприятия.

Бухгалтерская экспертиза и аудит операций с нематериальными активами. Учет нематериальных активов регулируется ПБУ 14/2000 «Учет нематериальных активов». К нематериальным активам относятся объекты интеллектуальной

собственности в том случае, когда организация имеет исключительное право патентообладателя на изобретение; исключительное авторское право на программы для ЭВМ; имущественное право на топологии интегральных микросхем; исключительное право владельца товарного знака, знака обслуживания, наименования места происхождения товара; исключительное право патентообладателя на селекционные достижения. В составе нематериальных активов учитывается также деловая репутация организации и организационные расходы. В то же время в нематериальные активы не включаются интеллектуальные и деловые качества персонала организации, их квалификация, способность к труду, так как они не отделены от своих носителей.

Синтетический учет нематериальных активов производится на счете 04 «Нематериальные активы» по видам активов. Счет активный. Сальдо по дебету показывает первоначальную стоимость нематериальных активов, имеющих на балансе организации.оборот по дебету – поступление объектов, по кредиту – выбытие объектов.

Постановка нематериальных активов на учет и списание их с учета производится на основании соответствующих договоров, лицензий, патентов, а также актов и первичных документов, подтверждающих оплату активов.

Аналитический учет нематериальных активов производится в аналитических инвентарных карточках (ведомостях) по группам объектов. Существует несколько вариантов поступления нематериальных активов на баланс организации. Но в любом случае операции по поступлению объектов нематериальных активов в бухгалтерии проводят через синтетический счет 08 «Вложения во внеоборотные активы», аналогично объектам основных средств.

Стоимость нематериальных активов погашается в течение отчетного года путем ежемесячного начисления амортизации в размере 1/12 от годовой суммы.

Синтетический учет амортизации нематериальных активов производится на счете 05 «Амортизация нематериальных активов». Сальдо кредитовое показывает сумму накопленной амортизации по числящимся на балансе объектам. По кредиту

счета отражают суммы ежемесячно начисляемой амортизации. По дебету – суммы амортизации по выбывшим объектам.

Амортизационные отчисления по организационным расходам не производятся. В синтетическом учете стоимость организационных расходов погашается напрямую путем равномерного списания их первоначальной стоимости с кредита счета 04 «Нематериальные активы» в дебет счетов учета текущих затрат организации в течение 20 лет, но не более срока деятельности организации.

Знания бухгалтерского учета нематериальных активов необходимы при участии в уголовном процессе по некоторым делам о преступлениях в сфере экономической деятельности, а также для гражданского участия в разрешении гражданских споров о правах на различные объекты интеллектуальной и материальной собственности.

Это связано с тем, что в бухгалтерском учете отражаются все операции, вызывающие возникновение, изменение и прекращение прав на нематериальные активы, а бухгалтерская информация может использоваться в качестве документальных свидетельств по уголовным и гражданским делам.

На практике часто применяются закономерности отражения на счетах бухгалтерского учета противоправной деятельности при совершении операций с нематериальными активами или под видом совершения таких операций. Известны случаи, когда с целью хищения бухгалтер выполняет полностью или частично бездокументные записи, отражающие операции по приобретению нематериальных активов. В таких ситуациях следы преступления остаются в записях на счетах 04 «Нематериальные активы» и 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». В дальнейшем под видом оплаты за якобы приобретенные нематериальные активы изымаются денежные средства, что найдет отражение в записи на счетах:

Д 60 К 50, 51

Свидетельством изъятия денежных средств будут соответствующие документы на их выплату или перечисление, а доказательством неправомерности

выплаты будет являться отсутствие нематериальных активов, за которые выплачены денежные средства.

Известны случаи, когда государственными предприятиями приобретаются нематериальные активы, по которым срок полезного использования явно занижается, например вместо пяти лет устанавливается один год. За этот год начисляется полный износ, затем нематериальные активы списываются с учета. После этого они используются в частных коммерческих структурах, где приносят доход. Это может касаться, в частности, приобретенных программ для ЭВМ или технологий. Реальный срок полезного использования можно определить с помощью экспертной оценки, а свидетельство фактического списания нематериальных активов с баланса предприятия можно получить из бухгалтерских записей. В этой ситуации одновременно с ущербом для государственного предприятия ущемляются и интересы бюджета, так как завышение суммы износа ведет соответственно к завышению затрат на производство и занижению прибыли, а следовательно, и налога на прибыль.

