

Краснодарский университет МВД России

А. С. Арутюнов
О. Д. Нусхинова

СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Учебно-методическое пособие

Краснодар
2020

УДК 343.148.5
ББК 67.53
А79

Одобрено
редакционно-издательским советом
Краснодарского университета
МВД России

Рецензенты:

Д. Н. Жидков, кандидат юридических наук (Санкт-Петербургский университет МВД России);

Н. Э. Макеева (Главное управление МВД России по Краснодарскому краю).

Арутюнов А. С.

А79 Судебная экономическая экспертиза : учебно-методическое пособие / А. С. Арутюнов, О. Д. Нусхинова. – Краснодар : Краснодарский университет МВД России, 2020. – 40 с.

ISBN 978-5-9266-1647-4

Рассматриваются проблемы назначения и производства судебно-экономических экспертиз, предлагаются методы осуществления судебно-экономических экспертных исследований по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности организаций, по которым на практике допускаются нарушения законодательства.

Для профессорско-преподавательского состава, адъюнктов, курсантов, слушателей образовательных организаций МВД России и сотрудников органов внутренних дел Российской Федерации.

УДК 343.148.5
ББК 67.53

ISBN 978-5-9266-1647-4

© Краснодарский университет
МВД России, 2020

© Арутюнов А. С., Нусхинова О. Д., 2020

Введение

Актуальность темы настоящего учебно-методического пособия определяется рядом факторов. Сегодня судебной экономической экспертизе придается большое значение в связи с ростом экономических преступлений, в результате совершения которых причиняется материальный ущерб в особо крупном размере. Для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию при расследовании экономических преступлений, необходимы специальные знания эксперта-бухгалтера. Как правило, способы совершения хищений на предприятиях настолько изощренные, что сразу определить, каким образом совершена растрата, присвоение либо мошенничество и имеет ли место совершение какого-либо из указанных преступлений, практически невозможно. Поскольку данные экономические преступления обладают своей спецификой, в ходе расследования возникает необходимость в привлечении специалистов и экспертов. Несмотря на то, что такое участие может иметь место в различных формах, наиболее эффективным способом является именно производство судебной экспертизы. При этом в экспертной практике при производстве экономических экспертиз нередко встречаются ошибки и не всегда корректны вопросы, сформулированные следователем перед экспертом. Кроме того, недостаточно освещены экспертные исследования по отдельным вопросам финансово-хозяйственной деятельности организаций, по которым на практике допускаются нарушения законодательства. Этим и обусловлена актуальность выбранной темы.

В данном учебно-методическом пособии комплексно рассматриваются вопросы, освещающие эффективное использование специальных знаний при назначении и производстве судебно-экономических экспертиз.

В ходе подготовки пособия были поставлены следующие задачи:

- рассмотреть теоретические основы судебно-экономических экспертиз;

- рассмотреть существующие виды экономических судебных экспертиз путем изучения их классификации, определить роль судебно-бухгалтерской экспертизы в общей системе;

- изучить организационные особенности назначения судебно-экономической экспертизы;

- рассмотреть методики исследования при проведении судебно-экономической экспертизы по уголовным делам в сфере экономики;

- определить ошибки эксперта при производстве экспертизы и предложить пути их устранения.

Изучению теоретических аспектов производства судебной экономической экспертизы посвящены многочисленные работы отечественных и зарубежных авторов. Анализ их научных трудов приводит к мысли о том, что для успешной борьбы с преступностью в экономической сфере требуется применение специальных знаний экспертов-экономистов, деятельность которых позволяет установить обстоятельства, подлежащие доказыванию.

1. Общие положения судебной экономической экспертизы

В соответствии с Федеральным законом от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» под судебной экспертизой следует понимать процессуальное действие, включающее в себя проведение исследования по поставленным судом, судьей, органом дознания, лицом, производящим дознание, следователем вопросам, разрешение которых требует применения специальных знаний в области науки, техники, искусства или ремесла.

В соответствии с классификацией МВД России выделяют следующие виды судебной экономической экспертизы.

1. Судебно-бухгалтерская экспертиза, которая назначается для исследования содержания записей бухгалтерского учета экономических субъектов по ст. 145.1 УК РФ «Невыплата заработной платы, пенсий, стипендий, пособий и иных выплат», ст. 159 УК РФ «Мошенничество», ст. 159.1 «Мошенничество в сфере кредитования», ст. 160 УК РФ «Присвоение и растрата», ст. 201 УК РФ «Злоупотребление полномочиями», ст. 171 УК РФ «Незаконное предпринимательство», ст. 174 УК РФ «Легализация (отмывание) денежных средств или иного имущества, приобретенных другими лицами преступным путем», ст. 199.2 «Соккрытие денежных средств либо имущества организации или индивидуального предпринимателя, за счет которых должно производиться взыскание налогов, сборов, страховых взносов», ст. 199.1 «Неисполнение обязанностей налогового агента».

2. Судебно-налоговая экспертиза, которая разрешает вопросы исследования исполнения налогоплательщиком обязанностей по исчислению и уплате налогов и сборов по ст. 198 УК РФ «Уклонение физического лица от уплаты налогов, сборов и (или) физического лица – плательщика страховых взносов от уплаты страховых взносов», ст. 199 УК РФ «Уклонение от уплаты налогов, сборов, подлежащих уплате организацией, и (или) страховых взносов, подлежащих уплате организацией – плательщиком страховых взносов».

3. Финансово-аналитическая экспертиза, в процессе которой исследуется общее изменение финансового состояния экономического субъекта и оценивается влияние на это изменение конкретных экономических факторов (в том числе конкретных управленческих решений и учетных операций), назначается по ст. 201 УК РФ «Злоупотребление полномочиями», ст. 196 УК РФ «Преднамеренное банкротство», ст. 197 УК РФ «Фиктивное банкротство».

4. Финансово-кредитная экспертиза, назначаемая при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена ст. 176 УК РФ «Незаконное получение кредита».

Наиболее часто приходится проводить судебно-бухгалтерскую экспертизу, так как ее назначают по уголовным делам по преступлениям, которые имеют большой удельный вес в общей доле экономических преступлений.

При принятии решения о назначении экспертизы лицу, ее назначающему, необходимо в установочной части постановления о назначении экспертизы подробно описать проведенную уголовно-правовую квалификацию деяния, совершенного исследуемым лицом, отразив механизм совершения преступления, а также наиболее значимые обстоятельства по уголовному делу, которые могут быть использованы экспертом в качестве исходных данных при выборе методов исследования, а также при определении перечня исследуемых объектов, а именно:

- сведения об исследуемых лицах (правовой статус, наименование, ИНН и номера счетов, открытых в кредитных организациях, и иные идентификационные сведения о лице), в отношении деятельности которых следует проводить исследование;

- порядок осуществления деятельности исследуемым лицом;
- особенности учета (принципы, закономерности, правила, документооборот) реализованной продукции (выполненных работ, оказанных услуг) в исследуемом периоде, в том числе форму и порядок проведения расчетов (получения или списания денежных средств) за продукцию (работы, услуги);

- иные обстоятельства уголовного дела, обусловленные спецификой расследования преступления.

Наряду с указанными сведениями лицу, назначившему экспертизу, при формулировании экспертных задач необходимо учитывать следующие требования.

1. Вопросы должны предполагать необходимость проведения исследований с применением специальных знаний в сфере экономики (вопросы не должны носить справочный характер).

2. Вопросы не должны выходить за пределы компетенции эксперта (не должны носить правовой характер).

3. Вопросы должны быть четкими, ясными, не допускающими двоякого толкования, конкретизированными в отношении объектов, обстоятельств, лиц и времени (вопросы не должны носить ревизионный характер).

