

УДК 343.148

**ОСОБЕННОСТИ НАЗНАЧЕНИЯ СУДЕБНЫХ ЭКОНОМИЧЕСКИХ
ЭКСПЕРТИЗ
ПРИ ОТСУТСТВИИ ПЕРВИЧНЫХ ДОКУМЕНТОВ**

Какенов Руслан Ранагатович
krr888@mail.ru

заместитель председателя Республиканской Палаты судебных экспертов Республики Казахстан, магистрант 1 курса Юридического факультета, кафедры Уголовно-правовых дисциплин Евразийского национального университета им. Л.Н.Гумилёва, Нур-Султан, Казахстан, Научный руководитель – Мергембаева Н.Б.

Предметом любой экспертизы являются фактические данные, обстоятельства дела, подлежащие установлению с помощью специальных знаний. Предметом же судебно-экономической экспертизы следует считать отражение финансово-хозяйственной деятельности предприятия и организации в соответствующих бухгалтерских документах.

Правоохранительными органами назначаются экономические экспертизы для установления фактов искажения отчетности, которые влекут за собой уголовную ответственность как отдельного гражданина, так и группы лиц.

Как показывает экспертная практика, с целью уничтожения следов преступления, связанных с хищением либо растратой денежных средств, преступники прибегают к такому методу, как «зачистка следов» путем полного уничтожения всех первичных бухгалтерских и иных документов. Тем самым они полагают, что отсутствие документов, содержащих операции и сведения о лицах, их составивших (фамилии, подписи), поможет обрести избежание уголовной или иной ответственности. Такими лицами выступают, либо сам руководитель хозяйствующего субъекта, либо материально-ответственное лицо, в доверительном управлении которого находились активы (денежные средства, материальные ценности и др.).

Как правило, люди, занимающиеся деятельностью в экономической сфере (директор, финансовый директор, бухгалтер и др.) это люди с повышенным интеллектуальным мышлением, вследствие чего они заранее планируют и рассчитывают с различных ракурсов предстоящее противоправное деяние, а также в принципе имеют ясное понимание о всех совершаемых последствиях преступления.

Какую же цель преследуют преступники, уничтожая документы? Руководитель организации, когда «заворовался» и начал использовать доходные средства в личных целях, прекратив уплату причитающихся налогов в бюджет, выплату заработной платы своим работникам. Обычно это алчные люди с манией к азартным играм и/или разгульному образу жизни. Кассир или бухгалтер, которому всецело доверял руководитель организации, утерев должный контроль за своим подчиненным. В результате чего, кассир, освоив алгоритм работы предприятия, узнав его уязвимые места, начинает производить хищения небольшими суммами. В дальнейшем, почувствовав бесконтрольность со стороны руководства, небольшие суммы перерастают в средние, и дальше, как снежный ком начинают расти и расти, пока не достигают своего «Апогея» – раскрытия. К тому времени кассир уже произвел, необходимые, по его мнению, корректировки, уничтожил первичные документы, где имеются его подписи и т.д. При такой сложившейся ситуации руководитель создает комиссию для проведения инвентаризаций, ревизий, различного рода проверок. На практике, созданная комиссия работает «топорно» и включает в недостачу кассиру суммы, которые относятся к хищению и те, которые на их взгляд сомнительны. Кассир, к тому времени «заигравшись» с хищениями, не помнит реальной суммы присвоенных денег, но с результатами инвентаризации не соглашается поскольку считает, что вменяемая ему сумма завышена. При этом кассир имеет и реальные обоснования со своими доводами. Руководство, с целью объективного принятия решения, считает необходимым обратиться за помощью к аудиторской компании для установления реальной суммы недостачи. «Порядочные» аудиторы, как правило, не возьмутся за производство проверки, поскольку первичные документы отсутствуют, а информационная база в персональном компьютере была подвергнута изменениям. И тогда остается единственный выход – подача заявления в органы внутренних дел для установления реальной суммы недостачи и привлечения к ответственности нарушителя.

Другой пример. Руководитель предприятия получает предписание от фискальных органов о проведении проверки по вопросу полноты и своевременности уплаты налогов и других обязательных платежей в бюджет. У органов налоговой службы информационная система начала подавать сигналы, что деятельность предприятия (обороты) не соответствует объему оплачиваемых налогов. Руководство предприятия, прекрасно зная свои «болячки», решает симитировать пропажу документов. Обычно, в таких ситуациях, директор и главный бухгалтер принимают решение в тандеме – поскольку незаконные операции и действия проводили сообща. К приходу проверяющих они заявляют банальную ситуацию – при переезде офиса документы каким-то нелепым образом исчезли, и даже прилагают справку об обращении в органы внутренних дел о пропаже документов.

После всех процессуальных действий, такие как осмотр места происшествия, допрос подозреваемых и свидетелей, следователь устанавливает объекты исследования, на основании которых возможно объективное и всестороннее ведение дела. Такими на своей фундаментальной основе являются первичные документы. Именно на основании них и строится весь «скелет» бухгалтерии. К ним относятся расходные и приходные кассовые документы, накладные, счета-фактуры, доверенности и т.д., то есть те документы, на основании которых с самого начала зарождались операции.

