Тема «Использование бухгалтерских документов и экономической информации в деятельности аппаратов по борьбе с экономическими преступлениями»

Содержание лекции:

Введение

1. Привлечение бухгалтера в качестве специалиста к процессуальной деятельности.
2. Понятие и сущность судебной бухгалтерии.
3. Документальная ревизия: задачи, организация и значение
4. Особенности проведения ревизии по требованию правоохранительных органов
5. Правовые основы и организация аудита

Заключение.

|  |
| --- |
| План лекции |
| Вступительная часть |
| Учебные вопросы: |
| 1.Использование судебно-бухгалтерской информации при выявлении преступлений в сфере внешнеэкономической деятельности |
| 2. Исследование операций по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками; с покупателями и заказчиками |
| Заключительная часть |

# **Вопрос 1 Использование судебно-бухгалтерской информации при**

# **выявлении преступлений в сфере внешнеэкономической**

# **деятельности**

Выявление и раскрытие преступлений в сфере внешнеэкономической деятельности является одним из приоритетных направлений работы подразделений по борьбе с экономическими преступлениями.

Преступная деятельность в этой сфере осуществляется в основном в трех направлениях: 1) уклонение от уплаты таможенных платежей; 2) контрабанда; 3) невозвращение из-за границы средств в иностранной валюте.

Правоохранительные органы при выявлении и раскрытии этих преступлений действуют, как правило, совместно: ФСБ, ФПС, УФСНП, ГТК, МВД.

В настоящее время разработаны определенные приемы борьбы с преступлениями в сфере внешнеэкономической деятельности. Однако, при выявлении и раскрытии таких преступлений, еще не достаточно активно используются возможности судебной бухгалтерии. В тоже время известно, что преступная деятельность закономерно отражается в бухгалтерской информации. После отражения преступной деятельности в бухгалтерской информации, последняя становится судебно-бухгалтерской информацией.

Поэтому, использование в оперативно-поисковой деятельности информации, содержащейся в бухгалтерских документах и записях, в значительной степени может изначально ориентировать на получение данных, необходимых для предмета доказывания.

Исходя из изложенного, в данной лекции и ставится задача изучения вопросов использования судебно-бухгалтерской информации при выявлении и раскрытии преступлений в сфере внешнеэкономической деятельности.

В настоящее время правоохранительной практике известны различные способы перемещения через таможенную границу Российской Федерации товаров или предметов с сокрытием от таможенного контроля, с обманным использованием документов или средств таможенной идентификации, с недекларированием или недостоверным декларированием грузов.

Разработаны методики выявления этих способов контрабанды. Вместе с тем, для установления важнейших обстоятельств уголовного дела существенную помощь может оказать информация, содержащаяся в бухгалтерских документах и записях на счетах, в которых нашла отражение деятельность по приготовлению, совершению и сокрытию преступления, т.е. в судебно-бухгалтерской информации.

Состав судебно-бухгалтерской информации, в которой отражаются признаки следов преступной деятельности, зависит от конкретного способа преступной деятельности.

В настоящее время известны различные способы незаконного вывоза сырья и товаров через таможенные посты с сокрытием от таможенного контроля.

Так, например, экспорт отдельных видов товаров, разрешается производить только, спецэкспортерам. Это относится, прежде всего, к стратегическим материалам. Фактически экспортные поставки таких товаров иногда осуществляют и организации не относящиеся к спецэкспортерам. С целью сокрытия истинных наименований товаров, в таких организациях составляются подложные документы, или вносятся подлоги в доброкачественные документы, которыми оформляется экспорт товаров. К таким документам относятся контракты на поставку товаров, сертификаты, грузовые таможенные декларации и некоторые другие.

В результате совершения подлогов, в документах указываются сведения, не соответствующие фактически вывозимому грузу. В этом случае в документах отражаются признаки следов контрабанды. Выявление несоответствия документальных данных фактически вывозимому грузу обычно устанавливают методом фактической проверки при таможенном контроле.

Признаки умысла на преступную деятельность можно выявить, используя информацию из бухгалтерских документов и записей организации-экспортера о приобретаемых или производимых ею товарах.

Для этого необходимо исследовать бухгалтерские документы и записи по учету расчетов с поставщиками и подрядчиками. В частности документы, которыми оформлены операции по счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 61 «Расчеты по авансам выданным», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и другим, связанным с расчетами. К таким документам относятся счета-фактуры, товарно-транспортные и другие накладные; платежные поручения и платежные требования-поручения; договора и контракты с поставщиками. Информация, содержащаяся в этих документах и записях, позволит получить сведения о перечне поставщиков, поставляемых ими товарах в исследуемую организацию; ассортименте, количестве, цене и стоимости этих товаров.

Из бухгалтерских записей на счетах по учету готовой продукции и документов, послуживших основанием для этих записей можно получить информацию о производимой в исследуемой организации продукции. Для этого необходимо исследовать записи по счетам 20 «Основное производство» и 40 «Готовая продукция», а также накладные на оприходование готовой продукции на складе организации.

Кроме того, целесообразно исследовать записи по счету 41 «Товары» о приобретенных организацией для последующей перепродажи товарах. Необходимо также проверить документы, послужившие основанием для записей по этому счету: счета-фактуры, накладные и другие. Из бухгалтерских записей и документов по учету товаров, можно получить информацию об имевшихся в наличии в данной организации товарах.

На основе этой информации можно будет сделать вывод, что именно фактически могла экспортировать исследуемая организация.

Сопоставив эту информацию, с данными документов, которыми оформлена экспортная поставка товаров, можно получить сведения, содержащие признаки умысла на преступную деятельность в действиях должностных лиц организации-экспортера.