Учитывая особенности и объективную сложность назначения и производства бухгалтерских экспертиз, обусловленную необходимостью отражения лицом, назначившим экспертизу, значимой информации о совершенном преступлении, использования экспертом широкого спектра знаний в сфере экономики (бухгалтерский учет, налогообложение, анализ финансово-хозяйственной деятельности, отраслевая экономика и т. д.) для решения поставленных задач, а также многообъектностью самих исследований, в целях оптимизации сроков производства экспертиз лицу до принятия процессуального решения о назначении экспертизы рекомендуется исходя из результатов исследований, проведенных специалистами-ревизорами подразделений экономической безопасности и противодействия коррупции территориальных органов МВД России, проводить предварительную (доэкспертную) оценку материалов уголовного дела с привлечением сотрудников ЭКП территориальных органов МВД России. Проведение данной оценки необходимо:

- для выявления особенностей финансово-хозяйственной деятельности исследуемого лица, которые требуется отразить в постановлении о назначении экспертизы и которые впоследствии будут использованы экспертом при ее производстве, а также учтены при выборе методики проведения исследования;

- для постановки корректной экспертной задачи;

- для определения перечня необходимых объектов исследования.

Следует принимать во внимание, что решаемые в рамках бухгалтерской экспертизы вопросы требуют проведения исследований с использованием экспертных методов и применения экспертом своих специальных знаний в области экономики. Без проведения соответствующих экспертных исследований заключение эксперта является документом справочного характера и не может рассматриваться в уголовном процессе в качестве самостоятельного доказательства.

На вопросы, не требующие проведения исследований с использованием экспертных методов и применения специальных знаний (справочные вопросы), лицо, назначившее экспертизу, как правило, может ответить самостоятельно и (или) привлечь специалиста. Для ответа достаточно обратиться к норме правового акта, положению конкретного документа, правилу в учебной литературе и др.

В ряде случаев постановка перед экспертом вопросов, требующих установления объективных обстоятельств совершенного преступления, вызывает сомнение в обоснованности принятого решения о возбуждении конкретного уголовного дела, поскольку данные сведения должны быть установлены на стадии рассмотрения материалов в рамках ст. 144 УПК РФ и орган предварительного следствия должен располагать ими до принятия решения о назначении экспертизы.

Примеры вопросов.

1. Какую систему бухгалтерского учета применяло ООО «Фантик» в период с 01.01.2014 по 31.12.2015?
2. Каково соотношение задолженности по заработной плате, образовавшейся у ООО «Ромашка» перед работниками, относительно МРОТ по состоянию на 31.12.2015?
3. Имела ли место задолженность по заработной плате у ООО «Ромашка» перед работниками свыше двух месяцев?
4. Какова сумма установленного МРОТ в период с 01.01.2016 по 30.11.2016?
5. Кто являлся руководителем и главным бухгалтером ООО «Техно» в период с 01.01.2011 по 31.12.2015?
6. Кто являлся материально ответственным лицом на складе ООО «Василек» в период с 01.06.2015 по 30.09.2016?

При назначении бухгалтерских экспертиз нередко возникают ситуации, когда перед экспертом ставятся вопросы, выходящие за рамки его специальных знаний. Например, это могут быть вопросы правового характера, к которым, в частности, относятся вопросы, предполагающие проведение экспертом-бухгалтером уголовно-правовой квалификации совершенного деяния (оценка действий исследуемого лица, хозяйствующего субъекта и его должностных лиц), определение законности (незаконности) осуществленной хозяйственной операции, установление факта фиктивности (подлинности) представляемых документов, определение вины лиц и размера материального ущерба.

Примеры вопросов.

1. Какую общую сумму денежных средств ООО «УК «Омега»» незаконно предъявило в счетах-фактурах по актам № 000186 от 30.04.2013 и № 000243 от 31.05.2013 за механизированную уборку территории по муниципальному контракту № 0302913 от 29.03.2013, заключенному с МКУ «Дирекция муниципального заказа»?

2. Какова сумма незаконно начисленной и выплаченной премии следующим работникам ООО «УК «Омега»»: Н.Н. Мухина, Г.Н. Кислицына, Е.Ю. Баранова, Н.В. Зыкова – за период с 01.01.2012 по 31.05.2013?

3. Поступали ли обратно в кассу ООО «УК «Омега»» незаконно выплаченные премии Н.Н. Мухиной, Г.Н. Кислицыной, Е.Ю. Барановой, Н.В. Зыковой за период с 01.01.2012 по 31.05.2013?

4. Какова сумма материального ущерба, причиненного федеральному бюджету действиями должностных лиц администрации г. Орехово за период с 03.02.2015 по 31.10.2016?

5. Не были ли цены на оргтехнику специально завышены ООО «Контакт» при ее покупке?

Данный вопрос не входит в компетенцию эксперта, так как определение умысла как элемента состава преступления не относится к предмету бухгалтерской экспертизы.

6. Фиктивен ли договор купли-продажи № 18СМ от 15.02.2016, заключенный между ООО «Василек» и ПАО «Ромашка»?

Данный вопрос основывается на оценке фиктивности операций, которая не может быть установлена методами анализа и документального контроля. Информация о фиктивности операций подлежит отражению в качестве исходных данных в постановлении о назначении экспертизы.

7. Отражением каких финансовых операций являются представленные на исследование записи? (Осуществляло ли ООО «Тополь» (ИНН 7712528852) операции, относящиеся к банковским?).

Данные вопросы не содержат экспертной задачи и несут в себе правовую оценку, не требующую использования специальных знаний эксперта.

8. Каковы причины образования недостачи товарно-материальных ценностей (денежных средств) в магазине «Восторг» на 18.04.2016? Могло ли это быть нарушением порядка учета?

Данные вопросы не входят в предмет бухгалтерской экспертизы и требуют проведения правовой оценки действий должностных лиц.

9. Соответствуют ли требованиям законодательства действия индивидуального предпринимателя Ерковича Сергея Михайловича по отражению в бухгалтерском учете материальных ценностей за период с 03.02.2015 по 31.10.2016?

Данный вопрос является правовым, так как требует проведения правовой оценки действий индивидуального предпринимателя С.М. Ерковича по отражению материальных ценностей в бухгалтерском учете.

Следует принимать во внимание, что на некоторые правовые вопросы, поставленные перед экспертом, возможно дать ответы посредством проведения бухгалтерской экспертизы. Для этого эксперту необходимо предварительно их скорректировать на вопросы, относящиеся к компетенции эксперта и требующие применения его специальных знаний.

Примеры.

1. Перед экспертом поставлен вопрос: «Имело ли место необоснованное расходование денежных средств, выданных под отчет главному бухгалтеру ООО «Гейзер» А.Н. Петровой за период с 18.02.2016 по 21.11.2016?».

Данный вопрос не входит в компетенцию эксперта, так как его решение находится в исключительной компетенции органов следствия и суда и подразумевает проведение юридической (правовой) оценки действий исследуемого лица.

Вопрос может быть сформулирован следующим образом: «На какие цели и в какой сумме были израсходованы денежные средства, выданные под отчет А.Н. Петровой за период с 18.02.2016 по 21.11.2016?».

2. Перед экспертом поставлен вопрос: «Имело ли место нецелевое использование денежных средств, выданных под отчет главному бухгалтеру ООО «Гейзер» А.Н. Петровой за период с 18.02.2016 по 21.11.2016?».

Данный вопрос не входит в компетенцию эксперта, так как его решение находится в исключительной компетенции органов следствия и суда и подразумевает проведение юридической (правовой) оценки действий исследуемого лица.

Вопрос может быть сформулирован следующим образом: «На какие цели и в какой сумме были израсходованы денежные средства, выданные под отчет главному бухгалтеру ООО «Гейзер» А.Н. Петровой за период с 18.02.2016 по 21.11.2016?».

Объектами исследования судебно-экономических экспертиз являются материальные носители сведений, относящихся к предмету экспертизы, содержащиеся в материалах уголовного дела. Они могут быть представлены как на бумажных носителях, так и на непerezаписываемых дисках исключительно формата CD-R или DVD-R.