Проанализируем методику проведения бухгалтерской экспертизы и аудита краткосрочных и долгосрочных обязательств.

Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов с поставщиками.

Синтетический учет производится на основании первичных документов по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Счет активно-пассивный. По кредиту записывают суммы фактически полученных материальных ценностей (работ, услуг), по дебету счета 60 записывают суммы оплаты (предоплаты) поставщикам.

Аналитический учет по счету 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» по каждому поставщику ведется в конто-корентных карточках. При этом учет должен обеспечивать возможность получения информации по счетам, срок оплаты по которым еще не наступил и по которым оплата просрочена.

Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов с покупателями и заказчиками.

Расчеты с покупателями и заказчиками производятся согласно условиям договоров. Бухгалтерский учет этих расчетов ведется на основании первичных документов:

- на отгрузку продукции, оказание услуг, выполнение работ - накладные на отпуск материалов на сторону, счета фактуры, товарно-транспортные накладные, спецификации, акты выполненных работ (услуг);

- на оплату (предоплату) от покупателей за продукцию (работы, услуги) – платежные поручения, требования, чеки кассовых ордеров, векселя, письма о взаимозачете.

Синтетический учет производится по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Счет активно-пассивный. По дебету записывают суммы фактически отпущенной продукции, выполненных работ (услуг) в оценке по продажной стоимости, подлежащей оплате покупателем, по кредиту счета 62 записывают суммы фактической оплаты (предоплаты) от покупателей продукции работ (услуг)

В случае, когда право собственности на продукцию переходит не в момент передачи ее покупателю, а в момент оплаты покупателем за продукцию рекомендуется использовать счет 45 «Товары отгруженные». Это активный счет, где отгрузка показывается по дебету в оценки по фактической себестоимости.

Аналитический учет по счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» организуется по каждому покупателю в конто-корентных карточках, при этом учет должен обеспечивать информацию по отгрузкам, срок оплаты по которым еще не наступил, по которым оплата просрочена, по авансам (предоплатам) полученным, по векселям.

Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов с бюджетом.

Учет расчетов с бюджетом производится на синтетическом активно-пассивном счете 68 «Расчеты по налогам и сборам». Аналитический учет организуют по видам налогов, для каждого из них открывается свой субсчет.

По кредиту счета 68 «Расчеты по налогам и сборам» на основании расчетных таблиц (ведомостей) производится начисление налогов.

Учет расчетов с органами социального страхования и обеспечения по единому социальному налогу производится на синтетическом активно-пассивном счете 69 «Расчеты по социальному страхованию и обеспечению» по субсчетам:

69-1 «Расчеты по социальному страхованию» – на этом счете начисляют 4% от фонда оплаты труда в Фонд социального страхования;

69-2 «Расчеты по пенсионному обеспечению» – на этом счете начисляют 28% от фонда оплаты труда в Пенсионный фонд;

69-3 «Расчеты по обязательному медицинскому страхованию» - на этом счете начисляют 3,6% от фонда оплаты труда в Фонд обязательного медицинского страхования.

Начисление платежей производится по кредиту счета 69 и дебету счетов учета затрат на производство: 20, 23, 25, 26, 44, которые являются источником начисления оплаты труда.

Перечисление сборов и налогов производится в безналичной форме платежными поручениями в банке согласно расчетам и срокам, установленным законодательством.

За просрочку платежей организация платит в бюджет пени, а за несоблюдение законодательства по исчислению налогов и сборов на организацию налагаются штрафы

Порядок начисления и уплаты налогов и сборов регулируется Налоговым кодексом, Законами Российской Федерации и местными законами.

Бухгалтерская экспертиза и аудит расчетов по оплате труда.

Предприятиям всех форм собственности дано право самостоятельно утверждать формы и системы оплаты труда согласно Трудовому кодексу Российской Федерации.

В основу расценок по заработной плате обычно закладывается минимальный размер оплаты труда, установленный законодательством, и государственные тарифные ставки для бюджетных организаций.