Изложенное можно иллюстрировать примером из практики правоохранительных органов. Промывочно-пропарочная станция занимается промывкой железнодорожных цистерн перед подачей их на нефтеперерабатывающий завод под загрузку нефтепродуктами. Жидкость, сливаемая из железнодорожных цистерн после их промывки (смесь нефтепродуктов отработанных - СНО) накапливалась в специальных емкостях на промывочно-пропарочной станции. Этой станцией была получена квота на экспорт СНО в скандинавские страны. Проверкой фактического содержимого железнодорожных цистерн, проведенной оперативными работниками, было установлено наличие в некоторых из них вместо СНО флотского мазута. Было возбуждено уголовное дело по признакам контрабанды. Проведенной проверкой бухгалтерских документов и записей было установлено, что флотский мазут на промывочно-пропарочной станции по учету не числился. Однако на эту же станцию для формирования железнодорожных составов поступали с нефтеперерабатывающего завода цистерны заполненные нефтепродуктами. По отдельным из этих цистерн, составлялись акты на то, что они имеют течь и поэтому часть нефтепродуктов из них вытекла. Указанные акты передавались на нефтеперерабатывающий завод и, количество нефтепродуктов, зафиксированное в актах, списывалось по учету. Считалось, что на это количество промывочно-пропарочная станция получила нефтепродуктов в железнодорожных цистернах меньше. Таким образом, были созданы неучтенные излишки нефтепродуктов, включая флотский мазут, которые и пытались вывезти контрабандой под видом смеси нефтепродуктов отработанных.

В целях уклонения от уплаты таможенных платежей может использоваться и недостоверное декларирование цены и соответственно стоимости вывозимых товаров.

Выявить признаки преступной деятельности также помогает использование бухгалтерской информации. Для систематизации результатов работы с ней при выявлении признаков недостоверного декларирования вывозимого имущества может быть использована таблица следующей формы.

Таблица 1

Анализ наличия признаков

недостоверного декларирования вывозимого имущества

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  имущества | Ед.  изм. | Стоимость имущества, указанная  в декларации | Стоимость этого же имущества при реализации на внутрннем рынке | Отклонения  (гр.3 - гр.4) | Справочно:  себестоимость вывозимого имущества |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 |
| Лес круглый | тыс.  руб. | 120000 | 140000 | -20000 | 130000 |
| Пиломатериал  хвойных пород | тыс.  руб. | 160000 | 180000 | - | 160000 |

Из таблицы видно, что стоимость леса круглого и пиломатериала хвойных пород в декларации показана ниже, чем при реализации этой же продукции на внутреннем рынке. Кроме того, стоимость имущества, указанная в декларации, в одном случае ниже, а в другом - не выше его себестоимости.

Информация о стоимости реализации продукции на внутреннем рынке может быть получена из данных аналитического учета к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Если декларируется вывозимая продукция по заниженной цене и ее невозможно сопоставить с ценой реализации на внутреннем рынке, то данные о себестоимости изготовления такой продукции можно найти на счетах по учету затрат на производство и готовой продукции (20 «Основное производство» - обычно в части услуг, 40 «Готовая продукция»).

Преступление может совершаться и в ходе операций импорта товаров. Так, по материалам МВД России 22.09.97г. Генеральной прокуратурой Российской Федерации возбуждено уголовное дело по ч.4 ст. 188 УК РФ (контрабанда, совершенная организованной группой).

Установлено, что дилер завода СААБ, основной поставщик в Россию автомобилей, производимых данным предприятием, фирма «ГЕМА» для организации контрабандной деятельности в особо крупных размерах создала в г.Москве и ряде других регионов России подставные фирмы, склады временного хранения для растаможивания и хранения ввозимых из-за рубежа товаров, а также сеть автосалонов для реализации автомобилей импортного производства.

Вступив в преступный сговор с должностными лицами Московского таможенного управления, а также сотрудниками Управления тарифного и нетарифного регулирования ГТК России, разрешившими производить таможенную очистку с существенным занижением та­моженной стоимости автомобилей, растаможивали автомобили с существенным занижением сумм уплаты таможенных платежей и пошлин в бюджет России.

Сумма причиненного бюджету России ущерба от неуплаты таможенных платежей и пошлин составила более 5 млн. долларов США. Противозаконная деятельность фирмы на территории России продолжалась более 5 лет.

Предприятия с иностранными учредителями иногда пытаются незаконно вывезти за пределы России продукцию собственного производства, под видом доли иностранного инвестора в прибыли от совместной деятельности. При этом фактический объем вывозимой продукции превышает эту долю, что и пытаются скрыть путем внесения подлогов в сопроводительные товарно-транспортные документы.

Выявляется преступная деятельность путем проверки фактического соответствия вывозимых грузов данным, указанным в сопроводительных документах. При необходимости может назначаться криминалистическая экспертиза подлинности штампов и печатей в таможенной документации. Кроме того, необходимо проверить соответствие сведений об экспортере данным Государственного реестра, т.е. установить, действительно ли это предприятие с иностранными инвестициями. Целесообразно сделать запрос в НЦБ Интерпола о фирме получателе за рубежом.

Для выявления признаков следов преступной деятельности необходимо исследовать также учредительные документы: устав, учредительный договор, протоколы собрания учредителей, а также переписку с учредителями.

Признаки следов преступной деятельности могут отразиться в бухгалтерских записях и документах, послуживших основанием для этих записей.

Для выявления этих признаков необходимо исследовать записи на следующих счетах бухгалтерского учета:

85 «Уставный капитал» - в аналитическом учете к этому счету должна иметься информация о составе учредителей и их доле в уставном капитале;

75 «Расчеты с учредителями». На субсчете 1 «Расчеты по вкладам в уставный капитал» можно получить информацию о фактическом формировании уставного капитала, нет ли долга за кем-либо из учредителей по взносам в уставный капитал, или напротив, нет ли долга предприятия кому-либо из вышедших из состава учредителей.

На субсчете 2 «Расчеты по выплате доходов(дивидендов)» отражается информация о размере начисленных, причитающихся к выплате и фактически выплаченных дивидендов каждому учредителю. Сопоставив эту информацию с решением собрания учредителей о выплате дивидендов, можно установить правильность размера начисленных дивидендов каждому учредителю, включая иностранных.

Следует отметить, что размер причитающихся учредителям дивидендов обычно пропорционален величине их вклада в уставный капитал. Поэтому необходимо проверить соответствие размера дивидендов, начисленных иностранным учредителям, величине их вклада в уставный капитал и сопоставить с данными решения собрания учредителей о размере выплачиваемых дивидендов.