Объекты исследования на бумажных носителях необходимо представлять сшитыми в тома (без повреждения сведений, содержащихся в них), пронумерованными и опечатанными. К представляемым для производства экспертизы томам и (или) сшивам должна прилагаться соответствующая подробная опись документов, заверенная подписью лица, назначившего экспертизу.

В случае представления объектов исследования на непerezаписываемых дисках формата CD-R или DVD-R лицу, назначившему экспертизу, необходимо указывать:

- номер, нанесенный вокруг посадочного отверстия диска;

- сведения о невозможности внесения изменений в содержащиеся на дисках данные программными средствами;
- полное наименование содержащихся на диске файлов, их формат, пароли и (или) имена пользователей (при их наличии) для беспрепятственного доступа к данным, содержащимся в файлах;
- сведения о содержащихся в файлах данных;
- при наличии множества папок – путь к исследуемым файлам;
- при наличии нескольких файлов (папок), содержащих идентичные документы (однотипные данные), но имеющих расхождения в сведениях, отраженных в них, – информацию о файлах (папках), данные которых необходимо использовать в качестве исходных при производстве экспертизы.

В случае предоставления объектов исследования, содержащих сокращения, например, в наименовании оказанных услуг, лицу, назначившему экспертизу, необходимо указать расшифровки данных сокращений в качестве исходных данных в постановлении о назначении экспертизы либо сообщить об этом дополнительно.

В случаях когда в экспертной задаче отсутствует точная дата окончания исследуемого периода (например, указано «по настоящее время»), экспертам необходимо обратиться к лицу, назначившему экспертизу, с целью разъяснения точной даты окончания исследуемого периода.

В случаях когда экспертная задача заключается в определении искомого показателя за неполный месяц (начало (окончание) периода исследования не совпадает с расчетным периодом (календарным началом (окончанием) месяца), а также при отсутствии объектов, позволяющих определить искомый показатель на исследуемую дату, экспертам необходимо обратиться к лицу, назначившему экспертизу, за разъяснением порядка его определения (в том числе посредством проведения допросов лиц, способных дать соответствующую информацию). При отсутствии разъяснения со стороны лица, назначившего экспертизу, эксперту рекомендуется исключить из исследуемого периода расчет за неполные месяцы.

Следует обратить внимание на то, что при составлении ходатайства о предоставлении расширенной выписки по расчетно-

му счету исследуемого лица эксперту необходимо отражать сведения, которые должна содержать выписка, а именно:

- дату совершения операции;
- номер и вид платежного документа;
- полное наименование и номер счета контрагента (с указанием ИНН);
- основание платежа;
- сумму операции с разбивкой по поступлению и расходованию денежных средств;
- остатки денежных средств на начало каждого операционного дня.

Таким образом, в данной главе рассмотрены классификация судебно-экономических экспертиз, правовые основы их назначения и производства, объекты исследования судебно-экономических экспертиз и порядок их предоставления эксперту.

2. Методика производства судебной экономической экспертизы

В соответствии с теорией судебно-экономических экспертиз все виды экономической экспертизы имеют общий алгоритм действий эксперта, который не зависит ни от состава преступления (механизма его совершения), в рамках расследования которого назначена экспертиза, ни от поставленных вопросов, ни от исследуемого периода и включает в себя следующие этапы.

1. Определение методики производства экспертизы:

- ознакомление с обстоятельствами уголовного дела (проведенной уголовно-правовой квалификацией, механизмом совершения преступления) и с объектами исследования;

- определение действовавших в исследуемом периоде положений законодательства, в том числе обязанностей исследуемых лиц по выполнению этих положений;

- проведение анализа достаточности представленных объектов и определение методов и способов проведения исследования.

2. Проведение исследования:

- определение экономического содержания операций;

- установление фактического выполнения исследуемыми лицами операций и их сопоставление с положениями законодательства.

3. Формулирование выводов.

Допущенные на первых двух этапах экспертного исследования ошибки напрямую влияют на полноту, обоснованность и правильность формулируемых экспертом выводов. Такая ситуация впоследствии может привести к формированию лицом, проводящим предварительное расследование, неполноценной доказательственной базы, основанной в том числе и на заключении эксперта, содержащем неверные выводы.

К ошибкам методического характера следует относить ошибки, допускаемые экспертом при определении методики производства экспертизы (например, неверный выбор нормативной регламентации порядка проведения исследования, проведение исследования с нарушением принципов полноты и всесторонности его выполнения, самостоятельного определения экспертом

достоверности информации, отраженной в объектах исследования), а также ошибки, допускаемые непосредственно при проведении исследования.

Данные ошибки допускаются в случаях:

- неверного применения норм законодательства (например, норм законодательства, не применимого в отношении деятельности исследуемого лица, не действовавшего в исследуемом периоде, неверной интерпретации законодательства);
- неверного построения правовой модели обязательств исследуемого лица;
- неверного сопоставления норм законодательства с фактическим их выполнением исследуемым лицом.

К основным ошибкам данной категории, допускаемым при производстве бухгалтерских экспертиз, независимо от состава преступлений, в рамках которых назначаются экспертизы, относятся следующие ошибки.

1. Проведение исследования исключительно на основании протоколов допросов.

2. Проведение исследования исходя из положений законодательства, не регламентирующего действия исследуемого лица при осуществлении им деятельности (недопустимо применение норм и положений УПК РФ, Федерального закона № 73-ФЗ, приказа МВД России № 511).

3. Недостаточная законодательная аргументация выбора методики проведения исследования и (или) применение положений законодательства, не действовавшего в исследуемом периоде (утратившего силу либо не вступившего в действие).

4. Некорректное и (или) неполное описание методики проведения исследования.

5. Отсутствие аргументации изменения и (или) самостоятельного выбора периода проведения исследования.

6. Формальное применение методов документального контроля, в особенности арифметической проверки сведений (данных), содержащихся в представленных объектах исследования (не проводится арифметический пересчет цифровых показателей, отраженных в объектах исследования).

7. Неверная трактовка терминов и формулировок, применяемых экспертами при производстве экспертиз, например:

- допускается смешение формулировок «заработная плата начисленная» и «заработная плата, начисленная к выплате»;
- приводится неверная трактовка понятий «дебиторская задолженность» и «кредиторская задолженность»;
- неверная интерпретация данных о поступивших денежных средствах в качестве дохода организации.

8. Определение искомых показателей на основании первичных документов без сопоставления с данными регистров бухгалтерского учета, например:

- определение израсходованных денежных средств из кассы только на основании расходных кассовых ордеров, без сопоставления с кассовой книгой и регистрами бухгалтерского учета по счету 50 «Касса»;
- определение суммы отгруженной продукции на основании данных товарных накладных, которые могли быть представлены не в полном объеме, без учета данных регистров бухгалтерского учета по счетам 62 «Расчеты с покупателями и заказчиками», 76 «Расчеты с разными дебиторами и кредиторами» и 43 «Готовая продукция»;
- определение дохода по отдельным актам выполненных работ без учета сведений, содержащихся в карточке счета 90.1 «Выручка» и 90.3 «Налог на добавленную стоимость».

9. Определение суммы поступивших (списанных) со счетов денежных средств только на основании первичных платежных документов (в том числе с отметками банка), без сопоставления с выписками (справками) из лицевых счетов.

Основные ошибки, допускаемые при производстве бухгалтерских экспертиз, назначаемых при расследовании невыплаты заработной платы, связаны с неприятием в расчет имевшейся задолженности по заработной плате на начало исследуемого периода, а также определением суммы выплаченной заработной платы на основании документов, не подтверждающих осуществление выплат.

Пример.

Перед экспертом поставлен вопрос: «Какова задолженность по заработной плате и иным установленным законом выплатам у ООО «Вектор» (ИНН 0219051986) перед работниками за период

с 01.06.2015 по 30.09.2015 с разбивкой ежемесячно по каждому работнику: И.И. Иванов, А.А. Петров, И.И. Денисов?».