Основанием для начисления зарплаты является приказ руководителя о приеме, переводе или увольнении работника.

На каждого сотрудника в бухгалтерии ежегодно открывают регистры аналитического учета: лицевой счет и налоговую карточку, где ежемесячно указывают сведения о совокупном доходе и удержанных налогах. Эти данные

персонифицировано в электронной форме представляются по истечении финансового года в Инспекцию по налогам и сборам и в Пенсионный фонд Российской Федерации.

Таким образом, можно выделить следующие закономерности отражения признаков следов преступной деятельности, которые проявляются в бухгалтерской информации.

1. Несвоевременный отчет за полученные доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков.

2. Нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета или сопоставимых данных по отчетным периодам. Это также один из признаков возможных недостач или хищений материальных ценностей.

3. Неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально-ответственным лицом.

4. Противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода и начала следующего за ним периода времени. Такое противоречие появляется в том случае, когда для сокрытия преступления, связанного с хищением материальных ценностей, материально-ответственное лицо заведомо неправильно переносит остатки «на конец периода» из одного материального отчета в остатки «на начало периода» в следующий отчет по позициям похищенных материальных ценностей.

5. Противоречия между взаимосвязанными данными на разных счетах бухгалтерского учета. Такое противоречие возникает, когда в хищении участвует бухгалтер, либо когда он халатно относится к своим обязанностям.

6. Непроведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение является условием, способствующим хищению, но вместе с тем и признаком, свидетельствующим о необходимости исследования вопросов сохранности материальных ценностей, по которым инвентаризация не проводилась.

7. Неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков является признаками того, что материально ответственное лицо опасается процедуры приемки-передачи материальных ценностей в связи с уходом в отпуск, поскольку при этом может быть обнаружена недостача.

### 3.2. Организационно-информационное обеспечение методики выявления теневой деятельности

Источники информации бухгалтерской экспертизы и аудита: основные нормативные документы, регулирующие вопросы формирования показателей бухгалтерской отчетности; приказ об учетной политике организации; регистры синтетического и аналитического учета по отдельным объектам бухгалтерского учета, Бухгалтерский баланс (ф. № 1); Отчет о прибылях и убытках (ф. № 2); Отчет об изменениях капитала (ф. № 3); Отчет о движении денежных средств (ф. № 4); Приложение к бухгалтерскому балансу (ф. № 5); Отчет о целевом использовании полученных средств (ф. № 6); Пояснительная записка.

Объектами бухгалтерской экспертизы и аудита являются первичные и сводные документы бухгалтерского учета, содержащие фактические данные, необходимые для дачи аудиторского заключения.

Правовую информацию для бухгалтера несут нормативно-правовые акты, регулирующие общественные отношения, в которых он должен четко ориентироваться.

Документы бухгалтерского учета служат средством обоснования учетных записей на предприятии и используются для управления хозяйственной деятельностью. С помощью бухгалтерских документов подтверждается правильность зарегистрированных в учете фактов, и они служат доказательством в спорах, возникающих между организациями, физическими и юридическими лицами. Их используют органы следствия, суда, арбитража при решении вопросов, различных претензиях, исках о проверке полноты исполнения



обязательств. Основанием для записи в бухгалтерском учете служат надлежащим образом оформленные с соблюдением всех реквизитов первичные документы.

По степени обобщения бухгалтерской информации различают: первичные документы и сводные документы, которые составляются на основании первичных документов в целях обобщения их информации.

Среди документов бухгалтерского учета особое значение имеют учетные регистры, которые делятся на регистры аналитического учета и регистры синтетического учета.

Для проведения судебно-бухгалтерской экспертизы бухгалтеру предоставляются для ознакомления материалы дела, относящиеся к предмету экспертизы, которые можно разделить на две части:

- основные объекты исследования – к ним относятся первичные и сводные бухгалтерские документы; документы учетного оформления; учетные регистры; формы периодической отчетности; материалы инвентаризаций, а также документы оперативного и неофициального учета;

- факультативные объекты исследования, которые учитываются при производстве бухгалтерской экспертизы и составления заключения, но не подвергаются экспертному исследованию – к ним относятся акты документальных ревизий.

