**ПЛАН**

Введение

1. Методы документальной проверки как способ сбора доказательств по уголовному делу:

а) методы проверки отдельного документа

б) методы проверки взаимосвязанных документов

в) методы проверки документов отображающие однородные операции

2. Методы фактической проверки как способ сбора доказательств по уголовному делу:

а) инвентаризация

б) контрольный запуск сырья в производство

в) контрольная закупка

г) контрольный обмер

д) получение объяснений

е) получение письменных справок

3. Задача

Заключение

Список использованной литературы

**ВВЕДЕНИЕ**

Фальсификация данных бухгалтерского учета, вызывает различные несоответствия, которые находят свое отражение в учетно-экономической информации. Они различны по своей природе, содержанию и проявлению, однако в целом их принято называть формами отражения экономических преступлений в учетном процессе. Для того чтобы юристы и работники ревизионных органов могли успешно выявлять подобные проявления, особое значение ими комплекса специальных методов исследования учетной документации, которые позволяют выявить информацию могущую иметь доказательственное значение.

Ранее считалось, что субъектами применения различных методов исследования являются только работники контрольно-ревизионных аппаратов. Вместе с тем, практика убедительно свидетельствует, что многие приемы исследования документов (формальная проверка, встречная проверка и др.) успешно используются для решения своих задач не только ревизорами и экспертами-бухгалтерами, но и оперативными и следственными работниками.

Методы исследования документальных данных это различные способы изучения явлений учетного процесса для получения информации об объекте, в целях выявления несоответствий в документах и отклонений в движении товарно-материальных ценностей.

Среди методов исследования документов, применяемых в ревизионной и юридической практике, я подробно остановлюсь на методе документальной и фактической проверки.

**1. Методы документальной проверки как способ сбора доказательств по уголовному делу**

Данная группа методов предполагает изучение документального оформления какой-то одной или нескольких взаимосвязанных либо однородных операций.

**а)** Метод проверки отдельного документа, устанавливает противоречия в содержании отдельных документов, которые выявляются с помощью методов исследования, к которым относятся формальная, арифметическая и нормативная проверка.

**Формальная проверка** - это внешний осмотр бухгалтерского документа, изучение и взаимное сопоставление его реквизитов. С его помощью можно определить признаки доброкачественности документа:

- выполнение документа на бланке неустановленного образца или неустановленным способом;

- отсутствие каких-либо реквизитов документа (печати, штампа, подписи, части текста и др.);

- наличие сомнительных реквизитов (чаще всего это признаки материального подлога - дописки, подчистки, исправления и др.);

- наличие излишних реквизитов в документе. Они свидетельствуют, как правило, о стремлении преступников придать документу большую достоверность и силу.

- слишком «хорошие» документы, не соответствующие реальной обстановке его составления, использования и хранения (чистые, немятые, негнутые и др.);

- противоречия между реквизитами документа (например, несоответствие между штампом и печатью по названию предприятия)

Успех применения формальной проверки при выявлении признаков преступлений находиться в прямой зависимости от знания: порядка заполнения бухгалтерских документов слабых звеньев в учетном процессе; уязвимых хозяйственных операций, используемых сотрудниками в своих корыстных целях[[1]](#footnote-1).

В этой связи работнику органов внутренних дел с учетом стоящих перед ним задач необходимо располагать информацией о наиболее распространенных злоупотреблениях, совершаемых преступниками в своих корыстных целях:

- отдельной категорией лиц, деятельность которых связана с учетным процессом;

- с использованием определенной группы документов;

- с осуществлением в документах подлогов определенным способом;

**Нормативная проверка** представляет собой глубокое изучение содержания отраженной в документе хозяйственной операции с точки зрения его соответствия действующим нормам, правилам и инструкциям. С ее помощью выявляют правильно оформленные, но незаконные по своему содержанию, а потому недоброкачественно исполненные документы.

Нормативные несоответствия не только могут указывать на подлог именно в том учетном документе, где они были обнаружены (например, несоответствие между наименованием блюд и сырьевым набором продуктов, списанных на его приготовление в требовании-меню детского сада), но и становятся сигналом для проверки других документов, в том числе документов, находящихся в организациях, взаимосвязанных с проверяемыми государственными учреждениями[[2]](#footnote-2).