В том случае, если выплата дивидендов осуществляется готовой продукцией, то в бухгалтерском учете должны быть следующие записи:

На сумму причитающихся к выплате дивидендов

Дебет счетов «Нераспределенная прибыль (непокрытый убыток)», «Резервный капитал» или других счетов учета источников для выплаты дивидендов

Кредит счета 75 «Расчеты с учредителями, субсчет «По выплате дивидендов»

На сумму отгруженной в счет выплаты готовой продукции

Дебет счета 75 «Расчеты с учредителями, субсчет «По выплате дивидендов»

Кредит счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»

На фактическую себестоимость отгруженной продукции

Дебет счета 46 «Реализация продукции (работ, услуг)»

Кредит счета «Готовая продукция»

Основанием для этих записей должны служить следующие документы:

Решение собрания учредителей о размере выплачиваемых дивидендов, расчет бухгалтерии о сумме этих дивидендов, счета-фактуры и накладные на отпуск на сторону готовой продукции, железнодорожные накладные, спецификации и некоторые другие.

Сопоставив информацию об объеме, ассортименте и стоимости продукции, отгруженной по этим документам со склада и фактически вывезенной, можно выявить отклонения, свидетельствующие об умысле на совершение преступления.

Получив данные НЦБ Интерпола о фактическом получателе продукции за границей можно сделать выводы о том, кто реально является иностранным учредителем.

Необходимо иметь ввиду, что может иметь место не только контрабанда, но и незаконный вывоз капитала за границу. Под видом иностранного инвестора может скрываться российский предприниматель, который является реальным владельцем иностранного предприятия-инвестора.

Иногда контрабандное перемещение грузов, а также уклонение от уплаты таможенных платежей осуществляется с использованием режима временного ввоза-вывоза (транзитного) товаров, а также сырья под видом давальческого.

В том случае, если ввозимый товар показывается как транзитный, а фактически используется внутри страны, то признаки следов преступления также можно установить использую бухгалтерские документы и записи. При этом, для систематизации результатов работы с бухгалтерскими документами и записями можно составить таблицу, например при выявлении признаков использования транзитного товара внутри страны, следующей формы.

Таблица 1

Анализ наличия признаков

использования транзитного товара внутри страны

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование  товара | Ед. изм. | Дата ввоза  (по декларации) | Сведения о движении ввезенного товара  товар вывезен, оприходован другое (место  нахожд. не уст.)  дата, № док-та дата, № док-та | | |
| Легковые автомобили | тыс.  руб. | 01.02.99 г.  12000 | 12.02.99 г. №14  12000 | - | - |
| Автозапчасти | тыс.  руб. | 14.03.99 г.  10000 | - | 15.03.99 г.. №12  6000 | - |
| Автокосметика | тыс.  руб. | 20.04.99 г.  6000 | - | - | - |

Информацию для проведения анализа можно найти в данных бухгалтерского учета. Как видно из нашего примера, легковые автомобили, ввезенные в качестве транзитного товара 1 февраля, были вывезены из страны 12 февраля, т.е. признаков преступления не установлено. Информацию о движении транзитного товара можно получить из данных аналитического учета к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками» и 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками».

Автозапчасти, ввезенные в качестве транзитного товара, фактически из страны не вывозились, а на всю сумму были оприходованы по учету, что содержит признаки преступления по данной статье УК РФ. Информацию об оприходованных товарах можно получить из данных аналитического учета к счетам 41 «Товары», 08 «Капитальные вложения», 01 «Основные средства», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками».

Автокосметика, также ввезенная в страну в качестве транзитного товара, из страны не вывозилась и по учету не оприходована. В данном случае имеются признаки преступления не только по данной статье, но и признаки хищения. Информацию о ввезенных товарах, местонахождение которых не установлено, можно получить из данных аналитического учета к счетам 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками», 61 «Расчеты по авансам выданным», 63 «Расчеты по претензиям», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами». На этих счетах появляется дебиторская задолженность, своевременно не погашенная и, в связи с этим, числящаяся длительный период.

Для выявления признаков преступной деятельности при ввозе или вывозе сырья под видом «давальческого» целесообразно использовать экономическую информацию о деятельности организации, которая ввозит сырье, оформленное как давальческое.

Известно, что давальческое сырье может ввозиться только в том случае, если предприятие имеет договор с поставщиком этого сырья на переработку или изготовление из него готовой продукции. Поэтому проверку целесообразно начинать с изучения такого договора. Затем целесообразно изучить реальные возможности предприятия, которое ввозит сырье, для выполнения такого договора. В частности необходимо установить, располагает ли предприятие соответствующими производственными мощностями, технологией и др. факторы. Если у самого предприятия такой возможности нет, то следует проверить, осуществляло ли оно какую-либо реальную работу по поиску субподрядчиков, направленную на выполнение договора переработки давальческого сырья или изготовления из него готовой продукции.

В том случае, если само предприятие не располагает необходимыми условиями для выполнения договора, и не вело никакой реальной работы по поиску субподрядчиков, то вероятнее всего договор на переработку сырья ввозимого под видом давальческого можно будет через суд признать ничтожным.

После этого можно будет доказывать уклонение от уплаты таможенных платежей в уголовном процессе.

В том случае, когда есть основание предполагать, что имеет место уклонение от уплаты таможенной пошлины под видом вывоза сырья, оформленного как давальческое, целесообразно сделать запрос через НЦБ Интерпола о фирме-получателе этого сырья, для выяснения возможностей этой фирмы реально выполнить договор переработки сырья или изготовления из него готовой продукции.

Движение сырья, вывозимого как давальческое, найдет отражение на следующих счетах бухгалтерского учета: 10 «Материалы», 48 «реализация прочих активов», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Основанием для записей на этих счетах будут служить накладные на отпуск материалов на сторону, товарно-транспортные накладные, железнодорожные квитанции, счета-фактуры и некоторые другие документы.

Операции по ввозу сырья для переработки найдут отражение на следующих счетах бухгалтерского учета: 10 «Материалы», 60 «Расчеты с поставщиками и подрядчиками». Основанием для записей на этих счетах служат приемные акты, приходные ордера, товарно-транспортные накладные, счета-фактуры поставщиков и некоторые другие документы.