На исследование представлены:

- приказы о приеме работников на работу;
- лицевые счета работников;
- расчетные ведомости за июнь, июль, август, сентябрь 2015 г.;
- кассовая книга с первичными кассовыми документами (приходные и расходные кассовые ордера) за период с 01.05.2015 по 31.10.2015;
- ведомости (списки) сотрудников о перечислении заработной платы на индивидуальные лицевые счета в банке;
- выписка по расчетному счету № 40702810...01 ООО «Вектор», открытому в ПАО «Промсвязьбанк», с приложенными платежными поручениями за период с 01.04.2015 по 30.11.2015;
- выписка по расчетному счету № 40702810...02 ООО «Вектор», открытому в ПАО «Сбербанк России», с приложенными платежными поручениями за период с 01.05.2015 по 30.10.2015;
- карточки счетов 70 «Расчеты с персоналом по оплате труда», 50 «Касса», 51 «Расчетные счета» за период с 01.05.2015 по 31.10.2015;
- положение об оплате труда.

Для ответа на поставленный вопрос экспертом проведено исследование на основании анализа лицевых счетов работников. При этом экспертом не учтена величина имевшейся на начало исследуемого периода задолженности по заработной плате исследуемого лица перед интересующими работниками. Величина же фактически выплаченной заработной платы работникам в исследуемом периоде определена исключительно на основании представленных платежных поручений и ведомостей (списков) сотрудников о перечислении заработной платы на индивидуальные лицевые счета в банке.

Исходя из указанного, сумма задолженности по заработной плате исследуемого лица перед интересующими работниками определена неверно, так как эксперт нарушил методику проведения исследования по следующим причинам:

1) в связи с неприятием в расчет величины задолженности по заработной плате исследуемого лица перед работниками на начало исследуемого периода;

2) в связи с определением суммы фактически выплаченной (полученной) заработной платы на основании анализа данных, содержащихся в платежных поручениях и ведомостях (списках) сотрудников о перечислении заработной платы на индивидуальные лицевые счета в банке.

Информация, отражаемая в указанных документах, позволяет сделать вывод исключительно о сумме перечисленной заработной платы работникам. Сформулировать вывод о сумме фактически выплаченной (полученной) заработной платы возможно только по результатам анализа данных выписки из индивидуального лицевого счета работника в сопоставлении с вышеуказанными документами.

В данном случае эксперту при расчете величины задолженности по заработной плате исследуемого лица перед интересующими работниками следовало:

1) учесть величину задолженности по заработной плате исследуемого лица перед работниками на начало исследуемого периода (на основании карточки счета 70 и аналитических данных к счету);

2) определить сумму фактически выплаченной (полученной) заработной платы на основании данных выписок из индивидуальных лицевых счетов работников в сопоставлении с данными, содержащимися в выписках по счетам исследуемого лица, платежных поручениях и (или) ведомостях (списках) сотрудников о перечислении заработной платы на индивидуальные лицевые счета в банке (при наличии достоверных сведений об отсутствии фактов погашения задолженности по заработной плате исследуемым лицом перед работниками в неденежных формах).

Основные ошибки, допускаемые при производстве бухгалтерских экспертиз, назначаемых при расследовании присвоения или растраты, связаны с несоблюдением методики проведения исследования и выходом за пределы компетенции.

Примеры.

1. При проведении исследования экспертами игнорируются документы, регламентирующие трудовые отношения и опреде-

ляющие материальную ответственность лица: приказ о приеме на работу, трудовой договор, договор о материальной (индивидуальной, коллективной) ответственности. Данные документы либо не представляются для проведения исследования, либо эксперты не отражают в заключениях сведения о предмете договора, о сторонах, заключивших договор, и наличии подписей от их имени. В случае отсутствия данных документов сведения о материальной ответственности лица подлежат отражению в постановлении о назначении экспертизы при описании механизма совершения преступления.

2. При проведении исследования по вопросам, направленным на установление расхождения между документальным и фактическим остатками, образовавшегося у материально ответственного лица, и формулировании выводов по таким вопросам (например: «Сумма расхождения между документальным и фактическим остатками ТМЦ, образовавшегося у материально ответственного лица Е.В. Соболева в ООО «Комета» за период с 04.06.2014 по 16.06.2014, составила... руб.») эксперты превышают пределы компетенции, так как проводят оценку действий должностных лиц и определяют субъект совершения преступления. Кроме того, следует учитывать, что в исследуемом периоде материально ответственное лицо могло отсутствовать в связи с нетрудоспособностью, нахождением в отпуске, в командировке, отсутствовать по иным причинам, т. е. полученное расхождение могло образоваться в период отсутствия материально ответственного лица.

В данном случае эксперту следовало провести исследование, определив сумму расхождения между документальным и фактическим остатками, образовавшегося в исследуемом периоде, в целом по хозяйствующему субъекту и (или) его структурному подразделению, и отдельно указать данные о материально ответственном лице. Вывод может быть сформулирован следующим образом: «Сумма документального остатка ТМЦ в ООО «Комус» (ИНН 7789561245) за период с 01.02.2016 по 25.02.2016 по состоянию на 26.02.2016 превышает сумму фактического остатка ТМЦ на... руб. Материально ответственным лицом в период с 04.06.2014 по 16.06.2014 являлся Е.В. Соболев».

Основные ошибки, допускаемые при производстве бухгалтерских экспертиз, назначаемых при расследовании неисполнения обязанностей налогового агента

Примеры.

1. При разрешении вопросов, связанных с определением полноты перечисления в бюджетную систему налога на доходы физических лиц, исчисленного и удержанного налоговым агентом с фактически выплаченных в исследуемом периоде доходов, эксперты зачастую допускают ошибки, связанные либо с неверной интерпретацией, либо с отождествлением понятий «НДФЛ исчисленный» и «НДФЛ удержанный».

Следует учитывать, что при ответе на подобные вопросы экспертом анализируются рассчитанные налоговым агентом суммы исчисленного НДФЛ с начисленной заработной платы. Затем с использованием экспертных методов определяются суммы НДФЛ, подлежащие удержанию и перечислению в бюджет с фактически выплаченной заработной платы.

Необходимо также учитывать, что при определении суммы НДФЛ с суммы начисленных доходов работников, в соответствии с нормами НК РФ сумма НДФЛ исчисляется в полных рублях. Сумма налога менее 50 коп. отбрасывается, а сумма налога в 50 коп. и более округляется до полного рубля.

2. В случае возникновения у лица, назначившего экспертизу, объективной необходимости в постановке вопроса, связанного с определением соотношения неперечисленной суммы НДФЛ к сумме, подлежащей перечислению, при постановке вопроса следует учитывать, что отдельно поставленный вопрос по подобной экспертной задаче является справочным, так как для ответа на него не требуется проведения специального исследования с применением экспертных методов.

Подобную экспертную задачу необходимо формулировать следующим образом:

«Какова сумма НДФЛ, не перечисленная в бюджет налоговым агентом ООО «Бета» с фактически выплаченной заработной платы работникам за период с 01.01.2016 по 30.06.2016? Каково соотношение неперечисленной суммы НДФЛ в бюджет к сумме НДФЛ, подлежащей перечислению налоговым агентом ООО «Бета»

с фактически выплаченной заработной платы работникам за период с 01.01.2016 по 30.06.2016?»).

Следует учитывать, что при решении экспертной задачи, связанной с определением суммы НДФЛ, не перечисленной налоговым агентом с фактически выплаченных доходов работникам, в случае смены в исследуемом периоде руководителя организации возможна постановка нескольких вопросов по периодам работы каждого руководителя.

