

## Список літератури:

1. Литвак О.М. Злочинність в Україні: стан, тенденції, заходи протидії (1992-1995 роки). Х., 1997.
2. Зелинский А.Ф. Криминология. Курс лекций. Х., 1996.
3. Платонов К.К. О системе психологии. М., 1972.

*Надійшла до редколегії 08.02.97*

*В.В.Лисенко*

### **ДЕЯКІ ПРИЙОМИ ЗІСТАВЛЕННЯ ДОКУМЕНТІВ У СПРАВАХ ПРО УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ**

Процес розслідування ухилень від сплати податків пов'язаний з аналізом та використанням різноманітної інформації, що міститься у документах. Знання і розуміння такої інформації сприяє вирішенню завдань, що стоять перед органами попереднього слідства.

Однак для результативного проведення слідства, визначення його напрямків слідчий повинен уміти досліджувати документи і приймати відповідні рішення.

Дослідження документів передбачає взаємопов'язане вивчення усього масиву необхідних документів з метою отримання інформації, яка виконується в процесі розслідування. Орієнтування в документообігові підприємства дозволяє перевірити і проконтролювати дані, що відображені у первинних документах і облікових реєстрах, а також співвідношення їх з виявленими фактами порушень податкового законодавства. Дослідження документів дозволяє отримати інформацію про виконувану фінансово-господарську діяльність, установити осіб, які брали участь у виконанні конкретної операції, а також осіб, які допустили порушення податкового законодавства, інші факти.

Найпоширенішим і найбільш ефективним видом дослідження є зіставлення документів, що відображають виконання фінансово-господарських операцій. У практичній діяльності використовуються різні прийоми зіставлення документів; ми ж розглянемо у цій статті найбільш прийнятні.

Простим і зручним прийомом є зіставлення інформації та даних, що містяться у різних екземплярах одного й того ж документа. Цей прийом використовується при зіставленні накладних на відпуск товару (продукції), які складаються у двох екземплярах. Внесення фіктивних даних у ці документи дозволяє змінити кількість або вартість одержуваних товарів (продукції). Так, наприклад, директором МПП "Аудіо-відео-сервіс" при отриманні касет від

спільного підприємства у м. Києві з листопада 1995 р. до вересня 1996 р. про-  
водилась підміна і внесення фіктивних даних у накладні зі зміною кількості  
ціни касет. За даними підприємства, яке здійснювало відпуск, значилось  
37.560 касет, а було оприходувано у МПП "Аудіо-відео-сервіс" 31.645 касет.  
У результаті вказаних дій, а також через зміну цін до бюджету не було спла-  
чено 3.207 грн.<sup>1</sup>

Слід мати на увазі, що у випадках злочинної змови, постійного  
підтримання комерційних відносин, злочинці можуть провадити  
"подвійну бухгалтерію". Це означає, що на запит у іншу організацію про  
надання необхідного документа (у даному випадку накладної) буде пода-  
ний документ, відповідний тому, що перевіряється. Вважаємо, що не-  
обхідне безпосереднє вилучення документів слідчим або органом  
дільництва з перевіркою відображення операцій за документами іншого  
господарюючого суб'єкта. Якщо організація знаходиться у іншому рай-  
оні, то необхідно направити окремі доручення зі вказівкою конкретних  
дій, що підлягають виконанню.

У окремих випадках, виходячи з аналізу матеріалів кримінальної  
справи, змісту виконуваної операції, даних оперативних підрозділів,  
підлягають перевірці аналогічні документи і у інших організаціях, які  
брали участь у подальших операціях по придбанню і реалізації  
продукції (багаторазовий перепродаж однієї партії товару). Саме так були  
виявлені порушення податкового законодавства при реалізації однієї  
партії металопрокату від виробника до безпосереднього споживача<sup>2</sup>.

Указаний прийом зіставлення документів дозволяє встановити  
дійсні обсяги (кількість, якість, ціна) виконуваних угод, суб'єктів, які  
здійснили угоди, та осіб, які склали і підписали документи.

Зіставлення даних, що містяться в накладних та інших документах,  
які відображають надходження товарно-матеріальних цінностей, з дани-  
ми, що є у документах організацій, які здійснюють перевезення товарів  
(продукції). У таких випадках відображення оприходування товару  
зіставляється з даними товарно-транспортних накладних автотранспорт-  
них підприємств, які виконували перевезення, а також з даними про оп-  
лату вказаних послуг. Транспортні організації отримують оплату за вико-

---

<sup>1</sup> Кримінальна справа № 0447. Матеріали слідчого управління УМВС Ук-  
раїни в Луганській області за 1996 р.

