**Методические приемы экспертного исследования**

**Способы исследования отдельного учетного документа**

Преступления могут находить различное внешнее отражение в данных бухгалтерского учета. Одной из Форм отражения таких преступлений является противоречие в самих подложных бухгалтерских документах, например, несоответствие между приведенной в документе нормой расхода и количеством списанных по этому документу на производство материалов, неправильный арифметический итог в ведомости и Т.п. Эти противоречия' вскрываются при анализе подложного документа без сопоставления его с другими документами. Такой анализ можно назвать исследование отдельного бухгалтерского документа.

Для обнаружения подлога применяются следующие способы исследования анализируемого бухгалтерского документа или регистра:

а) проверка документов по Форме;

б) арифметическая (счетная) проверка;

в) нормативная проверка.

##### Методы проверки взаимосвязанных документов

Стремясь уйти от ответственности, преступники нередко фабрикуют подложные документы, по внешнему виду не отличающиеся от подлинных (например, бестоварная накладная). Внутренних противоречий такой отдельно взятый документ обычно не содержит, противоречия возникают между несколькими взаимосвязанными документами.

В таких случаях подлог выявляют, сопоставляя изучаемый документ с другими, отражающими ту же или взаимосвязанную операцию. Для этих целей применяют встречную проверку и метод взаимного контроля.

Встречной проверкой называют сопоставление разных экземпляров одного и того же документа (в копиях).

Метод встречной проверки часто оказывается эффективным, поскольку большинство первичных бухгалтерских документов оформляется в двух или нескольких экземплярах, однако Сфера применения его ограничена: некоторые документы (наряд, платежная ведомость и т. д.) оформляются в одном экземпляре.

Эффективность применения названного метода возможна только в двух случаях:

а) когда преступник уничтожил свой экземпляр документа, а другие 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.

Успех применения работником ОВД названного метода зависит от следующих обстоятельств:

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

б) взаимодействия с работниками ОВД, находящимися в другом регионе и обслуживающими предприятие, где находятся представляющие интерес документы;

в) наличие возможного сговора между работниками данного и иных предприятий, могущих привести к уничтожению документа или утрате следов преступления в нем.

Ограничивает применение встречной проверки:

* во-первых, то обстоятельство, что далеко не все бухгалтерские документы составляются в нескольких экземплярах (например, расходный кассовый ордер, карточка складского учета);
* во-вторых, не редки случаи, когда преступники совершают подлоги во всех экземплярах одного и того же документа (например, при оформлении временных или бестоварных документов).
* в-третьих, на некоторых предприятиях отдельных отраслей экономики (особенно это характерно для предприятий бытового обслуживания населения) составляется один экземпляр документа (квитанции и др.), который выдается на руки отдельным работникам или частным лицам безвозвратно.

Применение метода встречной проверки при полном отсутствии хотя бы некоторой информации о возможном событии преступления крайне затруднительно.

Более эффективным по сравнению со встречной проверкой, как показывает практика, является метод взаимного контроля.

Метод взаимного контроля основан на том, что каждая хозяйственная операция отражается прямо или косвенно в различных бухгалтерских документах. Так, ведомость на выдачу заработной платы может быть сопоставлена при проверке с нарядами, табелями, лицевыми счетами или расчетными книжками рабочих и служащих.

Разновидностью метода взаимного контроля является сопоставление документов, отражающих взаимосвязанные операции, например, сопоставление данных о перемещении товарно-материальных ценностей сданными денежных расчетов с транспортной организацией.

в) в случаях, когда первичная документация имеется в полном объеме, но аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (производство на предприятиях общественного питания) или в связи со спецификой документального оформления некоторых хозяйственных операций (например, на предприятиях розничной торговли);

г) при недостаточной детализации аналитического учета.

Восстановление учетных записей может быть сплошным и выборочным, полным или неполным.

Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, или хронологический анализ операций, применяют для выявления самых различных отклонений от нормального оборота ценностей. Если провести хронологический анализ операций по движению ценностей внутри учетного периода путем ежедневного (или пооперационного, если операции совершались ежедневно) сопоставления приходных или расходных документов с учетом переходящих остатков, можно выявить такие отклонения от нормального оборота ценностей, как превышение расхода над приходом с остатком на ту или иную дату, систематическое нарушение правил движения денежных средств и материальных ценностей, отсутствие движения товара, пользующегося спросом в течение продолжительного периода, и т. п.

Хронологический анализ позволяет выявить и другие виды отклонений от нормального оборота ценностей, например, скачки и спад выручки в торговых предприятиях в день инвентаризации и в последующие дни, отсутствие движения товара, пользующегося спросом или подлежащего немедленной реализации, и т. д.