Например, при отсутствии перечисления налоговым агентом в бюджет НДФЛ с фактически выплаченной заработной платы работникам и при наличии сведений о смене руководителя организации в исследуемом периоде экспертные задачи необходимо формулировать следующим образом:

«Согласно обстоятельствам уголовного дела, за исследуемый период с 01.01.2015 по 31.12.2015 руководителем ООО «Ромашка» в период с 01.01.2015 по 30.06.2015 являлся А.А. Петров, а в период с 01.07.2015 по 31.12.2015 – В.И. Сидоров. Срок выплаты заработной платы – последний день каждого месяца».

В данном случае возможна постановка следующих вопросов.

1. Какова сумма НДФЛ, не перечисленная налоговым агентом ООО «Ромашка» с фактически выплаченной заработной платы работникам ООО «Ромашка» за период с 01.01.2015 по 30.06.2015?

2. Какова сумма НДФЛ, не перечисленная налоговым агентом ООО «Ромашка» с фактически выплаченной заработной платы работникам ООО «Ромашка» за период с 01.07.2015 по 31.12.2015, в том числе:

- с фактически выплаченной заработной платы, представляющей собой задолженность на 01.07.2015;

- с фактически выплаченной заработной платы, начисленной в период с 01.07.2015 по 31.12.2015?

В случае отсутствия регистров бухгалтерского учета эксперту для проведения полного и всестороннего исследования следует заявлять ходатайство об их предоставлении и проводить исследование с учетом сведений, содержащихся в регистрах бухгалтерского учета.

В соответствии с нормами Федерального закона от 31.05.2001 № 73-ФЗ «О государственной судебно-экспертной деятельности

в Российской Федерации» исследование по поставленным перед экспертом вопросам должно проводиться объективно, всесторонне и в полном объеме (ст. 8).

При недостаточности представленных для проведения исследования объектов, а также при необходимости получения от лица, назначившего экспертизу, соответствующих разъяснений эксперту следует заявить ходатайство об их предоставлении (порядок заявления ходатайства регламентирован нормами УПК РФ).

В случае неудовлетворения ходатайства, а также при отсутствии ответа о результатах его рассмотрения эксперту необходимо либо провести исследование по имеющимся объектам, либо возвратить их в установленном порядке с указанием причин невозможности проведения экспертизы или решения отдельных вопросов в полном объеме.

В соответствии с нормами уголовно-процессуального законодательства оценка материалов уголовного дела на относимость, допустимость и достоверность относится к компетенции дознавателя, следователя, прокурора и суда (ст. 87 и 88 УПК РФ).

Таким образом, в случае отсутствия в объектах, представленных для проведения исследования (первичных учетных документах и регистрах бухгалтерского учета), обязательных реквизитов, установленных Федеральным законом от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», эксперт не вправе самостоятельно принимать решение о недостоверности информации, содержащейся в объектах, и исключать их из числа исследуемых материалов, так как, принимая такое решение, эксперт превышает пределы своей компетенции.

Подобные ошибки допускаются в связи с распространенным убеждением о том, что если в представленном объекте исследования отсутствуют обязательные реквизиты (например, подпись должностного лица в товаросопроводительном или кассовом документе), то анализировать данный документ (использовать в качестве объекта исследования) при проведении исследования невозможно.

Проводя исследование таких объектов, эксперту в первую очередь следует исходить из того, что если лицо, назначившее экспертизу, указало его в постановлении о назначении экспертизы либо в описи представленных документов, то нет никаких ос-

нований не использовать данный документ в исследовании. При этом эксперту в заключении необходимо указать на отсутствие обязательных реквизитов каждого из таких документов.

В случае же если лицо, назначившее экспертизу, в постановлении о назначении экспертизы либо в представленных документах не отразило исследуемый документ, то эксперту следует заявить ходатайство о необходимости предоставления дополнительных материалов (сведений) о хозяйственных операциях, содержащихся в документе, оформленном с нарушением норм законодательства.

Самостоятельное исключение из числа объектов исследования документов, имеющих «дефекты» оформления, напрямую влияет на объективность исследования и достоверность выводов.

Аналогичная ситуация с превышением пределов компетенции возникает, когда эксперт на основании сведений, содержащихся в протоколах следственных действий (например, допросов участников уголовного судопроизводства), самостоятельно, без соответствующего указания и разъяснения со стороны лица, назначившего экспертизу, принимает решение:

- о выборочном использовании при проведении исследования содержащихся в протоколах сведений (например, показания одного участника уголовного судопроизводства используются в рамках проводимого исследования, а показания другого участника – нет);
- о признании содержащихся в протоколах следственных действий сведений в качестве исходных данных;
- о признании недостоверной содержащейся в объектах исследования информации.

Информация о возможности использования сведений, содержащихся в протоколах следственных действий участников уголовного судопроизводства, подлежит отражению в качестве исходных данных в постановлении о назначении экспертизы либо сообщению дополнительно.

В соответствии с нормами уголовно-процессуального законодательства заключение эксперта является одним из видов доказательств по уголовному делу, которое представляется в письменном виде и отражает содержание исследования и выводы по вопросам, поставленным перед экспертом лицом, ведущим

производство по уголовному делу, или сторонами (ст. 74 и 80 УПК РФ, ст. 9 Федерального закона № 73-ФЗ).

При этом следует иметь в виду, что заключение эксперта не имеет заранее установленной силы, не обладает преимуществом перед другими доказательствами и, как все иные доказательства, оценивается по общим правилам в совокупности с другими доказательствами.

Сведения, которые необходимо отражать в заключении эксперта, содержатся в ст. 204 УПК РФ и ст. 25 Федерального закона № 73-ФЗ.

Следует отметить, что нормативные документы содержат исключительно сведения, подлежащие отражению в заключении эксперта. Структура заключения эксперта данными документами не регламентируется.

Требования, предъявляемые к структуре заключения эксперта, а также к сведениям, подлежащим отражению в каждой его составной части, содержатся в Инструкции по организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденной приказом МВД России от 29.06.2005 № 511 (далее – Инструкция).

Если сформулировать выводы ни на один из поставленных вопросов не представляется возможным, то эксперт должен составить письменное сообщение (акт) о невозможности дачи заключения эксперта. При наличии возможности дать ответ на часть поставленных вопросов сообщение (акт) не составляется, а сведения о невозможности ответа на вопросы отражаются в заключении эксперта.

Следует отметить, что в сложившейся экспертной практике экономических экспертиз сообщение о невозможности дачи заключения эксперта называют актом о невозможности дачи заключения эксперта.

Необходимо учитывать, что в случае постановки перед экспертом вопросов, выходящих за пределы его компетенции, сообщение (акт) о невозможности дачи заключения эксперта не составляется. В данном случае постановление о назначении экспертизы возвращается без исполнения лицу, его вынесшему, с соответствующей мотивировкой.

Уголовно-процессуальное законодательство не определяет содержание письменного сообщения (акта) о невозможности дачи заключения. Однако, согласно сложившейся экспертной практике, сообщение (акт) о невозможности дачи заключения состоит из трех частей – *вводной, исследовательской и заключительной*.

С точки зрения содержания вводная часть сообщения ничем не отличается от вводной части заключения эксперта.

В исследовательской части подробно излагаются причины невозможности дачи заключения эксперта.

В заключительной части указывается на невозможность дачи ответа по каждому вопросу, поставленному перед экспертом.

Исчерпывающий перечень сведений, подлежащих отражению во вводной части заключения эксперта, регламентирован пп. 30 и 40 Инструкции.

Перечислим *основные ошибки, допускаемые при оформлении вводной части заключения эксперта*.

1. Отсутствие сведений об эксперте (фамилии, имени и отчестве, образовании, специальности по диплому о высшем образовании, стаже работы, ученой степени и (или) ученом звании, занимаемой должности), о дате, времени (в том числе периоде приостановления экспертизы) и месте проведения экспертизы.

2. Отсутствие сведений об основании производства экспертизы (дате вынесения постановления, номере, кратком изложении обстоятельств дела, по которому оно вынесено, сведений об органе или лице, назначившем экспертизу).

3. Отсутствие сведений об объектах исследования и материалах, представленных для производства экспертизы, наличии и состоянии их упаковки, виде, в котором они представлены.