Нормативная проверка материалов инвентаризации сводится обычно к документальному контролю за соблюдением правил ее проведения. Так, сомнительными могут быть признаны акт инвентаризации, проведенной без участия материально ответственного лица, когда это не было компенсировано включением в состав комиссии представителя органов власти, сличительная ведомость, где проведен явно необоснованный зачет пересортицы, и т.п. документы.

Применение метода нормативной проверки зачастую позволяет установить круг лиц, возможно причастных к преступлению. Так, например, преступная схема, применяемая в целях хищения денежных средств из государственного бюджета под видом возмещения налога на добавленную стоимость при экспортных операциях, предусматривает открытие в одном банке расчетных счетов нескольких организаций и проведение по ним взаимозачетов в один операционный день. Поскольку большинство из участников в схеме организации вымышленные, денег у них на расчетных счетах нет. Взаимозачеты в один день при отсутствии на счете хотя бы одного участника операции достаточных денежных средств запрещены банковскими инструкциями. Следовательно, участие банковского работника в подобном преступлении является обязательным.

**Арифметическая проверка** отдельного документа затрагивает (в отличие от формальной и нормативной проверки) только количественные критерии отраженных хозяйственных операций. С ее помощью можно выявить арифметические несоответствия между частными и итоговыми суммами. Названные несоответствия могут быть выявлены как по горизонтальным строчкам (например, при умножении или сложении), так и по вертикальным (правильность подсчета по отдельным колонкам и итоговой сумме, выраженной как в количественном, натуральном, так и стоимостном выражении). С помощью названного приема могут быть выявлены следующие подлоги в первичных и сводных документах:

- заведомое механическое завышение или занижение итоговых сумм по горизонтальным и вертикальным строчкам (интеллектуальный подлог);

- последующие дописки штрихов и цифр, как в итоговых суммах, так и в отдельных строчках и колоннах (материальный подлог)[[3]](#footnote-3).

Непосредственное применение работником ОВД арифметической проверки не требует, как правило, специальных бухгалтерских познаний для технической (счетной) работы с документами (особенно с первичными).

Заканчивая рассмотрение вопроса о применении методов исследования отдельного документа, следует отметить, что преступники с целью сокрытия следов хищений и иных злоупотреблений часто изготавливают подложные документы, которые по своему внешнему виду не отличаются от подлинных и внутренних противоречий не содержат. Подобного рода несоответствия выражаются иногда в виде противоречий в содержании нескольких взаимосвязанных документов.

**б) Методы проверки взаимосвязанных документов**. Отдельные учетные документы могут не содержать противоречий, обусловленных совершенными преступлениями, в то время как в системе взаимосвязанной учетной документации такие противоречия встречаются. Для их обнаружения используют методы встречной проверки и взаимного контроля документов.

**Встречная проверка**- это сопоставление разных экземпляров одного и того же документа. Большинство первичных документов составляются в двух и более экземплярах. При совершении хозяйственных операций они попадают при внутренних операциях в разные подразделения одного предприятия, а при внешних операциях в разные организации. Наибольшее распространение имеют случаи неоприходования полученных в других организациях товарных и денежных средств, уменьшение количества полученных материальных ценностей путем подделки тех экземпляров документов, которые поступают в соответствующую организацию.

Применять названный метод целесообразно только в 2-х случаях:

а) когда преступники уничтожили только находящийся у них экземпляр документа, а в других организациях экземпляры сохранились;

б) когда в результате совершения подлога появились расхождения в содержании разных экземпляров одного и того же документа. В этом случае преступники сумели сфальсифицировать не все экземпляры, но все они сохранились[[4]](#footnote-4).

Успех применения работниками правоохранительного и контролирующего органа названного метода зависит от следующих обстоятельств:

- знания графика документооборота - сколько экземпляров того или иного документа составляется, кто его оформляет, дает разрешение на проведение операции, в какие подразделения или сторонние организации направляются соответствующие экземпляры, где хранятся и в течение какого периода;

- взаимодействия с работниками органов внутренних дел, находящихся в другом регионе и обслуживающих предприятия, где находятся представляющие интерес документы;

- наличия возможного сговора между работниками данного и иных предприятий, могущего привести к уничтожению документа или утрате следов преступления в нем.