Операции по переработке ввезенного сырья и получении из него готовой продукции должны найти отражение на следующих счетах бухгалтерского учета: 20 «Основное производство», 23 «Вспомогательное производство», 10 «Материалы», 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 40 Готовая продукция» и некоторых других. Основанием для записей на этих счетах служат такие документы, как лимитно-заборные карты, накладные, наряды на сдельную оплату труда и некоторые другие.

Исследуя записи на вышеназванных счетах и документы, послужившие основанием для этих записей, можно проследить реальное движение ввозимого или вывозимого сырья и его переработку. Из этих же документов и записей можно получить необходимые данные, относящиеся к предмету доказывания (время, место, фамилии причастных лиц и другие).

Разновидностью операций по ввозу сырья для переработки являются так называемые «толлинговые» операции. Объектом контрабанды здесь обычно являются неучтенные побочные продукты переработки, содержащие компоненты стратегически важного сырья «боковик».

Для исследования операций по переработке такого сырья используются вышеназванные бухгалтерские счета и записи. Однако, в данном случае необходимо проведение технологической экспертизы для установления фактически полученных продуктов переработки исходного сырья. После этого по данным производственных отчетов, и затем бухгалтерским записям, проверяется, все ли компоненты переработки поставлены на учет.

Если не все компоненты поставлены на учет, то можно установить, кто причастен к этому – производственный персонал или бухгалтерия.

Для выявления наличия признаков преступления целесообразно провести анализ, результаты которого можно оформить в виде следующей таблицы.

Таблица 2

Анализ

наличия признаков невозвращения из-за границы средств в иностранной валюте

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Наименование контрагента | Джон и К | Оушэн | Рэд | и т.д. |
| Дата и № договора | 14.08.99 г. №121 | 18.09.99 г.  № 187 | 24.10.99 г.  №12 |  |
| Что ожидается к поступлению | выручка за экспортный товар | товар по импорту (аванс  перечислен) | возврат средств из  совм. деятл. |  |
| Дата поступления:  -согласно договору  -фактически | 14.10.99 г  на 14.01.2000  поступления нет | 18.11.99 г.  25.11.99 г. | 24.12.99 г.  24.12.99 г. |  |
| Сумма поступления:  -согласно договору  -фактически | 1000000  нет | 1200000  1200000 | 900000  50000 |  |
| Задержка поступления:  -сумма  -дней | 1000000  90 | нет  7 | 850000  нет |  |

Как видно из таблицы, в первом примере, 14 октября 1999 года должна была поступить выручка от реализации экспортного товара на сумму 1 000 000 рублей. Однако, и по истечении 90 дней выручка на счет исследуемого предприятия в банке не поступила, что дает основания для выводов о наличии признака преступления.

Во втором примере, согласно договору должны были поступить импортные товары к 18 ноября 1999 года на сумму 1 200 000 рублей. Несмотря на то, что товары поступили с опозданием на 7 дней, делать выводы, о наличии признаков преступления нет оснований.

В третьем примере 24 декабря 1999 года должны были поступить на счет предприятия в банке средства в сумме 900 000 рублей от совместной деятельности. Фактически поступило в указанный срок только 50 000 рублей. В этой ситуации есть основания предполагать о наличии признаков преступления.

В настоящее время существуют различные способы невозвращения из-за границы средств в иностранной валюте. Например, с целью вывоза средств в иностранной валюте за границу в качестве капитала, то есть на срок свыше 180 дней, могут заключаться фиктивные контракты на закупку товаров за границей, под видом оплаты которых производится авансовое перечисление валюты за границу. Впоследствии, за границей деньги могут быть переведены на счет, по договоренности с руководителем российского предприятия или инвестированы в недвижимость. Российское предприятие, с целью сокрытия следов преступления, может быть ликвидировано. В этом случае, документы, подтверждающие перевод средств в иностранной валюте за границу, можно обнаружить в банке, обслуживавшем в России валютные операции данного предприятия. Для доказательства преступления необходима встречная проверка с получателем валютных средств за границей.

По аналогии, с целью вывоза капитала за границу, могут заключаться фиктивные договора о совместной, с иностранными партнерами, деятельности. Также, в преступных целях, может производиться инвестирование валютных средств в краткосрочные ценные бумаги иностранного эмитента, а впоследствии переводиться в долгосрочные ценные бумаги с оставлением полученных по ним дивидендов за границей.

В практике правоохранительных органов встречался и такой факт, когда владелец контрольного пакета акций одного из судостроительных заводов (т.е. реальный владелец предприятия) одновременно являлся и владельцем одного из предприятий в Норвегии. Был заключен договор между судостроительным заводом и этой норвежской фирмой на поставку оборудования для строящихся судов. Норвежская фирма в данном случае выступала в роли посредника, поскольку сама ни производством, ни торговлей не занималась. Судостроительный завод перечислил крупную сумму в иностранной валюте на счет норвежской фирмы в оплату услуг по договору. После этого, ссылаясь на форс-мажорные обстоятельства, норвежская фирма свои обязательства не выполнила, и не вернула заводу деньги. Источником этих денег был целевой государственный кредит, гарантом возврата которого выступила областная администрация.

Могут быть и другие варианты, с помощью которых вывезенные за границу валютные средства назад возвращаться не будут. Однако во всех случаях признаки следов преступления будут оставаться в бухгалтерских документах и записях на счетах.

Поэтому, в качестве источников информации для проведения анализа могут служить записи в регистрах аналитического учета к счету 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 61 «Авансы выданные», 06 «Долгосрочные финансовые вложения» и 58 «Краткосрочные финансовые вложения» - по субсчету «Вложения в совместную деятельность» и некоторым другим счетам. Также целесообразно исследовать паспорта валютных сделок, которые должны находиться в обслуживающем исследуемую организацию банке.

Ниже приведен пример одного из способов совершения преступления, выявленного подразделениями БЭП.

В Республике Хакасия председатель правления ООО "Руда" М. заключил международный контракт с компанией "Molibden (UK) LTD " - Англия, на поставку молибденового концентрата. В нарушение установленного порядка осуществления внешнеэкономической деятельности М. направил распоряжение в адрес указанной компании о перечислении валютной выручки на счета иностранных фирм. В результате было недополучено валютной выручки на общую сумму 225 тыс. долларов США.