Этот прием используется как самостоятельный метод исследования, так и дополнительный - для последующей обработки материалов восстановленного количественного учета и контрольного сличения остатков, что также нередко дает весьма положительные результаты.

Наряду с восстановлением учетных записей и хронологическим анализом операций, для исследования данных бухгалтерского учета, отражающих движение однородных ценностей, может быть применен и метод сравнительного анализа или сопоставление между собой групп документов, отражающих однотипные операции. В этом случае взаимно сопоставляются по самым различным (в том числе и по специально вычисленным) показателям документы, отражающие сходные операции.

Метод сравнительного анализа документов может быть применен при проведении документальных ревизий как в торговых, так и на любых других предприятиях.

Подобно хронологическому, сравнительный анализ используется как самостоятельный метод для выявления сомнительных операций.

Методы фактической проверки хозяйственных операций Противоречия между документами, которые должны были бы возникнуть при хищениях, иногда отсутствуют потому, что эти документы неправильно оформлены. Например, не возникают расхождения между счетами-фактурами и пропусками при вывозе большего количества товаров, очем указано в счетах-фактурах, если в пропусках не указаны ни количество мест, ни наименование отгруженных товаров.

В таких случаях средством проверки правильности данных, содержащихся в бухгалтерских документах, и обнаружения подлога (наряду с примерами исследования данных учета) служит комплекс приемов проверки хозяйственных операций. Суть этой группы приемов состоит в сопоставлении сведений, полученных из учетных документов, с фактическими данными, полученными из других источников.

Рассмотрим важнейшие приемы, входящие в данный комплекс методов фактической проверки хозяйственных операций, используемых для выявления хищений.

1. Проверка наличия материальных ценностей, поступивших на предприятие по сомнительным документам.

В этом случае действительность возврата партий определенного вида товаров из магазина на склад может быть проверена путем выборочной инвентаризации на складе. Причем выбор объекта инвентаризации в таких случаях определяется содержанием проверяемого документа.

2. Проверка состояния средств хозяйства, упомянутых в содержании документа. Фиктивность хозяйственных операций может быть установлена путем осмотра соответствующих объектов. Так, изучение с участием специалиста-товароведа внешнего вида и свойств товара, проданного из круга поиска в направлении полученной исходной информации и т.п., а также дополнительный - для последующей систематизации показателей, найденных с помощью других приемов документальной проверки.

В практической деятельности работниками БЭП ОВД применяется такой метод, как обратная калькуляция (контрольный пересчет годовых изделий в cыpье). Метод обратной калькуляции является своеобразным переходным этапом для применения метода восстановления количественного учета, преследующего цель определения документированного расхода сырья и материалов, пошедших на изготовление определенного количества продукции одного либо нескольких наименований.

Нарушение установленных правил документооборота, запущенность или неправильная постановка учета, отсутствие надлежащего контроля за материально ответственными лицами и т.п. обстоятельства делают недостаточно четким отражение совершенных операций. Это препятствует выявлению хищений по данным бухгалтерского учета.

в) в случаях, когда первичная документация имеется в полном объеме, но аналитический учет не велся в целях сокращения учетной работы (производство на предприятиях общественного питания) или в связи со спецификой документального оформления некоторых хозяйственных операций (например, на предприятиях розничной торговли);

г) при недостаточной детализации аналитического учета.

Восстановление учетных записей может быть сплошным и выборочным, полным или неполным.

Анализ ежедневного движения товарно-материальных ценностей и денежных средств, или хронологический анализ операций, применяют для выявления самых различных отклонений от нормального оборота ценностей. Если провести хронологический анализ операций по движению ценностей внутри учетного периода путем ежедневного (или пооперационного, если операции совершались ежедневно) сопоставления приходных или расходных документов с учетом переходящих остатков, можно выявить такие отклонения от нормального оборота ценностей, как превышение расхода над приходом с остатком на ту или иную дату, систематическое нарушение правил движения денежных средств и материальных ценностей, отсутствие движения товара, пользующегося спросом в течение продолжительного периода, и т. п.

Хронологический анализ позволяет выявить и другие виды отклонений от нормального оборота ценностей, например, скачки и спад выручки в торговых предприятиях в день инвентаризации и в последующие дни, отсутствие движения товара, пользующегося спросом или подлежащего немедленной реализации, и т. д.

Этот прием используется как самостоятельный метод исследования, так и дополнительный - для последующей обработки материалов восстановленного количественного учета и контрольного сличения остатков, что также нередко дает весьма положительные результаты.

Наряду с восстановлением учетных записей и хронологическим анализом операций, для исследования данных бухгалтерского учета, отражающих движение однородных ценностей, может быть применен и метод сравнительного анализа или сопоставление между собой групп документов, отражающих однотипные операции. В этом случае взаимно сопоставляются по самым различным (в том числе и по специально вычисленным) показателям документы, отражающие сходные операции.