Применение встречной проверки ограничивается в следующих ситуациях:

- бухгалтерские документы составлены в одном экземпляре

- совершен подлог во все экземпляры

- особенности документооборота в отдельных отраслях экономики (например, на предприятии бытового обслуживания населения – фотосалоны, ателье, прачечные один экземпляр документа (квитанция и др.) выдаются на руки частным лицам безвозвратно).

Встречная проверка применяется и непосредственно в юридической практике, однако по сравнению с ревизиями в относительно ограниченном объеме и для решения наиболее общих задач выявления и раскрытия преступлений.

После установления с помощью данного метода принципиальной схемы преступных действий и конкретных механизмов следообразования вся дальнейшая работа по сличению документов на основе задания следственных органов выполняется обычно работниками контрольно – ревизионного аппарата.

**Метод взаимного контроля** заключается в использовании в любом сочетании самых различных документов, прямо либо косвенно отображающих проверяемую хозяйственную операцию. С ее помощью решаются две основные задачи:

- выявляются подложные документы

- определяется круг участников преступлений.

О наличии в документах подлога (как материального, так и интеллектуального) могу свидетельствовать две группы признаков, выявляемых взаимным контролем:

а) отсутствие необходимых документов (разрыв в «цепочке» документов);

б) противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

Рассматриваемый метод является одним из наиболее «сильных», но в то же время достаточно сложных в организационном и методическом плане и применяется чаще всего работниками БЭП ОВД и следователями. Сложность заключается в том, что он более трудоемкий и требует в ряде случаев сопоставления целого ряда взаимосвязанных документов. При осуществлении действий по проверке сведений о различных злоупотреблениях необходимо помнить о факторах, объективно влияющих на результативность метода:

- предварительное выдвижение версий о предмете преступного посягательства и способе его изъятия;

- ознакомление со спецификой движения ценностей в сфере материального производства или при осуществлении коммерческой, а также банковской деятельности;

- знание специфики документального оформления хозяйственных операций по движению материальных ценностей на каждом этапе, участке производства (заготовка, хранение, изготовление, сбыт и т. п.);

- реализация специфики документального оформления в виде графика документооборота на определенном предприятии (группе интересующих предприятий)

Метод взаимного контроля может быть использован в совокупности со встречной проверкой и вполне самостоятельно в отношении таких бухгалтерских документов, которые составляются всего в одном экземпляре (например, платежная ведомость, закупочная ведомость, табель и т. п.).

Сопоставлению подлежат различные бухгалтерские документы одной или нескольких организаций. Так, платежную ведомость сопоставляют с расчетной ведомостью, с первичными документами, отображающими движение ценностей, изготовление или погрузка которых отражена в нарядах, с другими данными, полученными в бухгалтерии одной и той же организации.

В свою очередь данный метод подразделяется на сквозной анализ документов (прямой и обратный), который позволяет установить разрыв в «цепочке» документов и комбинированный (полный и локальный), который устанавливает противоречия в содержании взаимосвязанных документов.

В прямом, проверка осуществляется от источника возникновения возможности изъятия ценностей к факту самого преступного изъятия виновными лицами. В обратном, проверка проводится от факта изъятия ценностей к источнику возникновения возможности совершения хищения.

Метод взаимного контроля документов решает еще одну довольно важную задачу, а именно – задачу моделирования утраченного или искаженного документа. Сопоставляя различные документы, можно построить модель документа в первоначальном виде, который может служить источником информации о содержащихся в нем сведениях.

Посредством создания модели документа можно установить:

- действительное содержание документа со всеми его реквизитами;

- какие реквизиты документа побудили преступников его уничтожить или фальсифицировать;

- какие следы хозяйственной операции, указанной в утраченном или искаженном документе, могут найти отражение в иных носителях информации.

**в) Методы проверки документов, отображающих однородные операции.** К числу методов документальной проверки, посредством которых устанавливаются отклонения от обычного порядка движения ценностей и выполнения хозяйственных операций, нашедших свое отражение в данных учета, относятся: восстановление учетных записей по документам, пересчет готовых изделий по документам в исходное сырье (обратная калькуляция), хронологический анализ, сравнительный анализ.