Отдельные объекты исследования различаются между собой порядком составления, формой и содержанием, что определяет методы их исследования, которые целесообразно охарактеризовать по каждому виду объектов.

На рисунке 4 показана обобщающая схема объектов исследования бухгалтерской экспертизы и аудита.

Основные объекты судебно-бухгалтерской экспертизы имеют общее свойство – они представляют собой источники учетных сведений о хозяйственной деятельности организаций. Поэтому эксперт-бухгалтер может исследовать внешние признаки таких объектов (их форму, правильность заполнения), содержание каждого объекта в отдельности и содержание учетных сведений, вытекающих из совокупности различных основных объектов.



Рисунок 4 – Объекты исследования бухгалтерской экспертизы и аудита

#### Выводы

Теневая экономика проявляется в трех формах: неофициальной, фиктивной и черной. Надо отметить то, что в реальной жизни бывает сложно отнести какое-то явление к конкретной форме. Например, получение официальным должностным лицом премии за якобы сделанную работу, скажем, якобы прочитанные лекции, с одной стороны относится к черной экономике (взяточничество), а с другой стороны – к фиктивной (отмывание незаконно полученных денег).

Теневая экономика содержит скрытые от статистики расходы на конечное потребление, накопление, а также скрытые доходы и производство. Анализ методологии выявления теневых доходов показывает, что в качестве основного критерия скрытой экономики многие аналитики считают отсутствие регистрации хозяйственной деятельности официальной статистикой. В данном подходе часто не исследуются различные формы фиктивной деятельности, они хоть и не подпадают под критерий регистрации, но в действительности являются скрытыми методами ведения хозяйственной деятельности. Например, операции по «обналичиванию», выдача зарплаты под видом выплат по добровольному страхованию, перечисление налогов через проблемные банки и другое.

Теневой бизнес представляет собой весьма разнородное и многообразное явление, проникающее во все сферы жизнедеятельности общества. От масштаба незаконной предпринимательской деятельности, её структуры и организации зависят способы борьбы с этим экономическим феноменом.

Таким образом, наиболее активное взаимодействие налоговый орган осуществляет с руководителями предприятия, с бухгалтерией, с экономическим отделом и отделом материально-технического снабжения.

Действующий порядок ведения учетной информации о расходах предприятия изложен в Методических указаниях по бухгалтерскому учету материально-производственных запасов, утвержденных Приказом Минфина России от 28.12.2011 №119н. В соответствии с ним порядок приемки и оприходования, отпуска и списания материалов устанавливается руководством организации. При этом следует учитывать и то, что материальный учет (отличается от бухгалтерского учета) должен осуществляться соответствующим подразделением.

Налоговый орган при организации работы по выявлению теневых доходов предприятия взаимодействует:

- с руководителем предприятия,
- в бухгалтерией,
- с экономистом по вопросам получения планов производства продукции отдельными подразделениями и предприятием в целом; предоставления балансов и отчетов о прибылях и расходах; расчетов заработной платы; расчетов амортизационных отчислений.

- с отделами главного механика и главного энергетика по вопросам получения утвержденных в установленном порядке актов на списание оборудования и энергетического оборудования с баланса; утвержденных в установленном порядке актов на передачу или на продажу оборудования, актов на передачу оборудования после ремонта в эксплуатацию; предоставление информации о затратах на содержание и ремонт оборудования; информации о наличии основных и оборотных средств;

- с отделом материально-технического снабжения по вопросам получение

документации на лишние материалы и неликвиды; инвентаризационных документов относительно материальных ценностей; расчетов и других данных для взыскания с поставщиков пени, штрафов, а также выводов из претензий, заявленных поставщиками; отчетных данных о движении материалов и изделий из них, остатки на конец каждого месяца.

Учетные несоответствия на предприятиях проявляются :

- в нарушениях взаимосвязи между элементами метода бухгалтерского учета ( баланс и счета, калькуляция и счета и т.д.);

- в отклонениях от обычного порядка отражения экономической деятельности в одном из элементов метода бухгалтерского учета ( между аналитическим и синтетическим учетом, между первичными и сводными документами и т.п.);

- в нарушениях технологического процесса учетной работы ( мнимое исправление учетных записей, нарушение правил учета, проведения инвентаризаций).