Метод сравнительного анализа документов может быть применен при проведении документальных ревизий как в торговых, так и на любых других предприятиях.

Подобно хронологическому, сравнительный анализ используется как самостоятельный метод для выявления сомнительных операций, сужения магазина по безналичному расчету социально-культурным учреждениям, может иногда выявить расхождения между фактическим сортом этих товаров и сортом, указанным в документах, что нередко связано со злоупотреблениями.

В некоторых случаях средства хозяйства подвергаются специальным исследованиям- лабораторным анализам, экспертным оценкам (кроме, разумеется, криминалистической экспертизы документов и бухгалтерской, экспертизы). Такие исследования проводят, как правило, по фактам необоснованного списания в расход сырья, продуктов и других материальных ценностей, неполного оприходования произведенной продукции.

3. Сопоставление документальных данных с результатами специально организованных контрольных операций. Главные разновидности этого приема - выпуск контрольной партии продукции и контрольный запуск сырья в производство на промышленном предприятии.

4. Получение письменных объяснений от лиц, подписавших документ (материально ответственные лица, работники бухгалтерии, получатели денег или материальных ценностей, сдатчики заготовляемого сырья и т. п.), или принимавших непосредственное участие в совершении хозяйственных операций (рабочие, грузчики, повара и т. д.).

5. Получение письменных справок от различных предприятий и учреждений по поводу содержания проверяемых документов.

Kpoмe перечисленных приемов для проверки фактического выполнения определенных хозяйственных операций ревизор и следователь может потребовать совершения и других контрольных действий. Так, чтобы определить, может ли лицо, указанное в наряде, выполнить операции, отраженные в документах, можно поручить ему выполнить аналогичную определенную работу на тех, же условиях. Например, проведение пробной загрузки товара или материала и т.п.

Необходимо подчеркнуть, что при расследовании преступлений следственным путем проверяются и те документы, подложность которых установлена и другими приемами исследования данных бухгалтерского учета, соблюдение этого правила обеспечивает установление объективной истины по делу, способствует раскрытию преступлений.

Завершая рассмотрение методики выявления преступлений по бухгалтерским документам, необходимо подчеркнуть, что различные приемы исследования соответствующих учетных данных могут и должны применяться не только каждый в отдельности, но и в самых разнообразных сочетаниях. Это обеспечивает установление объективной истины в процессе выявления признаков преступлений, и тем более по уголовному делу, и способствует полному раскрытию преступления. В частности, методы исследования документальных данных должны, как правило, дополняться приемами фактической проверки для исследования одной и той же операции, а также и то, что содержание комплекса методов, последовательность их применения не могут определяться произвольно. При решении этих вопросов должны учитываться особенности хозяйственной деятельности предприятия, а также предполагаемые формы отражения преступлений в учетных данных.

**Профилактические действия**

Говоря о профилактике налоговой преступности, целесообразно применять сочетание следующих мер:

1. информирование граждан — потенциальных налогоплательщиков о развитии правоприменительной практики по делам о налоговых правонарушениях и преступлениях;
2. упрощение и большая сбалансированность налоговой системы;
3. устранение пробелов в законодательстве, провоцирующих на совершение налоговых правонарушений и преступлений;
4. увеличение риска привлечения к ответственности за совершение налоговых правонарушений и преступлений;
5. постепенное повышение правовой и налоговой культуры граждан;
6. проведение налоговой амнистии в целях частичной легализации капиталов и предотвращения их перемещения за пределы России;
7. разработка уголовно-правовой политики по борьбе с налоговыми правонарушениями и преступлениями;
8. информирование налогоплательщиков о том, куда, в каком количестве и на какие цели идут уплаченные налоги;
9. поощрение добросовестных налогоплательщиков;
10. работа над созданием и укреплением положительного имиджа сотрудников органов налоговой полиции и налоговых органов;
11. возвращение в правовое русло России некоторых иностранных юридических и физических лиц, осуществляющих коммерческую деятельность на территории Российской Федерации и уклоняющихся от уплаты налогов;
12. создание равных условий для всех категорий налогоплательщиков;
13. улучшение материальной обеспеченности сотрудников налоговой полиции и налоговых органов, накопление высокопрофессиональных кадров;
14. разработка нормативных актов, направленных на регулирование наиболее криминогенных отраслей финансово-хозяйственной деятельности налогоплательщиков (торговля, производство и реализация подакцизных товаров, финансово-кредитная сфера, ТЭК и т.д.);
15. устранение в порядке регистрации и лицензирования юридических лиц и частных предпринимателей положений, способствующих уклонению от уплаты налогов и сборов.