Рассмотрим эти методы подробнее.

**Восстановление учетных записей** на основе документов целесообразно осуществлять в следующих случаях:

- при запущенности бухгалтерского (синтетического или аналитического), либо оперативно-технического учета;

- при умышленном или случайном уничтожении регистров бухгалтерского и оперативного учета (разумеется, если не уничтожена первичная документация);

- когда первичная документация имеется в полном объеме, однако, аналитический учет не в целях сокращения учетной работы (например, на производстве предприятий общественного питания) или в связи с особыми правилами и условиями документального оформления некоторых хозяйственных операций (строительство, розничная торговая сеть);

- при наличии достоверных данных о подложности записей в аналитическом учете.

**Обратная калькуляция** (контрольный пересчет готовых изделий в сырье). Метод обратной калькуляции является своеобразным переходным этапом для применения метода восстановления количественного учета, преследующим цель определения документированного расхода сырья и материалов, пошедших на изготовление определенного количества продукции одного либо нескольких наименований.

На основе имеющихся документов об изготовлении и расходования (сбыте, реализации) продукции того или иного вида определяется общее количество сырья и материалов, пошедшего на изготовление всего количества изделий. Метод применяется в следующих ситуациях:

а) когда хищения совершаются за счет нарушения технологии производства путем недовложения или замены одних компонентов другими, менее качественными.

б) когда хищения связаны с ценообразованием (завышение стоимости единицы изделия с целью создания суммовых излишков готовой продукции либо излишков сырья);

в) когда хищение связано с изъятием изготовленной неучтенной продукции из учтенного сырья.

При изготовлении неучтенной продукции из неучтенного сырья возможно определение примерного количества сырья, пошедшего на изготовление такой продукции при условии, что технологический режим не нарушался.

Замыкают группу методов документальной проверки хронологический и сравнительный анализ документов, отображающих однородные хозяйственные операции.

С помощью названных методов может быть установлено:

а) «странные» закономерности в деятельности предприятий, которые используют в качестве поисковых признаков, а иногда и доказательств события преступления;

б) единичные отклонения от нормальной хозяйственной деятельности предприятия (превышение данных о расходе ценностей над своим максимально возможным значением), указывающие на сомнительность отдельных документов и операций.

**Хронологический анализ** однородных операций по документам с целью обнаружения указанных аномалий представляет собой аналитическую работу по группировке данных, отображающих движение какого-либо вида ценностей по заранее определенным промежуткам времени (месяц делиться на декады, декада на дни и т. п.).

Посредством хронологического анализа могут быть установлены странные закономерности в виде вспышек или спадов в осуществлении хозяйственных операций и касаться они могут не только количественной, но, что не менее важно, качественной их стороны.

**Сравнительный анализ** заключается во взаимном сопоставлении содержания разных (но одинаковых по форме) документов, отображающих аналогичные операции. В основе его лежит сопоставление сравниваемой хозяйственной операции с аналогичными, с целью выявления возможных трудно объяснимых обычными причинами отклонений.

Названный метод применяется в основном для поиска первичных сведений о фактах возможных злоупотреблений. Предметом сопоставления могут быть различные реквизиты документов: количественные и качественные измерители, даты сопоставления документов и др. При этом могут быть установлены такие отклонения содержания отдельного документа от показателей других аналогичных документов, которые обычным, нормальным хозяйственным процессом объяснимы быть не могут, либо вообще не имеют объективных (экономических) обоснований. Так, например, весь массив документов заготовительной организации по закупке в индивидуальном секторе кожевенного сырья (скажем, свиных кож) может быть подвергнут ревизором проверке путем сравнения показателя «средний вес одной свиной кожи», вычисляемого для каждой квитанции в отдельности. Если средний вес одной свиной кожи по 99 документам из 100 не будет превышать 30 кг, а в одном составит 40, то именно этот документ может быть признан сомнительным. Если же найденный по этому документу средний вес одной кожи превысит 100 кг, то сомнения будут более обоснованными, т. к. содержание документа вступит в явное противоречие не только с аналогичными документами, но даже и с самой логикой вещей.