В первую очередь производится выемка документов материально-ответственных лиц с кадровой службы: трудовые договора, договора о полной (частичной, совместной) материальной ответственности, должностные инструкции. На основании них определяется круг материально-ответственных лиц на интересуемом участке следствия. Далее производится изъятие компьютера, на котором велась бухгалтерия. В ходе досудебного расследования необходимо в первую очередь назначение экспертизы средств компьютерных технологий на предмет установления: имелись ли внесения корректировок в базу данных, какие, в какой период и под каким логином вносились корректировки.

Стоит отметить, что в период проведения досудебного расследования следователю понадобится помощь специалиста, обладающего познаниями в сфере бухгалтерии и ведения учета, а также специалиста в области информационных систем, в частности ведения программных продуктов по бухгалтерии.

После окончания экспертизы средств компьютерных технологий, следователь совместно со специалистом по ИТ устанавливают список контрагентов, от которых производилась поставка товаров (работ, услуг) либо денежных средств, или наоборот кому производился отпуск товарно-материальных ценностей либо перечисление денег.

После установления контрагентов, следователь осуществляет встречные проверки на предмет установления действительности совершения операций, а также полноты и своевременности отражения их в учете. В ходе встречных проверок производится выемка необходимых документов.

Как показывает экспертная практика, следователь, не обладающий познаниями в бухгалтерии, проводит выемку «всех подряд» документов. В дальнейшем это затрудняет ему отобрать необходимые для исследования документы.

Согласно п.1 ст. 276 УПК РК при поручении экспертизы органу судебной экспертизы орган, ведущий уголовный процесс, следственный судья направляют постановление о назначении экспертизы и необходимые материалы его руководителю.

В данном и последующих случаях при выемке документов и материалов для производства экономической экспертизы, следователю на постоянной основе необходимо будет сопровождение специалиста, который будет консультировать и давать пояснения какие именно документы необходимо изъять.

В случае, если компьютер вместе с базой данных уничтожен, спрятан, следователю необходимо обратиться в органы государственных доходов. В настоящий момент, все налогоплательщики по налогу на добавленную стоимость предоставляют налоговую отчетность, в которой отражаются реестры по счетам-фактурам, принятым и выставленным. То есть, в данных реестрах отражаются все приобретения и вся реализация

налогоплательщика. Кроме того, фискальными органами ведется отчет «Пирамида». Даже, если налогоплательщик решил скрыть свои обороты по реализации или приобретению и соответственно не отразил их в налоговой отчетности, то у налоговых органов эта информация будет отражена именно в отчете «Пирамида». В данном случае специалистом для следователя будет выступать работник налоговых органов, который даст пояснения и расшифровки с форм налоговой отчетности, отчета «Пирамида» и предоставит реестры в виде списков контрагентов налогоплательщика, как по реализации, так и по приобретению.

Кроме того, необходимо сделать выемку выписок в банках второго уровня, где имеются расчетные счета интересующего предприятия. В выписках будут отражены все поступления и расходования денежных средств организации. Следует обращать внимание на снятие наличных денежных средств со счетов (кто, когда и для каких целей снимал деньги). В данном случае нужно будет произвести выемку и корешков банковских чеков, в которых отражены суммы, фамилии и подписи лиц, получивших наличные денежные средства в банке. При проведении досудебных мероприятий в банке в качестве специалиста будет выступать менеджер или другой работник банка. Он поможет провести выборку по поступлению или наоборот перечислению денежных средств по конкретным (интересующим следствие) контрагентам предприятия.

Подробно этот механизм можно рассмотреть на примере дела, связанного с одним из недропользователей – АО с государственным участием (далее - АО) http://klaprotholite60.rssing.com/chan-41199912/all_p1.html. Перед следствием стояла задача в установлении конкретной суммы, подлежащей возмещению не только по одной схеме, а по ряду эпизодов и направлений. Одной из главных была цепочка по закупу кислот высокой степени окисления. Эксперт территориального подразделения ЦСЭ МЮ РК для следствия выдвинула предложение поднять служебную переписку АО и субъектом крупного предпринимательства (далее СКП). (Для сведения: у СКП выпуск таких кислот является побочным продуктом, который крайне необходим для разработки и добычи руд для ядерного топлива). По сведениям, отраженным в деловой переписке прослеживалась информированность обеих сторон о количестве и объеме кислоты. В ходе производства экспертного исследования установлено, что кислота в полном объеме из СКП отправлялась напрямую в АО и его дочерние предприятия, а оформление, бухгалтерское сопровождение, учет данных операций производились через несколько десятков ТОО-однодневок. Затем АО объявляло о госзакупках по закупу кислоты, которые периодически «выигрывали» те или иные ТОО, **специально созданные** для участия в тендерах. Причастность этих ТОО в цепочке растраты бюджетных денег доказана в суде. Основными коррупционными проявлениями в данном примере стали: незаконные действия в процессе организации государственных закупок, в частности, лоббирование интересов аффилированных компаний и организаций, так называемые «откаты» с выигранного тендера.