<sup>2</sup> Кримінальна справа № 43-94-0071. Матеріали слідчого управління УМВС  
України в Луганській області за 1994 р.

нані послуги відповідно до обсягу робіт. Застосовуючи такий прийом зіставлення документів, можливо встановити факти багаторазового використання первинних документів для оприходування матеріальних цінностей. Це означає, що можуть бути використані документи, у яких зазначений менший обсяг виконуваних операцій. Шляхом аналізу товарно-транспортної накладної можна встановити реквізити суб'єктів підприємницької діяльності, характеристику та обсяг виконуваної операції, осіб, які здійснювали перевезення, супровід та охорону вантажу.

Наступним прийомом зіставлення документів є звіряння даних первинних документів, записів бухгалтерського обліку, що відображають оприходування товару (продукції), з даними про витрати товарно-матеріальних цінностей. Відповідно до п.3 Положення про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку дані первинних документів, що відображають виконання фінансово-господарських операцій, далі узагальнюються в бухгалтерії, і в результаті фіксуються у відповідних облікових реєстрах.<sup>1</sup> Зміни, які вносять посадові особи у первинні документи, можуть бути виявлені шляхом зіставлення даних реєстрів з даними первинних документів. Названий прийом дозволяє перевірити зворотні операції, тобто відповідність записів у зведених, накопичувальних документах записам у облікових реєстрах бухгалтерського обліку, а також установити факти меншого оприходування певного товару і відображення в облікових реєстрах. Під час перевірки первинних документів на відпуск товару з'ясовується, що підприємство реалізовувало більше, ніж його було фактично за документами.

Ефективним є прийом зіставлення даних, що містяться у документах, які відбивають рух товарно-матеріальних цінностей. Відомості про ці операції можуть бути перевірені за такими документами, як: рахунок-фактура, акт прийомки товарно-матеріальних цінностей, паспорт якості продукції, картки складського обліку, обігова відомість аналітичного обліку, платіжні доручення, товарно-транспортні накладні та інші.

Наступним прийомом аналізу та зіставлення документів є порівняння даних документів офіційного та неофіційного обліків. Завдяки йому можливе з'ясування епізодів злочинної діяльності та їх конкретний зміст, визначення осіб, що брали участь у виконанні цих операцій (наприклад, перевезення, вантаження, реалізація і т.п.). При зіставленні

---

<sup>1</sup> Бюлетень нормативних актів міністерств і відомств України. 1995. № 11, с.40-48.

офіційних документів, що відображають виконання фінансово-господарських операцій, з документами проведених перевірок досліджується інформація, що міститься у первинних документах та облікових реєстрах суб'єкта підприємницької діяльності і документах, у яких подані дані про характер і обсяг виконуваних операцій.

Нині широкого розповсюдження набула діяльність контролюючих органів (державна податкова адміністрація, податкова поліція та інші) по актуванню виконуваних операцій. Наприклад, під час реалізації товару (продукції) господарюючим суб'єктом з виїздом у іншу місцевість у окремих випадках їх діяльність контролюється шляхом складання актів, у яких відображаються характер і зміст операцій. Пізніше ці дані направляються у відповідний орган за місцем розташування суб'єкта підприємницької діяльності. Такі дані є засобом контролю за повнотою і точним відображенням в документах обліку виконаних операцій.\*

Слід врахувати, що у практичній діяльності щодо виявлення порушень законодавства про податки часто зустрічаються випадки невідповідності між документами, у яких відображаються окремі операції, і фактичним обсягом змістом операцій (заниження кількості придбаного товару, заниження ціни реалізації). Через зіставлення даних за документами і фактичної наявності товару можуть бути встановлені факти ухилення від сплати податків.

Крім зазначених у цій статті, є інші способи дослідження документальних даних, як: контрольне звіряння даних про рух товарно-матеріальних цінностей; зустрічна перевірка документів, що знаходяться у різних організаціях, моделювання, що використовується для відтворення реквізитів втрачених або знищених документів; формальна арифметична і нормативна перевірка документів (перевірка дотримання правил складання і оформлення документів, перевірка автентичності документа та його реквізитів, записів). Але це вже виходить за межі нашої публікації.

*Надійшла до редколегії 13.01.97*

*М. Г. Чернець*

#### **ПЕРСПЕКТИВИ СТВОРЕННЯ ТА РОЗВИТКУ АВТОМАТИЗОВАНИХ БАНКІВ ДАНИХ, ЩО МІСТЯТЬ ВІДОБРАЖЕННЯ ЗОВНІШНОСТІ**

З прийняттям Комплексної цільової програми боротьби зі злочинністю на 1996-2000 рр. розпочалися інтенсивні дослідження і розробки у