Необходимо отметить, что во вводной части заключения следует приводить подробный перечень представленных объектов исследования с отражением документов, содержащихся в томах уголовных дел, папках-скоросшивателях, а также описанием их идентификационных признаков, в том числе периодов, за которые представлены документы, и указанием наименований организаций, номеров лицевых счетов и пр.

Сведения об объектах исследования могут быть отражены в заключении следующим образом:

«Документы представлены на экспертизу в томах уголовного дела в прошитом, пронумерованном, опечатанном, а также неопечатанном виде. Все тома уголовного дела №... содержат заверенную следователем внутреннюю опись с перечнем содержащихся в них документов:

- том № 1 (прошит, пронумерован) на 293 листах, содержит приходные и расходные кассовые ордера за период с 01.01.2016 по 30.06.2016;

- том № 43 (прошит, пронумерован) на 293 листах, содержит документы, отражающие следственные действия по уголовному делу, в том числе протокол допроса свидетеля А.В. Иванова от 15.08.2016 (л. д. 1-34);

- непerezаписываемый CD-R диск (возможность внесения изменений в содержащиеся на нем данные программными средствами отсутствует) серебряного цвета марки Verbatim 700 MB 52x speed vitesse 80 min с номером вокруг посадочного отверстия N03TH21Z8032403A1 и пометкой, выполненной маркером черного цвета «ООО «Внешбанк», выписки по счетам 286 организаций», упакованный в прозрачный файл и содержащий 260 папок с файлами формата Excel и 28 файлов формата Excel, в наименовании которых отражены наименования юридических лиц».

4. Отражение постановления о назначении экспертизы при перечислении объектов, которые были представлены для проведения экспертизы.

Постановление о назначении экспертизы является не объектом исследования, а документом, на основании которого назначается экспертиза.

5. Неотражение во вводной части заключения сведений об объектах исследования, проанализированных экспертом в исследовательской части.

Материалы уголовного дела (объекты исследования), на основании которых экспертом проводилось исследование, должны найти отражение во вводной части заключения, в противном случае эксперт проводит исследование объектов, фактически не предоставленных ему для производства экспертизы.

6. Отсутствие сведений о заявленных экспертом ходатайствах о представлении дополнительных материалов и результатах их рассмотрения с указанием дат их заявления и получения.

7. Отсутствие сведений о причинах изменения редакций вопросов (без изменения их смысла), объединения исследования по вопросам, изменения последовательности проведения исследования по вопросам, самостоятельной постановке вопросов в рамках экспертной инициативы.

Данные сведения необходимо отражать после формулировок вопросов, указанных в редакции следователя, следующим образом:

– при группировке вопросов: «В связи с тем, что первый, третий и шестой, а также четвертый и пятый вопросы взаимосвязаны и требуют анализа одних и тех же документов, исследование по указанным вопросам будет проведено объединенно, а выводы будут даны по каждому вопросу в порядке очередности их постановки»;

– при изменении последовательности вопросов: «В связи с тем, что второй и третий вопросы взаимосвязаны, а именно исследование по второму вопросу является следствием проведенного исследования по третьему вопросу, исследование экспертом будет проведено сначала по третьему вопросу, затем по второму, а выводы будут даны по каждому вопросу в порядке очередности их постановки»;

– при изменении редакции вопросов: «Согласно п. 30 Инструкции по организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации, утвержденной приказом МВД России от 29.06.2005 № 511, экспертом изменена редакция второго вопроса следующим образом...»;

– при постановке вопросов в рамках экспертной инициативы: «В соответствии с подп. 4 п. 3 ст. 57 УПК РФ экспертом сформулирован следующий вопрос...».

8. При корректировке редакции поставленного вопроса изменен его смысл.

Перед экспертом поставлен вопрос: «Каковы суммы денежных средств, перечисленных за период с 23.08.2013 по 31.12.2013 ООО «ТСС» по договору № 331/ТР от 23.08.2013 на расчетный счет №... ОАО «Мастер», открытый...».

При корректировке редакции вопроса эксперт сформулировал следующий вопрос: «Каковы суммы денежных средств,

перечисленных за период с 23.08.2013 по 31.12.2013 в адрес ООО «ТСС» по договору № 331/ТР от 23.08.2013 с расчетного счета №... ОАО «Мастер», открытого...».

9. Отсутствие во вводной части дополнительных и повторных экспертиз сведений о первичной экспертизе (экспертизах): фамилии, имени и отчестве эксперта; наименовании экспертного учреждения (или месте работы эксперта); номере и дате заключения; выводов).

10. Отражение во вводной части заключения излишней информации, не регламентированной Инструкцией, например: специализации по диплому о высшем образовании; сведений об учебном заведении, звании, свидетельстве на право самостоятельного производства бухгалтерских экспертиз, стаже работы по экономическим специальностям и т. п.

Сведения, подлежащие отражению в исследовательской части заключения эксперта, регламентированы пп. 31, 34 и 41 Инструкции.

Перечислим *основные ошибки, допускаемые при оформлении исследовательской части заключения эксперта.*

1. Неотражение полного перечня действовавших в исследуемом периоде правовых актов, которыми руководствовался эксперт в ходе производства экспертизы и на нормах которых основана методика проведения исследования по поставленным вопросам.

2. Некорректное и (или) неполное описание методики проведения исследования, недостаточная законодательная аргументация выбора методики проведения исследования и (или) применение положений законодательства, не действовавшего в исследуемом периоде (утратившего силу либо не вступившего в действие):

- неотражение в процессе исследования ссылок на правовые акты, которыми руководствовался эксперт в ходе производства экспертизы, в том числе неуказание ссылок и неприведение выдержек из статей и (или) пунктов;

- самостоятельная интерпретация экспертом положений нормативных актов.

- излишнее цитирование правовых актов в исследовательской части заключения.

Эксперту в исследовательской части заключения необходимо приводить исключительно краткие цитаты положений нормативных актов, на основании которых сформирована методика проведения исследования.

3. Отражение в перечне действовавших в исследуемом периоде правовых актов, которыми руководствовался эксперт в ходе производства экспертизы и на нормах которых основана методика проведения исследования по поставленным вопросам:

- УПК РФ, Федерального закона № 73-ФЗ, приказа МВД России от 29.06.2005 № 511 (данные правовые акты регулируют исключительно порядок организации производства экспертиз, не регламентируют порядок ведения бухгалтерского учета и тем самым не относятся к предмету бухгалтерской экспертизы);

- законодательства о лицензировании отдельных видов деятельности (правовая оценка действий лиц относится исключительно к компетенции лица, назначившего экспертизу);

- разработанных ЭКЦ МВД России методических материалов (данные материалы не являются нормативными актами, а лишь отражают рекомендованный порядок проведения исследования, основанный на нормах законодательства).

В случае использования при производстве экспертизы методических материалов ссылки на них в заключении необходимо приводить отдельно следующим образом: «Исследование по вопросу проведено в соответствии с разработанными ЭКЦ МВД России рекомендациями... (исх. №... от...)».

4. Отсутствие и (или) неполное отражение положений законодательства, регламентирующего основания и порядок составления (ведения) унифицированных форм первичной учетной документации и регистров бухгалтерского учета.

В соответствии с нормами Федерального закона от 21.11.1996 № 129-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в отношении деятельности, осуществленной до 01.01.2013) унифицированные формы первичных документов являются обязательными к применению.

Согласно положениям Федерального закона от 06.12.2011 № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете» (в отношении деятельности, осуществленной начиная с 01.01.2013) формы первичных учетных документов, содержащиеся в альбомах унифицированных

форм первичной учетной документации, не являются обязательными к применению. Однако решение об их использовании или о разработке собственных форм ведения учета подлежит отражению в учетной политике хозяйствующего субъекта.