Методы документальной проверки в ряде случаев бывают недостаточно эффективными, поэтому наряду с приемами исследования документальных доннах в ревизионной практике широко используется комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций.

**2. Методы фактической проверки как способ сбора доказательств по уголовному делу**

Методы фактической проверки имеют самостоятельное значение, но наиболее часто они применяются в комплексе с методами документальной проверки. Анализ документов может предшествовать фактической проверке, производится в ходе нее или позднее. Независимо от этого целью фактической проверки, чаще всего, является выяснение соответствия содержания документа действительному состоянию хозяйственной операции.

Рассмотрим эти методы подробнее.

**а) инвентаризация** является одним из основных методов фактической проверки. Проверка состояния средств хозяйства, отраженных в документе, осуществляется путем ревизионного осмотра или с помощью специализированного исследования. С помощью осмотра выясняются условия хранения материальных ценностей и денежных средств, состояние складских, торговых и других помещений. При этом можно выявить не только недостатки и условия, способствующие хищениям, но и признаки преступления[[5]](#footnote-5).

Посредством специализированного исследования может быть проведена проверка качества поступающих в организацию или используемых ею сырья, материалов, а также полуфабрикатов и готовой продукции.

**б) контрольный запуск сырья в производство**. Данный метод применяется тогда, когда необходимо проверить правильность действующих или ранее действовавших в ревизуемый период на предприятии норм расхода сырья и материалов, установить фактический расход, количество отходов, выход готовой продукции. Проверить технологический процесс, производительность оборудования. Для этого проводятся соответствующие опытные действия, например, раскрой ткани, выпуск мясопродукции, выпечка хлеба. Контрольный запуск сырья и материалов в производство помогает выявить различные недостатки и нарушения в нормировании и технологии производства, вскрыть хищения и другие злоупотребления, связанные с созданием неучтенных излишков материальных ценностей за счет применения завышенных норм расхода и необоснованного списания сверх норм, искажения качественных показателей продукции.

Например, для проведения данного контрольного действия в колбасном цехе следует осуще6ствить комплекс мероприятий: а) подготовить сырье (фарш) для производства (с учетом составляющих его компонентов, норм закладки); произвести контрольное взвешивание сырья с подробной фиксацией результатов; отразить количество заложенного сырья в технологической документации4 под контролем комиссии, в присутствии ревизора, технолога и представителя общественности осуществить производственный цикл; взвесить готовую продукцию и отразить ее фактический выход в учетных документах; сопоставить фактический выход с нормативным, а также с показателями рецептурного журнала; отразить результаты в соответствующем документе акте контрольного запуска сырья в производство.

**в) контрольная закупка** – это осуществляемое в процессе проведения ревизии или вне ее приобретение товара путем заключения мнимой сделки купли-продажи в целях проверки соблюдения правил торговли, ведения финансовой, хозяйственной или предпринимательской деятельности.

В ходе ее проведения ревизор как рядовой покупатель в присутствии двух незаинтересованных лиц просит реализовать ему определенное количество того или иного товара. После того как товар взвешен (правильность расфасовки товаров устанавливается путем взвешивания не менее 10 отвесов и определения среднего веса) или отмерен продавцом, покупка оплачена и получен чек, ревизор объявляет, что им проводиться контрольная закупка, и вызывает руководителя торговой организации. В присутствии продавца, руководителя и двух посторонних лиц, присутствовавших при контрольной закупке, ревизор проверяет фактический вес или меру отпущенного товара, о чем составляется акт контрольной закупки.

**г) контрольный обмер** фактически выполненных строительных или ремонтных работ заключаются в установлении фактического объема и стоимости выполненных работ и проверки правильности их отражения в актах приемки работ и нарядах рабочим, а также правильности списания материалов на производство этих работ.

К участию в обмере привлекаются заинтересованные лица, ответственные за строительство или ремонт объекта и подписавшие акты приемки работ, наряды и документы на списание материалов. Основным способом производства обмеров строительных работ является инструментальный замер (рулеткой, метром и т. п.).