В бухгалтерской информации следы преступления останутся на счетах 40 «Готовая продукция», 46 «Реализация продукции (работ, услуг)», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками». Одним и признаков преступной деятельности будет длительно числящаяся дебиторская задолженность за покупателями.

Иногда для сокрытия валютной выручки используются товарообменные операции. Сокрытие выручки достигается за счет разницы цен экспортируемых и импортируемых товаров. Для этого заключается так называемый «двойной контракт». Суть его заключается в том, что в экземпляре контракта, имеющегося в России, указываются одни цены на экспортируемый и импортируемый товар, а в экземпляре контракта, остающегося за рубежом указываются другие цены. При этом в экземпляре контракта, остающегося в России цены на импортные товары могут завышаться, а на экспортные - занижаться. Разница в ценах остается за рубежом.

Для выявления признаков следов преступной деятельности необходимо выполнить ряд действий. В частности, проверить соответствие указанных в контрактах цен (на время действия контракта) – мировым; выяснить, соблюдаются ли сроки, установленные в контракте – нет ли длительных разрывов во времени между экспортными и импортными операциями; проследить движение средств на счетах зарубежного партнера по данной сделке. Естественно потребуется обращение в НЦБ Интерпола.

Признаки следов преступной деятельности остаются и в бухгалтерской информации. Так в записях на счетах 40 «Готовая продукция», 41 «Товары» имеются данные о себестоимости отгруженных на экспорт готовой продукции или товаров, а на счете 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками» – информация об отпускной стоимости отгруженных готовой продукции или товаров. Сопоставив эти данные можно сделать вывод о выгодности или невыгодности данной сделки. При этом целесообразно проверить по тем же счетам отпускные цены на аналогичную продукцию при реализации на внутреннем рынке.

Признаком преступной деятельности может быть невыгодность сделок с заграничным партнером и выгодность на внутреннем рынке.

Документы, являющиеся основанием для записей на указанных счетах, были названы выше.

Целесообразно, через посредство НЦБ Интерпола, исследовать записи и на счетах иностранного партнера по этой же сделке, но практически это обычно сопряжено с большими трудностями. Вместе с тем именно записи на счетах зарубежного партнера позволят получить необходимые доказательства преступной деятельности, связанной с невозвращением из-за границы валютной выручки.

Иногда сокрытие валютной выручки происходит при совершении сделок на компенсационной основе. Сокрытие валютной выручки достигается путем невыполнения обязательных условий встречной поставки зарубежным партнером после поставки товаром российской стороной. При этом невыполнение условий встречной поставки может объясняться, например, форс-мажорными обстоятельствами.

Для выявления признаков преступной деятельности необходимо проверить условия контракта на предмет содержания в нем заведомо невыполнимых условий для зарубежной стороны. Необходим и запрос в НЦБ Интерпола для выяснения реального владельца зарубежной фирмы, с которой был заключен контракт и проверки реальности форс-мажорных обстоятельств. Не исключено, что реальным владельцем обоих предприятий может быть один и тот же человек.

Признаки следов преступной деятельности остаются в ряде документов и записей на счетах бухгалтерского учета. Прежде всего - это контракт, на основании которого российская сторона отгрузила продукцию или товары зарубежному партнеру. Записи по отгрузке продукции или товаров могут найти отражение на следующих счетах бухгалтерского учета: 10 «Материалы», 40 «Готовая продукция», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счетах учета реализации и некоторых других. Основанием для записей на этих счетах будут накладные на отпуск на сторону, товарно-транспортные и железнодорожные накладные, счета-фактуры, таможенные декларации и некоторые другие документы.

У зарубежного партнера необходимо изучить документы, подтверждающие реальную возможность и предпринимаемые им усилия по исполнению обязательств, вытекающих из контракта. Целесообразно проследить также, движение по счетам иностранного партнера средств, полученных от российской стороны. Это позволит проверить реальность форс-мажорных обстоятельств.

Для сокрытия валютной выручки используют и оффшорные компании. Преступная деятельность может осуществляться различными способами.

В частности, посредством перепродажи партии товара через контролируемые оффшорные компании по трансфертным ценам. Суть такой операции заключается в том, что товар из России отгружается по контракту, заключенному с компанией, находящейся в одной из оффшорных зон. При этом стоимость товара по контракту занижается по сравнению с мировыми ценами. Затем оффшорная компания перепродает эту партию товара по реальной цене. Разница в ценах остается в оффшорной компании. Таким образом, часть валютной выручки в Россию не возвращается.

Иногда незаконный вывоз валюты за границу происходит путем перевода денежных средств через оффшорную компанию-посредника за фиктивные услуги производственного характера.

Для выявления преступной деятельности необходимо установить реального владельца оффшорной компании; исследовать уровень мировых цен на товары, которые продавались в оффшорную компанию, выявить факты перепродажи этих товаров данными компаниями по трансфертным ценам; проверить реальность выполнения услуг по заключенным с оффшорной компанией контрактам; проверить движение денежных средств на счетах оффшорной компании в банках.

Признаки следов преступной деятельности остаются в ряде бухгалтерских документов и записей. В частности необходимо исследовать учредительные договоры оффшорных компаний; документы на перечисление денежных средств в эти компании; выписки из лицевых счетов банков оффшорных компаний; акты выполненных работ и оказанных услуг; накладные, счета-фактуры, таможенные декларации и другие документы.

Операции по продаже товаров в оффшорные компании могут отражаться на следующих счетах бухгалтерского учета: 10 «Материалы», 40 «Готовая продукция», 41 «Товары», 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», счетах учета реализации и некоторых других.

Информация, содержащаяся в бухгалтерских документах и записях на счетах, позволит получить необходимые данные для предмета доказывания.

Рассмотренный выше перечень способов преступной деятельности в сфере внешнеэкономической деятельности не является исчерпывающим, также как не является исчерпывающим и состав судебно-бухгалтерской информации. Однако, изучение вышеизложенных материалов позволит более творчески действовать и в других, нестандартных, ситуациях.