С целью выявления теневой деятельности на предприятии разработана методика выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

Разработанная методика позволяет выявить теневую деятельность посредством проведения бухгалтерской экспертизы и аудита:

1. Несвоевременный отчет за полученные доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков.

2. Нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета или сопоставимых данных по отчетным периодам. Это также один из признаков возможных недостач или хищений материальных ценностей.

3. Неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально-ответственным лицом. Стоимость материальных ценностей в учете будет списана на расходы и созданы условия для хищения.

4. Противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода и начала следующего за ним периода времени. Такое противоречие

появляется в том случае, когда для сокрытия преступления, связанного с хищением материальных ценностей, материально-ответственное лицо заведомо неправильно переносит остатки «на конец периода» из одного материального отчета в остатки «на начало периода» в следующий отчет по позициям похищенных материальных ценностей.

5. Противоречия между взаимосвязанными данными на разных счетах бухгалтерского учета. Такое противоречие возникает, когда в хищении участвует бухгалтер, либо когда он халатно относится к своим обязанностям.

6. Непроведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение является условием, способствующим хищению, но вместе с тем и признаком, свидетельствующим о необходимости исследования вопросов сохранности материальных ценностей, по которым инвентаризация не проводилась.

7. Неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков является признаками того, что материально ответственное лицо опасается процедуры приемки-передачи материальных ценностей в связи с уходом в отпуск, поскольку при этом может быть обнаружена недостача.

## ЗАКЛЮЧЕНИЕ

С целью выявления теневой деятельности на предприятии разработана методика выявления теневой деятельности промышленного предприятия.

Разработанная методика позволяет выявить теневую деятельность посредством проведения бухгалтерской экспертизы и аудита:

1. Несвоевременный отчет за полученные доверенности на получение материальных ценностей от поставщиков.
2. Нарушения, связанные с ведением регистров бухгалтерского учета, чаще всего заключаются в несоответствии данных аналитического и синтетического учета или сопоставимых данных по отчетным периодам. Это также один из признаков возможных недостач или хищений материальных ценностей.
3. Неправильная корреспонденция счетов иногда применяется с целью завуалировать в учете хищение, совершенное в сговоре бухгалтером и материально-ответственным лицом. Стоимость материальных ценностей в учете будет списана на расходы и созданы условия для хищения.
4. Противоречия в регистрах учета между данными на конец одного периода и начала следующего за ним периода времени. Такое противоречие появляется в том случае, когда для сокрытия преступления, связанного с хищением материальных ценностей, материально-ответственное лицо заведомо неправильно переносит остатки «на конец периода» из одного материального отчета в остатки «на начало периода» в следующий отчет по позициям похищенных материальных ценностей.
5. Противоречия между взаимосвязанными данными на разных счетах бухгалтерского учета. Такое противоречие возникает, когда в хищении участвует бухгалтер, либо когда он халатно относится к своим обязанностям.
6. Непроведение в установленные сроки инвентаризаций или их формальное проведение является условием, способствующим хищению, но вместе с тем и признаком, свидетельствующим о необходимости исследования

вопросов сохранности материальных ценностей, по которым инвентаризация не проводилась.

7. Неиспользование материально ответственными лицами и бухгалтерами в течение ряда лет трудовых отпусков является признаками того, что материально ответственное лицо опасается процедуры приемки-передачи материальных ценностей в связи с уходом в отпуск, поскольку при этом может быть обнаружена недостача.