С помощью контрольного обмера проверяются:

- соответствие характера, количества и стоимости выполненных работ тем, которые указаны в акте приемки и нарядах, а также в проекте и смете;

- соответствие выполненных работ составу работ, предусмотренному сметными нормами, на основании которых составлены примененные при расчетах единичные расценки, калькуляции и прейскурантные цены, а также расценками в нарядах;

- законченность объектов, конструктивных элементов, этапов и видов работ или их частей.

**д) получение объяснений** - это сбор фактической информации, имеющей значение для предмета ревизионной проверки, со слов проверяемого должностного или материально- ответственного лица, а также лиц, подписавших проверяемый документ либо принимавших участие в проверяемой хозяйственной операции.

Получение объяснений является не только правом, но и обязанностью ревизора в тех случаях, когда это необходимо для проверки существенных обстоятельств, в особенности, фактов правонарушений и злоупотреблений. Объяснения помогают проверить достоверность данных, отраженных в документах, выявить подлоги, установить действительно имевшее место события и их участников, а также роль других ревизуемых лиц.

Получение объяснений может осуществляться в устой или письменной форме. В случае отказа того или иного лица дать объяснения по поводу допущенных нарушений ревизор должен затребовать их служебной справкой.

**е) получение письменных справок** по поводу содержания проверяемого документа представляет собой получение фактической информации, имеющей значение для решения стоящих перед проверкой задач, путем направления официального запроса соответствующему юридическому или физическому лицу, располагающему или могущему располагать необходимыми сведениями.

Так, для установления фиктивности операций, отраженных в товарных чеках, ревизор или следователь может получить справку от соответствующего магазина о том, что в ассортименте отсутствуют товары, указанные в чеках; для подтверждения подложности квитанции об оплате проживания в гостинице командированного работника можно получить справку о том, что по указанному адресу данное лицо не проживало.

**Заключение**

Метод бухгалтерского учета позволяет не только наблюдать, измерять многочисленные хозяйственные операции, но и экономически обобщить полученные данные. При этом достигается главная цель использования методов бухгалтерского учета – получение информации, необходимой для управления хозяйственно – финансовой деятельностью организации.

Основное значение методов судебной бухгалтерии, состоит в обнаружении несоответствий учетно-отчетных экономических и документальных данных как конкретных форм проявления негативных отклонений в деятельности хозяйствующих субъектов.

**Список использованной литературы**

1. Федеральный закон от 21.11.1996 №129 ФЗ (ред. от 03.11.2006) «О бухгалтерском учете»
2. Письмо МНС РФ от 15 сентября 2004 г №33-0-11/581 Порядок ведения кассовых операций в РФ.
3. Голубятников С.П., Кравченко Ю.М., Меджевский А.А. Основы судебной бухгалтерии. 1994. - 235с.
4. Голубятников С.П., Леханов Е.С.. Судебная бухгалтерия. Учебное пособие. - М.: ИМЦ ГУК МВД России. 2002. – 136 с.
5. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие. - М.: Книжный мир, 2004. – 252 с.
6. Богаченко В.М., Кирилова Н.А., Хахонова Н.Н. Бухгалтерский учет: учебное пособие.2005. – 576 с.
7. Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Учебно-методический комплекс. М.: Книжный мир, 2005.
8. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет. М.: 1999. – 448 с.
9. Керимов В.Э. Бухгалтерский учет: Учебник.- М.: Издательство Эксмо, 2005 г.- 688 стр.

1. Голубятников С.П., Кравченко Ю.М., Меджевский А.А. Основы судебной бухгалтерии. 1994. - 47с. [↑](#footnote-ref-1)
2. Голубятников С.П., Леханов Е.С.. Судебная бухгалтерия. Учебное пособие. - М.: ИМЦ ГУК МВД России. 2002. – 35 с. [↑](#footnote-ref-2)
3. Дубоносов Е.С. Судебная бухгалтерия: Учебно-практическое пособие. - М.: Книжный мир, 2004. – 120 с. [↑](#footnote-ref-3)
4. Дубоносов Е.С., Петрухин А.А. Судебная бухгалтерия: Учебно-методический комплекс. М.: Книжный мир, 2005. [↑](#footnote-ref-4)
5. Кожинов В.Я. Бухгалтерский учет. М.: 1999. с.168 [↑](#footnote-ref-5)