Исходя из примера, возможно направление запроса в Министерство юстиции о предоставлении данных о произведенных сделках подозреваемым через нотариальные конторы. В данном случае возможно выявление вложений подозреваемым денежных средств в уставные фонды других хозяйствующих субъектов.

В том случае, когда проводится следствие в отношении работника хозяйствующего субъекта, подозреваемого в хищении и растрате денежных средств, следователю необходимо направить запросы во все банки второго уровня о наличии у подозреваемого карт-счетов. По предоставлению таковых сведений нужно проверить обоснованность поступлений денег. Возможно среди лиц, пополнявших карт-счет подозреваемого имеются контрагенты предприятия, в котором он работает. Тогда такие сведения будут прямо или косвенно указывать на то, что деньги контрагентов зачислялись не на счет предприятия, а на карточный счет подозреваемого.

Помимо указанных действий, следователю необходимо направить запрос в уполномоченные органы о предоставлении сведений о наличии движимого и недвижимого

имущества, земель и др. При наличии таковых устанавливается источник поступления денежных средств для приобретения.

В ходе следствия, в виде сбора косвенных улик, следователем возможно направление запросов в органы пограничной службы о предоставлении сведений о пересечении подозреваемым пределов Республики Казахстан, для установления цели выезда.

Параллельно, возможно установление через туристические компании посещение подозреваемым курортных мест, суммы оплаты и т.д. Это позволит следователю косвенно описать картину образа жизни подозреваемого в части осуществления им фактических расходов с сопоставлением его фактических и предполагаемых фактов получения доходов.

В ходе всего досудебного расследования, следователю необходимо придерживаться принципа всесторонности, полноты и объективности проводимого расследования.

Не редки случаи, когда орган досудебного расследования в «одностороннем порядке» проводя расследование, устанавливал только доходную часть подозреваемых. В конечном итоге, при рассмотрении дела в суде, судья направлял дело на доследование в виду неполноты проведенного расследования. Например, лицо, на протяжении определенного периода времени получало доход от безлицензионной деятельности. Согласно действующего законодательства, в частности Нормативного постановления Верховного Суда Республики Казахстан от 18 июня 2004 года N 4 «О применении судами законодательства об изъятии дохода, полученного при осуществлении предпринимательской или иной деятельности без лицензии», (по тексту НП) под доходом, полученным от осуществления предпринимательской или иной деятельности без лицензии, следует понимать доход, полученный от реализации товаров (работ, услуг) за весь период осуществления такой деятельности. В состав дохода следует включать и стоимость реализованных товаров (работ, услуг), но не оплаченных ко дню составления протокола об административном правонарушении.

Если с дохода, полученного от предпринимательской или иной деятельности без лицензии, были уплачены налоги, то размер подлежащего конфискации дохода уменьшается на сумму уплаченных налогов.

Следователи в ходе досудебного расследования, назначают экспертизу, когда необходимо исчислить только доход (без учета расходов) и направляют его в суд. При судебном рассмотрении, исходя из практики, судья направляет дело на дополнительное расследование, для исчисления дохода за вычетом расходов.

Необходимо отметить, что изъятые в ходе следствия первичные документы, рекомендуется предоставлять на обозрение подозреваемому. В случае несогласия подозреваемого на предмет их составления, подписания и т.д., необходимо назначение почерковедческих и других экспертиз.

В ходе следствия выявляются и черновые записи, где зачастую содержится зашифрованная или краткая информация. В случае, если лицо, которое вело эти записи идет на сотрудничество со следствием, раскрывает ее содержимое, то все раскрытые сведения необходимо подтвердить путем встречных проверок или выемок.

Таким образом, при проведении экспертных исследований по делам о хищениях, растратах, полноты уплаченных налогов, безлицензионной деятельности и т.д., в связи с отсутствием необходимых материалов для проведения судебной экономической экспертизы, необходимо четко выстроить алгоритм следственных действий. В настоящее время, практически любая бухгалтерия ведется на электронных носителях. Следы экономических преступлений практически не остаются незамеченными, поскольку находят свое отражение в уполномоченных государственных органах, финансовых институтах и т.п.

Исходя из изложенного, в целях эффективного проведения досудебного расследования в сфере экономических преступлений, предлагаем, разработать методические рекомендации по расследованию экономических преступлений, предназначенные для лиц, ведущих досудебное расследование.

Список использованных источников:

1. Уголовно-процессуальный кодекс Республики Казахстан , 04.07.2014;
2. Приказ Министра финансов РК № 6 от 06.01.2017 «Об утверждении Методических рекомендаций по проведению налоговых проверок»;
3. Кодекс Республики Казахстан «О налогах и других обязательных платежах в бюджет» от 17.12.2017г № 120-VI ЗРК;
4. Методики расследования экономических и коррупционных преступлений, Министерство образования РФ, 2015 г.;
5. http://klaprotholite60.rssing.com/chan-41199912/all_p1.html.