Следует учитывать, что, в соответствии с информацией Минфина России № ПЗ-10/2012 «О вступлении в силу с 1 января 2013 г. Федерального закона от 6 декабря 2011 г. № 402-ФЗ «О бухгалтерском учете», в условиях, когда унифицированные формы документов не являются обязательными, обязательными к применению продолжают оставаться формы документов, используемых в качестве первичных учетных документов, установленные уполномоченными органами в соответствии и на основании других федеральных законов (например, кассовые документы).

Таким образом, при анализе первичных документов бухгалтерского учета эксперту рекомендуется уточнять, по какой форме они составлены, и ссылаться на соответствующие постановления Госкомстата России, утверждающие формы документов, либо на соответствующие положения учетной политики исследуемого лица.

Документы, форма которых не закреплена в альбомах унифицированных форм и утверждена учетной политикой организации, также подлежат подробному описанию в исследовательской части заключения.

Исходя из изложенного, эксперту при производстве экспертизы необходимо также руководствоваться (приводить ссылки), например, следующими документами:

– при анализе банковских выписок по лицевым счетам – положениями Банка России от 03.10.2002 № 2-П «О безналичных расчетах в Российской Федерации» (в отношении деятельности, осуществленной до 21.07.2012), от 19.06.2012 № 383-П «О правилах осуществления перевода денежных средств» (в отношении деятельности, осуществленной с 09.07.2012), от 26.03.2007 № 302-П (в отношении деятельности, осуществленной до 31.12.2012) и от 16.07.2012 № 385-П (в отношении деятельности, осуществленной с 01.01.2013) «О правилах ведения бухгалтерского учета в кредитных организациях, расположенных на территории Российской Федерации»;

– при анализе карточек счетов бухгалтерского учета – Планом счетов бухгалтерского учета финансово-хозяйственной деятельности организаций, утвержденным приказом Минфина России от 31.10.2000 № 94н;

– при анализе кассовых документов – постановлением Госкомстата России от 18.08.1998 № 88, утверждающим унифицированные формы первичной учетной документации по учету кассовых операций и результатов инвентаризации;

– при анализе документов, содержащих сведения о суммах, полученных под отчет, – постановлением Госкомстата России от 01.08.2001 № 55 «Об утверждении унифицированной формы первичной учетной документации № АО-1 «Авансовый отчет»;

– при анализе документов, содержащих сведения о начисленной и выплаченной заработной плате, – постановлением Госкомстата России от 05.01.2004 № 1 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету труда и его оплаты»;

– при анализе документов, связанных с применением контрольно-кассовой техники, – постановлением Госкомстата России от 25.12.1998 № 13 «Об утверждении унифицированных форм первичной учетной документации по учету торговых операций», определяющим форму журнала кассира-операциониста; постановлением Правительства РФ от 23.07.2007 № 470 «Об утверждении Положения о регистрации и применении контрольно-кассовой техники, используемой организациями и индивидуальными предпринимателями», определяющим сущность кассового чека; письмом ГМЭК от 31.08.1994 № НИ-7-185, утверждающим Перечень основных буквенно-символьных обозначений, используемых в контрольно-кассовых машинах, в рамках которого предусмотрено обозначение для отчета с гашением как «Z-отчет».

5. Формальное применение методов документального контроля, в том числе методов, не применяемых при исследовании документов.

При перечислении методов, которые были применены при проведении исследования, следует учитывать, что использование метода документального контроля включает в себя проведение формальной, арифметической и нормативной проверок документов, а также сопоставление и встречную проверку.

6. Отражение сведений, подлежащих отражению во вводной части заключения, например, об объектах исследования, о наличии и состоянии упаковки, в которой они были представлены, месте проведения экспертизы, намерениях изменить редакции вопросов, об объединении исследования по вопросам и пр.

7. Отражение выходящих за пределы компетенции экспертов формулировок, например: «Выводы из исследования соответствуют имеющимся в уголовном деле доказательствам» (применение данной формулировки недопустимо, так как, по существу, она является оценкой собственного заключения).

8. Формальное описание представленных объектов исследования.

При оформлении заключений следует:

– описывать не только суммовые показатели, содержащиеся в объектах исследования, но также и иные сведения об анализируемых объектах, например, форму предоставления документа, наличие или отсутствие исправлений, обязательных реквизитов документа (наименование, подписи от имени должностных лиц и пр.) и т. д.;

– вместо фразы «отсутствуют подписи генерального директора... кассира...» использовать фразу «отсутствуют подписи от имени генерального директора... кассира...», так как указанные формулировки эксперт вправе применять только после проведения почерковедческой экспертизы.

9. Неотражение юридически значимых идентифицирующих сведений об исследуемом лице, например наименования лица, данных о его государственной регистрации, адреса, ИНН и т. п.

10. Отсутствие перед исследовательской частью по каждому вопросу подробного перечня объектов, анализируемых в ходе исследования, с указанием их идентификационных признаков.

Данный перечень эксперту рекомендуется приводить следующим образом: «Исходя из поставленной следователем задачи, экспертом для ответа на первый вопрос... (приводится формулировка вопроса) были проанализированы следующие документы...».

11. Отражение содержания (процесса) исследований по поставленным вопросам в слишком краткой форме, что в результате ставит под сомнение обоснованность данных экспертом выводов.

При оформлении заключений следует более подробно описывать исследование по вопросам, указывая содержание этапов исследования, сведения о примененных методиках, которыми эксперт руководствовался при разрешении поставленных вопросов, сведения о порядке определения искомых показателей (из каких именно сумм складывается тот или иной показатель, определяемый в ходе исследования), со ссылками на объекты исследования, данные которых эксперт анализировал при производстве экспертизы, или со ссылками на анализируемые таблицы.

Таблицы и приложения, составляемые экспертом в ходе проведения исследования по поставленным вопросам, следует отражать с необходимыми пояснениями в исследовательской части заключения, в том числе с наименованием таблиц, расшифровкой наименований граф, единицами измерений содержащихся показателей и ссылками на анализируемые документы, а также с подробным анализом итоговых данных, отраженных в таблицах.

При формировании таблиц рекомендуется делать их сквозную нумерацию, по мере их описания и анализа по тексту заключения, вне зависимости от места расположения (в исследовательской части или в приложении к заключению эксперта).

12. Нагромождение в исследовании излишней и (или) не относящейся к компетенции эксперта информации, например:

- отражение обязанностей лиц исходя из их должностных инструкций и установление полноты соблюдения обязанностей;

- руководство при проведении исследования сведениями, содержащимися в словарях, справочниках, учебной литературе (например, словари «Бизнес и право» и «Современный экономический словарь», лесотаксационный справочник, справочник «Сортиментные и товарные таблицы для древостоев Западной и Восточной Сибири»);

- использование некорректных формулировок, например «экспертом усматривается...», так как в рамках проводимого исследования документов эксперт исключительно устанавливает фактические данные о деятельности исследуемого лица;

- наличие грамматических, орфографических, арифметических ошибок и опечаток;

- использование при проведении исследования специальной терминологии без соответствующих пояснений.

Определения применяемой специальной терминологии подлежат отражению при описании методики.

13. Отсутствие промежуточного вывода, а также отсутствие его аргументации в исследовательской части.

Формулировка промежуточного вывода должна соответствовать окончательному выводу по вопросу.

Данная ошибка вызвана отсутствием ссылок на конкретный объект, из которого извлекается информация, и их местонахождением в материалах дела, а также отсутствием обоснования или недостаточно аргументированным обоснованием выводов.

Сведения о порядке формулирования выводов содержатся в п. 32 Инструкции, в соответствии с которым выводы должны содержать краткие, четкие, однозначные ответы на все поставленные перед экспертом вопросы, т. е. выводы должны формулироваться в четком соответствии с поставленной экспертной задачей.