## БИБЛИОГРАФИЧЕСКИЙ СПИСОК

1. Гражданский кодекс Российской Федерации (2 часть) от 05.08.2000г. (ред. от 10.01.06г.) // Собрание законодательства – №1221, 2006.
2. Налоговый кодекс Российской Федерации I, II часть – М.: ИНФРА-М, 2006 г. – 656 с.
1. О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2012 № 402-ФЗ // Собрание законодательства – №1226, 2012.
2. О формах бухгалтерской отчетности организации» от 2 июля 2011 года N 66н с изменениями на 4 декабря 2012 года: Приказ Министерства финансов Российской Федерации // Финансовая газета №33.- 2012.
5. Положения по бухгалтерскому учету «Бухгалтерская отчетность организации» (ПБУ 4/99) в ред. Приказов Минфина РФ от 18.09.2006 № 115н, от 08.11.2011 № 142н // Все положения по бухгалтерскому учету, 2011. – С. 32-44.
6. Асаул, А.Н. Феномен инвестиционно-строительного комплекса или сохраняется строительный комплекс страны в рыночной экономике. Монография / А.Н. Асаул. – М.: Проспект, 2014.- 315 с.
7. Асаул, А.Н. Маркетинг-Менеджмент в строительстве / А.Н. Асаул. – СПб.: Гуманистика, 2014. – 321 с.
8. Акимов, В.В. Экономика отрасли (строительство) / В.В. Акимов – М.: ИНФРА-М. 2014. – 334 с.
9. Ансофф, Н. Стратегическое управление / Н. Ансофф – М.: Экономика, 2012. – 297 с.
10. Арустамов, Э.А. Основы бизнеса: учебное пособие / Э.А. Арустамов – М.: «Дашков и К», 2014. – 232 с.
11. Бараненко, С.П. Стратегический менеджмент / С.П. Бараненко. – М.: Центрполиграф, 2012. – 319 с.
12. Баканов, М.И. Теория экономического анализа: Учебник / М.И. Баканов – М.: ЮНИТИ, 2015. – 416с.
13. Банк, В.Р. Финансовый анализ / В.Р. Банк – М.: ТК Велиби, Проспект,



2015. – 344 с.

14. Герасимова, В.Д. Анализ и диагностика производственной деятельности предприятия: учеб. пособие / В.Д. Герасимова – М.: Кнорус, 2014. – 256 с.

15. Герасимова, В.Д. Финансовый анализ / В.Д. Герасимова – М.: ТК Велиби, Проспект, 2014. – 344 с.

16. Герасимова, В.Д. Теория организации / В.Д. Герасимова – М: Кнорус, 2012. – 383 с.

17. Герасимова, В.Д. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 768 с.

18. Герасимова, В.Д. Финансовый анализ / В.Д. Герасимова – М.: ТК Велиби, Проспект, 2014. – 344 с.

19. Герасимова, В.Д. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / В.Д. Герасимова – М.: ТК Велиби, Проспект, 2014. – 344 с.

20. Глумаков, В.Н. Стратегический менеджмент: Практикум / В.Н. Глумаков – М.: Вузовский учебник, 2014. – 187 с.

21. Градов, С.И. Риск и выбор стратегии в предпринимательстве / Градов С.И. – М.: МСХЛ, 2013. – 170 с.

22. Горемыкин, В.А., Бизнес-план. Методика разработки: учебник / В.А. Горемыкин – М.: ЮНИТИ, 2015. – 59с.

23. Забелин, П.В. Предпринимательский менеджмент: учебно-практическое пособие. / Забелин П.В. – М.: Инфра-М, 2015. – 224 с.

24. Закова, Н.К. Долгая дорога: От фактического учёта до стратегического планирования / Н.К. Закова // «Бухгалтер и компьютер». 2014.-№2. – с.27-28.

25. Зубец, А.А. Внутрифирменное планирование / А.А. Зубец // «Риск». 2015. – №1. – с. 26-31.

26. Иванова, Т. Ю. Теория организации / Т.Ю.Иванова – М: Кнорус, 2015. – 383 с.

27. Козлова, Е.П. Бухгалтерский учет в организациях / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 768 с.