Вопрос 2 Исследование операций по учету расчетов с

поставщиками и подрядчиками; с покупателями и заказчиками

Операции по расчетам, в процессе или под видом которых чаще всего совершаются преступления, обычно осуществляются через коммерческую организацию, которая является с одной стороны покупателем, а с другой стороны поставщиком, т.е. совершающую торговые операции.

Как правило, в преступной схеме задействована организация, продающая свою продукцию (обычно по заниженной цене) и организация, покупающая эту продукцию и продающая ее как товар третьим лицам, как юридическим, так и физическим, по реальной рыночной цене.

Может быть и другая схема, при которой одна организация закупает товар по реальной рыночной цене и перепродает его по завышенной цене другой организации, в которой данные приобретаемые материальные ценности используются в качестве сырья и материалов для производства продукции.

В обоих случаях отличительным признаком операций является их экономическая невыгодность для одной из сторон сделки. Как правило, эта сторона является государственным предприятием или предприятием с большой долей государственной собственности в уставном капитале. Другими словами менеджеры таких предприятий, включая высших менеджеров, являются наемными работниками, контроль за деятельностью которых со стороны собственников осуществляется неэффективно.

Однако невыгодность сделки для юридического лица не означает ее невыгодность для физических лиц – менеджеров данного юридического лица, которые обычно получают скрытое вознаграждение за осуществление подобных операций.

Вместе с тем следы и признаки преступной деятельности, как было отмечено выше, закономерно остаются в первичных бухгалтерских документах, а также в договорах, контрактах и т.п.Рассмотрим основные из этих документов.

Основные документы, в которых отражается отгрузка готовой продукции промышленного предприятия.

К таким документам можно отнести договор купли-продажи, в котором оговариваются условия поставки материальных ценностей, их количество, цена, стоимость, юридические адреса сторон и другие данные.

Другим таким документом является приказ-накладная или другой документ (извещение об отправке, приказ на отпуск и т.п.), в которых указываются наименование, количество, адрес получателя и другие данные на отгружаемую продукцию.

Товарно-транспортную накладную выписывают при доставке товаров автомобильным транспортом. Товарно-транспортная накладная состоит из двух разделов: товарного и транспортного. В зависимости от особенностей товаров к товарно-транспортной накладной могут прилагаться другие документы, следующие с грузом.

При доставке товаров железнодорожным транспортом в качестве сопроводительного документа выступает железнодорожная накладная. К железнодорожной накладной могут быть приложены спецификации и упаковочные листы, о чем делается отметка в накладной. Если товар отправлен по железной дороге в контейнерах, то должна оформляться "Накладная на перевозку груза в универсальном контейнере".

Могут составляться и некоторые другие подобные документы, подтверждающие факт отгрузки продукции получателям. Получатель ценностей обычно обеспечивается пропуском, дающим право на вывоз или вынос с территории предприятия отпущенных материальных ценностей. Отпуск на сторону и пропуск оформляются при предъявлении получателем доверенности на получение ценностей.

Факт оплаты отгруженной продукции может подтверждаться счетами поставщиков, платежными требованиями, платежными поручениями, приходными (у продавца) и расходными (у покупателя) кассовыми ордерами.

Для предоставления в бухгалтерию сведений об остатках и движении материальных ценностей в подотчете материально ответственных лиц применяется Отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения (ф. № М-20, 20а).

Может использоваться и Отчет экспедитора (ф. № МХ-21), который применяется для учета товарно-материальных ценностей доставленных грузополучателям через экспедицию организации-поставщика. Этот отчет составляется экспедитором для отчета перед бухгалтерией своей организации за доставленные товарно-материальных ценности по каждому рейсу автотранспорта. Отчет составляется на основании товарно-транспортных документов.

Движение поступивших в промышленную организацию материальных ценностей оформляется такими же документами, однако вместо накладной на отпуск или товарно-транспортной накладной выписывается приходный ордер ф. № М-1.

Основные документы, в которых отражается движение приобретенных и реализованных товаров в организациях торговли.

Движение товара от поставщика к потребителю оформляется товаросопроводительными документами, предусмотренными условиями поставки товаров и правилами перевозки грузов (накладной, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной, счетом или счетом - фактурой). Накладная в торговой организации может выступать как приходным, так и расходным товарным документом. Она должна выписываться материально ответственным лицом при оформлении отпуска товаров со склада, при принятии товаров в торговой организации. В накладной указывается номер и дата выписки; наименование поставщика и покупателя; наименование и краткое описание товара, его количество (в единицах), цена и общая сумма (с учетом налога на добавленную стоимость) отпуска товара.

Накладная подписывается материально ответственными лицами, сдавшими и принявшими товар и заверяется круглыми печатями организаций поставщика и получателя. Количество оформляемых экземпляров в накладной зависит от условий получения товара покупателем, вида организации поставщика, места передачи товара и т.д.

Счет - фактура выписывается в тех случаях, когда перечень отгруженных товаров велик. Счет - фактура является для розничной торговой организации приходным товарным документом и выступает основанием для оплаты поступившего товара.

Оприходование поступивших товаров оформляется путем наложения штампа на сопроводительном документе: товарно-транспортной накладной, счете-фактуре, счете и других документах, удостоверяющих количество или качество поступивших товаров.

Материально ответственное лицо, осуществляющее приемку товара, ставит свою подпись на товаросопроводительных документах и заверяет ее круглой печатью торговой организации.

Учет первичных документов по приходу товаров материально ответственные лица обычно ведут в "Журнале поступления товаров", который содержит название приходного документа, его дату и номер, краткую характеристику документа, дату регистрации документа, сведения о поступивших товарах.

Поступающие товары приходуются в день окончания их приемки по фактическому количеству и сумме.

Оформление и учет реализации товаров в торговой организации зависит от способа расчета за приобретаемый товар между покупателем и продавцом. Товары в организациях торговли реализуются как за наличный расчет, так и по безналичному расчету.

В розничных организациях денежные расчеты с населением ведутся с применением контрольно-кассовых машин в соответствии с Законом РФ от 18.06.93 N 5215-1 "О применении контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением", Постановлением Совета Министров Правительства РФ от 30.07.93 N 745 "Об утверждении Положения по применению контрольно-кассовых машин при осуществлении денежных расчетов с населением и Перечня отдельных категорий предприятий (в том числе физических лиц, осуществляющих предпринимательскую деятельность без образования юридического лица, в случае осуществления ими торговых операций или оказания услуг), организаций и учреждений, которые в силу специфики своей деятельности либо особенностей местонахождения могут осуществлять денежные расчеты с населением без применения контрольно-кассовой машины" (с изменениями и дополнениями).