К ошибкам, связанным с оформлением выводов, относятся:

- несоответствие сформулированного вывода поставленному вопросу, в том числе в результате неверного указания и (или) неотражения исследуемого периода, неотражения всех интересующих лиц, назначившее экспертизу, показателей;

- нагромождение вывода излишней информацией, подлежащей отражению в исследовательской части (например, ссылки на правовые документы, сведения о проведении исследования, проведение анализа таблиц);

- наличие арифметических ошибок и опечаток;

- использование недопустимой терминологии, например: «доход от незаконной банковской деятельности», «невплата заработной платы свыше двух месяцев», «сумма недостачи ТМЦ составила» и пр.;

- изменение последовательности формулирования выводов по вопросам.

Итак, в данной главе рассмотрены этапы экспертного исследования, ошибки эксперта и рекомендации по их недопущению.

Рассмотренная тема является основополагающей в процессе формирования профессионально значимых знаний, необходимых при подготовке специалистов, способных квалифицированно решать стоящие перед ними задачи производства судебно-экономических экспертиз.

Заключение

Настоящее учебно-методическое пособие подготовлено на основе действующего законодательства и обобщения экспертной практики. Целью пособия являлось формирование у обучающихся современного представления об основных положениях судебно-экономической экспертизы, основных понятиях, классификациях, объектах и методиках экспертного исследования, структуре заключения эксперта.

В результате изучения сущности и основных составляющих судебно-экономической экспертизы можно сделать вывод о том, что судебно-экономической экспертизой считается процессуальное действие, которое состоит из проведения исследования материалов дела и дачи заключения экспертом-экономистом по вопросам, поставленным судом, следователем, дознавателем для установления обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

Предметом экспертизы являются обстоятельства дела, исследуемые и устанавливаемые в судопроизводстве с использованием специальных знаний в области экономики и бухгалтерского учета, на основе исследования закономерностей хозяйственных операций о состоянии имущества, обязательств организации и соответствия их документального отражения требованиям законодательства.

Главной задачей судебно-экономической экспертизы является оказание содействия судам, следователям и прокурорам в установлении обстоятельств, подлежащих доказыванию по конкретному делу.

В пособии комплексно рассмотрены вопросы, направленные на эффективное использование специальных знаний при назначении и производстве судебно-экономических экспертиз, методика экспертного исследования, а также проблемные вопросы, которые часто встречаются в практической деятельности.

Материалы настоящего пособия смогут оказать методическую помощь как обучающимся в образовательных организациях МВД России, так и практическим сотрудникам органов внутренних дел Российской Федерации при назначении и производстве судебно-экономических экспертиз, оформлении заключения эксперта.

Литература

1. Конституция Российской Федерации: принята всенародным голосованием 12.12.1993 (с учетом поправок, внесенных законами РФ о поправках к Конституции РФ от 30.12.2008 № 6-ФКЗ, от 30.12.2008 № 7-ФКЗ, от 05.02.2014 № 2-ФКЗ, от 21.07.2014 № 11-ФКЗ). Доступ из справ.-правовой системы «Гарант».

2. Уголовный кодекс РФ от 13.06.1996 № 63-ФЗ (в действ. ред.). Там же.

3. Уголовно-процессуальный кодекс РФ от 18.12.2001 № 174-ФЗ (в действ. ред.). Там же.

4. О государственной судебно-экспертной деятельности Российской Федерации: федер. закон от 31.05.2001 № 73-ФЗ. Там же.

5. О бухгалтерском учете: федер. закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ. Там же.

6. Вопросы организации производства судебных экспертиз в экспертно-криминалистических подразделениях органов внутренних дел Российской Федерации: приказ МВД России от 29.06.2005 № 511. Там же.

7. Рекомендации о порядке производства экономических экспертиз экспертно-криминалистическими подразделениями органов внутренних дел (исх. № 37/18-1997 от 30.04.2004).

8. О разделении компетенции экспертов-экономистов и специалистов-ревизоров органов внутренних дел Российской Федерации (исх. № 37/9-951 от 06.03.2006).

9. Обзор типичных ошибок при производстве судебно-бухгалтерских и судебно-налоговых экспертиз (исх. № 37/9-2424 от 23.05.2006).

10. Методические рекомендации по взаимодействию следователей подразделений по расследованию налоговых преступлений органов предварительного следствия и экспертов-экономистов экспертно-криминалистических подразделений органов внутренних дел по назначению и проведению экономических экспертиз (исх. № 37/9-4947 от 26.10.2007).

11. Рекомендации по назначению и производству бухгалтерских экспертиз в ЭКП ОВД России при расследовании преступ-

лений, ответственность за которые предусмотрена статьей 145.1 УК РФ (исх. № 37/9-1457 от 27.03.2008).

12. Рекомендации по назначению и производству бухгалтерских экспертиз в ЭКП ОВД России при расследовании преступлений, ответственность за которые предусмотрена статьей 199.1 УК РФ (исх. № 37/10-7292 от 07.12.2010).

13. Обзор практики назначения и производства судебно-экономических экспертиз, связанных с изучением движения бюджетных ресурсов (исх. № 37/11-7654 от 20.12.2010).

14. Совершенствование экспертной практики производства судебно-бухгалтерских экспертиз в связи с изменениями, внесенными в статью 145.1 УК РФ: информационное письмо (исх. № 37/26-3592 от 09.06.2012).

15. Рекомендации по назначению и производству бухгалтерских экспертиз по определению источников формирования и (или) направлений использования исследуемого перечисления при анализе движения денежных средств по расчетному счету (исх. № 37/26-6610 от 30.10.2012).

16. Рекомендации по назначению и производству бухгалтерских экспертиз по определению дохода от финансово-хозяйственной деятельности исследуемого лица (исх. № 37/26-7809 от 26.12.2012).

17. О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от незаконной банковской деятельности: аналитический обзор (исх. № 37/26-7747 от 27.11.2013).

18. О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от незаконной организации и проведения азартных игр: аналитический обзор (исх. № 37/24-7551 от 24.11.2014).

19. Рекомендации по назначению экономических экспертиз органами предварительного следствия МВД России (исх. № 17/3-3134 от 11.02.2015).

20. Совершенствование экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от финансово-хозяйственной деятельности исследуемого лица в связи с изменениями, внесенными в законодательство о бухгалтерском учете: информационное письмо (исх. № 37/23-1014 от 20.02.2015).

21. О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз по определению дохода от финансово-хозяйственной деятельности лиц, не зарегистрированных в установленном порядке: аналитический обзор (исх. № 37/22-6647 от 29.10.2015).

22. О совершенствовании экспертной практики производства бухгалтерских экспертиз, связанных с исследованием финансово-хозяйственной деятельности субъектов жилищно-коммунального хозяйства: аналитический обзор (исх. № 37/22-7749 от 24.12.2015).

23. Обзор типичных ошибок, допускаемых сотрудниками экспертно-криминалистических подразделений территориальных органов МВД России при производстве бухгалтерских экспертиз (исх. № 37/22-2631 от 28.12.2016).

Оглавление

Введение	3
1. Общие положения судебной экономической экспертизы.....	5
2. Методика производства судебной экономической экспертизы.....	14
Заключение	35
Литература.....	36

Учебное издание

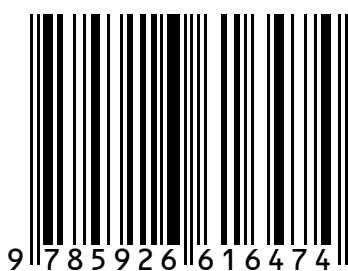
Арутюнов Александр Самсонович
Нусхинова Ольга Доржиновна

СУДЕБНАЯ ЭКОНОМИЧЕСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Учебно-методическое пособие

Редактор *М. В. Краснобаева*
Компьютерная верстка *Г. А. Артемовой*

ISBN 978-5-9266-1647-4



Подписано в печать 07.08.2020. Формат 60х84 1/16.
Усл. печ. л. 2,4. Тираж 70 экз. Заказ 75.

Краснодарский университет МВД России.
350005, г. Краснодар, ул. Ярославская, 128.