28. Козлова, Е.П. Финансовый анализ / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: ТК Велиби, Проспект, 2014. – 344 с.
29. Козлова, Е.П. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: ТК Велиби, Проспект, 2013. – 344 с.
30. Ковалев, В.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник/ В.В. Ковалев, О.Н. Волкова - М.: ТК Велби, Изд-во Проспект. - 2012. – 424 с.
31. Ковалев, В.В. Введение в финансовый менеджмент / В.В. Ковалев – М.: Проспект, 2014. – 412 с.
32. Ковалев, В.В. Финансы организаций (предприятий) / В.В. Ковалев – М.: Проспект, 2013. – 352 с.
33. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет на малых предприятиях / Н.П. Кондраков – М.: Проспект. – 2015. – 637 с.
34. Кондраков, Н.П. Финансовый анализ / Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – М.: ТК Велиби, Проспект, 2013. – 344 с.
35. Кондраков, Н.П. Бухгалтерский учет в организациях / Н.П. Кондраков. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2014. – 768 с.
36. Липсиц, И.В. Экономика: учебник для студентов вузов / И.В. Липсиц – М.: Омега-Л, 2015. – 656 с.
37. Лунев, В.Л. Теория организации / В.Л. Лунев – М.: Кнорус, 2015. – 383 с.
38. Лунев, В.Л. Бухгалтерский учет в организациях / В.Л. Лунев. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 768 с.
39. Лунев, В.Л. Финансовый анализ / В.Л.Лунев – М.: ТК Велиби, Проспект, 2015. – 344 с.
40. Лунев, В.Л. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / В.Л.Лунев – М.: ТК Велиби, Проспект, 2015. – 344 с.
41. Лунев, В.Л. Тактика и стратегия управления фирмой. / В.Л. Лунев – М.: Финпресс, 2014. – 356 с.
42. Любушин, Н.П. Теория экономического анализа / Н.П. Любушин, В.Б.

Лещева, Е.А. Сучков. - М: Изд-во Экономистъ, 2014. – 480 с.

43. Люкшинов, А.Н. Стратегический менеджмент. / А.Н. Люкшинов – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2015. – 375 с.

44. Мескон, М.Х. Основы менеджмента. / М.Х. Мескон и др. – М.: Дело, 2014. – 665 с.

45. Панов, А.И. Современный менеджмент: новые тенденции. / А.И. Панов – Н. Новгород, 2015. – 240 с.

46. Панов, А.И. Теория организации / А.И. Панов – М: Кнорус, 2014. – 383 с.

47. Панов, А.И. Бухгалтерский учет в организациях / А.И. Панов, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина. – 5-е изд., перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2015. – 768 с.

48. Панов, А.И. Финансовый анализ / А.И. Панов – М.: ТК Велиби, Проспект, 2015. – 344 с.

49. Панов, А.И. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учебник / А.И.Панов – М.: ТК Велиби, Проспект, 2015. – 344 с.

50. Румянцева, З.П. Менеджмент организации: учебное пособие / З.П. Румянцева, Н.А. Саломатин, Р.З. Акбердин - М.: ИНФРА - М, 2010. – 432 с.

51. Савчук, В.П. Управление финансами предприятия / В.П. Савчук – М.: Бином знаний, 2012. – 480 с.

52. Стратегический менеджмент / под ред. А.Н. Петрова. – СПб.: Питер, 2014. – 496 с.

53. Тимофеева, Т.В. Анализ денежных потоков предприятия / Т.В. Тимофеева – М.: Инфра-М, 2014. – 368 с.

54. Тимофеева, Т.В. Финансовый анализ / Т.В. Тимофеева – М.: ТК Велиби, Проспект, 2014. – 344 с.

55. Тимофеева, Т.В. Анализ хозяйственной деятельности предприятия: учеб. / Т.В.Тимофеева – М.: ТК Велиби, Проспект, 2015. – 344 с.

56. Тюжина, Т.С. Управление персоналом / Тюжина Т.С. // Территория торговли. №12. – 2012г.– 23 с.

57. Учитель, Ю.Г. Разработка управленческих решений: учебник для

студентов и вузов. / Ю.Г. Учитель, А.И. Терновой, К.И. Терновой. - 2-е изд., перераб. и доп. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2014. – 384 с.

58. Шембаков, В.А. Финансовый анализ / В.Д.Герасимова – Чебоксары, 2015. – 62 с.

59. Щеборщ, Н.Д. Бюджетирование на производственном предприятии / Н.Д.Щеборщ – М.:ЮНИТИ, 2014. – 215с.

60. Экономическая стратегия фирмы: учебное пособие /под ред. проф. А.П. Градова. – СПб.: Специальная литература, 2014. – 959 с.