Если киоски, ларьки и т.д. принадлежат розничной торговой организации, то материально ответственным лицам, работающим в них, выдается в одном экземпляре "Товарная книга работника мелкорозничной сети" по форме N 1-РТ. Отпуск товаров оформляется расходной накладной. Данные об отпуске товаров и получении выручки отражаются в книге по совершению операций на основании приходно-расходных документов с выводом каждый раз нового остатка товаров. Записи в книге производятся ответственными лицами, отпускающими товар или принимающими выручку.

Если товары отпускаются на день (смену) работы материально ответственным лицам, то отпуск оформляется расходно-приходной накладной по форме N 16-ОН.

Прием наличных денег оформляется приходным кассовым ордером. Номер, дата приходного ордера и сумма, на которую продан товар, указываются в расходно-приходной накладной. Количество и сумма нереализованных за день товаров указывается в соответствующих графах расходно-приходной накладной. Затем суммы выручки, полученные кассой, сверяются с суммой проданных товаров. Полный отчет материально ответственного лица за полученное количество товаров обязателен.

Реализация товаров мелким оптом осуществляется на основании письма-требования на отпуск товара от покупателя, счета на оплату товара, а отпуск товаров осуществляется после оплаты счетов и оформляется расходной накладной, в которой делается отметка об отпуске и получении товара и ставится круглая печать организации.

Материально ответственные лица в структурных подразделениях организации обычно ведут "Журнал учета поступления товара" и "Журнал учета отпуска товара", в которых должны быть указаны номер п/п, дата поступления (или отпуска), наименование товара, количество единиц и сумма поступления (или отпуска), фамилии, инициалы и подпись лица, принявшего (выдавшего) товар.

Материально ответственные лица также составляют отчетность о наличии и движении товаров в сроки от 1 до 10 дней, установленные руководителем и главным бухгалтером торговой организации в зависимости от условий работы.

Первичные приходные и расходные документы являются основанием для составления товарного отчета.

В приходной части товарного отчета отражается в стоимостном выражении остаток товаров на дату составления предыдущего товарного отчета и поступление товаров и тары по сопроводительным документам.

В расходной части товарного отчета подсчитывают общую сумму расхода товаров за отчетный период.

Каждый расходный документ отражается отдельной строкой (продажа товаров мелким оптом, возврат недоброкачественных товаров, переброска товаров).

Товарные отчеты составляются материально ответственными лицами в двух экземплярах. Первый экземпляр отчета вместе со всеми оправдательными документами, подтверждающими поступление или выбытие товаров, представляется в бухгалтерию организации, а второй с распиской бухгалтера о приеме отчета остается у материально ответственного лица.

Если материальная ответственность за материальные и денежные ценности объединена в одном лице или бригаде, то может составляться товарно-кассовый отчет. В приходной части товарно-кассового отчета указывается остаток товаров на начало отчетного периода и поступление товаров по датам в хронологическом порядке. При этом указывается наименование поставщика, номер и дата сопроводительного документа, сумма поступившего товара по каждому поставщику. В расходной части товарно-кассового отчета отражается сумма выручки по кассе за каждый день отчетного периода в целом по предприятию в хронологическом порядке и суммируется расход (сумма выручки) по организации. Затем рассчитывается остаток товаров на дату составления товарно-кассового отчета.

Учет товаров в организациях торговли организуется:

- в бухгалтерии - по материально ответственным лицам (бригадам) в стоимостном выражении;

- на складах - по наименованиям, сортам, количеству и цене товара в товарных книгах, товарных карточках.

Материально ответственные лица, отпустившие товары в мелкорозничную сеть, включают расходно-приходные накладные в товарные отчеты и сдают в бухгалтерию торговой организации, где проверяется соблюдение правил отпуска товаров продавцам, законченность расчетов по каждой накладной.

В соответствии со статьей 169 Налогового Кодекса РФ «Счета-фактуры» налогоплательщики обязаны составлять счета-фактуры, вести журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж. Эти документы также могут использоваться при выявлении и раскрытии преступлений, совершаемых в процессе или под видом расчетных операций, поэтому рассмотрим их подробнее.

В соответствии с требованиями Постановления Правительства РФ от 2 декабря 2000 г. № 914 «Об утверждении Правил ведения журналов учета полученных и выставленных счетов-фактур, книг покупок и книг продаж при расчетах по налогу на добавленную стоимость» покупатели ведут журнал учета полученных от продавцов оригиналов счетов-фактур, а продавцы ведут журнал учета выставленных покупателям счетов-фактур, в которых хранятся их вторые экземпляры.

Покупатели ведут книгу покупок, предназначенную для регистрации счетов-фактур, выставленных продавцами, в целях определения суммы НДС, предъявляемой к вычету (возмещению).

Продавцы ведут книгу продаж, предназначенную для регистрации счетов-фактур (лент контрольно-кассовых машин, бланков строгой отчетности, выписываемых в установленных случаях вместо счетов-фактур), составляемых продавцом при совершении операций, в том числе и не облагаемых НДС.

В счете-фактуре указывается количество, цена за единицу, стоимость, ставка и сумма НДС и другие реквизиты. Подписывается этот документ руководителем и главным бухгалтером.

Книги покупок и продаж подписываются главным бухгалтером.

Рассмотрим, как вышеназванные документы могут использоваться при выявлении и раскрытии преступлений, совершаемых под видом или в процессе некоторых видов расчетных операций.

В настоящее время преступления, совершаемые под видом или в процессе расчетов, осуществляются различными способами. Рассмотрим некоторые из этих способов, документы в которых отражаются признаки и следы преступной деятельности а также приемы судебной бухгалтерии, используемые для их обнаружения.

1. Занижение цены отгружаемой продукции на промышленном предприятии и продажа этой продукции по реальной рыночной цене в торговом предприятии. Сделка экономически нецелесообразна для промышленного предприятия и выгодна для торгового предприятия.

Документы, необходимые для обнаружения и доказывания преступной деятельности:

а) в промышленном предприятии:

договор купли-продажи, приказ-накладная или другой документ на отпуск готовой продукции, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная со спецификациями и упаковочными листами, доверенность на получение ценностей, пропуск на вывоз груза с территории предприятия, счета поставщика, платежные требования или поручения, выписки из лицевого счета в банке, приходные кассовые ордера (при оплате за отгруженную продукцию наличными), отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения (ф. № М-20, М-20а), отчет экспедитора (ф. № МХ-21), счета-фактуры (по НДС), журнал учета выставленных счетов-фактур, книга продаж.

б) в торговом предприятии:

договор купли-продажи, накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная со спецификациями и упаковочными листами, журнал поступления товаров, счета поставщика, платежные требования или поручения, выписки из лицевого счета в банке, расходные кассовые ордера (при оплате за полученный товар наличными), товарная книга работника мелкорозничной сети, расходные накладные, журнал учета отпуска товара, товарные отчеты, товарно-кассовые отчеты, счета-фактуры (по НДС), журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Приемы судебной бухгалтерии для обнаружения признаков и следов преступной деятельности.

1. Встречная проверка – сопоставляются разные экземпляры одних и тех же: договора купли-продажи, товарно-транспортной накладной, железнодорожной накладной со спецификациями и упаковочными листами, счета поставщика, платежных требований или поручений, счетов-фактур по НДС.

2. Взаимный контроль – сопоставляются товарно-транспортная накладная и пропуск на вывоз груза с территории предприятия; выписки из лицевых счетов в банках продавца и покупателя; журнал учета выставленных счетов-фактур, книга продаж продавца и журналы учета полученных счетов-фактур и книга покупок покупателя;

3. Приобретение промышленным предприятием сырья и материалов от торгового предприятия по ценам, выше рыночных. Сделка экономически нецелесообразна для промышленного предприятия и выгодна для торгового предприятия.

а) в промышленном предприятии:

договор купли-продажи, приходный ордер ф. № М-1, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная со спецификациями и упаковочными листами, счета поставщика, платежные требования или поручения, выписки из лицевого счета в банке, расходные кассовые ордера (при оплате за полученные материальные ценности наличными), отчет о движении товарно-материальных ценностей в местах хранения (ф. № М-20, М-20а), счета-фактуры (по НДС), журнал учета полученных счетов-фактур, книга покупок.

б) в торговом предприятии:

договор купли-продажи, накладная, товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная со спецификациями и упаковочными листами, платежные требования или поручения, выписки из лицевого счета в банке, приходные кассовые ордера (при оплате за реализованный товар наличными), товарная книга работника мелкорозничной сети, расходные накладные, журнал учета отпуска товара, товарные отчеты, товарно-кассовые отчеты, счета-фактуры (по НДС), журналы учета выставленных счетов-фактур, книги продаж.

Приемы судебной бухгалтерии для обнаружения признаков и следов преступной деятельности.

1. Встречная проверка – проводится по тем же документам, что и в предыдущем случае.

2. Взаимный контроль – сопоставляются товарно-транспортная накладная и приходный ордер ф. № М-1, выписки из лицевых счетов в банках продавца и покупателя; журнал учета выставленных счетов-фактур, книга продаж торговой организации и журнал учета полученных счетов-фактур и книга покупок промышленного предприятия;

3. Завышение предприятием (как торговым, так и промышленным) цен на услуги, связанные с доставкой приобретенных товаров других материальных ценностей с целью создания фиктивной кредиторской задолженности, как источника для последующих хищений.

товарно-транспортная накладная, железнодорожная накладная со спецификациями и упаковочными листами, платежные требования или поручения, выписки из лицевого счета в банке, расходные кассовые ордера (при оплате за оказанные услуги наличными), счета-фактуры (по НДС), журналы учета полученных счетов-фактур, книги покупок.

Приемы судебной бухгалтерии для обнаружения признаков и следов преступной деятельности.

1. Встречная проверка – сопоставляются разные экземпляры одних и тех же документов в исследуемой (промышленной или торговой организации) и организации, оказывавшей услуги (или указанной в документах, как оказывавшей услуги): договора на оказание услуг и акты выполненных работ, товарно-транспортные накладные, железнодорожные накладные со спецификациями и упаковочными листами, платежные требования или поручения, счета-фактуры (по НДС),.

2. Взаимный контроль – сопоставляются: журналы учета полученных и выставленных счетов-фактур, книги покупок и книги продаж.

Перечень способов совершения преступлений, совершаемых под видом или в процессе расчетных операций не исчерпывается вышеназванными. Однако, в любом случае, признаки и следы преступной деятельности проявляются в виде экономически нецелесообразных операций для одной из сторон; создания фиктивной кредиторской задолженности, как источника для последующих хищений; невыполнения одной из сторон сделки своих обязательств по оплате продукции, товаров, услуг.

Для доказывания субъективной стороны преступления (умысел и корысть) необходимы оперативные мероприятия и следственные действия, при проведении которых должны активно использоваться вышеназванные учетные документы.

Литература:

1. Федеральный Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете».
2. Практикум по судебной бухгалтерии .- Белгород, 2004.
3. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2002.
4. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003.
5. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002.
6. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. – Н. Новгород, 1995.
7. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1998.
8. Климович Л.П. Судебная бухгалтерия. – Красноярск, 2000.

Список используемой литературы.

1. Федеральный Закон Российской Федерации «О бухгалтерском учете».

1. Практикум по судебной бухгалтерии.- Белгород, 2004.3. Голубятников С.П., Леханова Е.С. Судебная бухгалтерия. – М., 2002.
2. Попова Л.В., Исакова Р.Е., Шибаева Н.А. Бухгалтерский учет и судебно-бухгалтерская экспертиза. – М., 2003.
3. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002.
4. Криминалистика. Расследование преступлений в сфере экономики. – Н. Новгород, 1995.
5. Голубятников С.П. Судебная бухгалтерия. М., 1998.

Климович Л.П. Судебная бухгалтерия. – Красноярск, 2000.