Оглавление

#### Часть 1. Теоретическое положение бухгалтерской экспертизы

#### 1.1 Методика экспертного исследования: общая характеристика

#### 1.2 Заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления

#### Часть 2. Практические навыки в области бухгалтерской экспертизы

Список литературы

Приложение

#### Часть 1. Теоретическое положение бухгалтерской экспертизы

#### 1.1 Методика экспертного исследования: общая характеристика

Существенным признаком каждого рода (вида) экспертизы является методика экспертного исследования.

В словаре основных терминов судебных экспертиз под методикой судебной экспертизы понимается «система методов (приемов, технических средств), применяемых при изучении объектов судебной экспертизы для установления фактов, относящихся к предмету определенного рода, вида и подвида судебной экспертизы».

Любая методика экспертизы - это программа использования комплекса методов, приемов и технических средств, применяемых в определенной последовательности для решения экспертных задач.

В судебно-бухгалтерской экспертизе используются общенаучные методы, приемы общей и частной методик.

Общенаучными методами называются такие методы, которые применяются во всех отраслях деятельности человека, например, в экономике, праве и т.д. Общенаучные методы позволяют углубить познание изучаемого предмета и вскрыть наиболее общие свойства и закономерности действительности. К общенаучным методам принято относить такие, как анализ, синтез, сравнения, индукция, дедукция, обобщение и др.

Разрешая вопросы, поставленные следователем, эксперт, наряду с применением специальных технических приемов, использует специальные знания логической взаимоувязки показателей, степень их взаимного влияния и разрабатывает модель ситуации с учетом комплекса фактов, установленных как самостоятельно, так и представляемых ему следствием.

Приемы общей методики применяются экспертом-бухгалтером при исследовании материалов различных дел, независимо от характера расследуемого преступления, отрасли хозяйства и специфики того предприятия, в котором совершено данное преступление. Следует иметь в виду, что ряд операций, где бы они ни были совершены, одинаково отражаются в бухгалтерском учете. Так, хищение наличных денег, товаров, материалов, как правило, получает идентичное отражение в учете как явная или скрытая недостача денежных или товарно-материальных ценностей. Поэтому при проведении судебно-бухгалтерской экспертизы по таким делам применяются приемы общей методики, независимо от того, где совершены указанные преступления.

Особенность приемов общей методики состоит в том, что они применяются независимо от характеристики расследуемого преступления (например, хищения путем присвоения или растраты, либо путем злоупотребления служебным положением, либо путем приписки и других искажений отчетности).

Кроме того, отдельные способы и приемы, например, фактическая проверка, проверка документов по форме и др., применяются в работе, как эксперта-бухгалтера, так и специалиста, ревизора, хотя их процессуальное положение различно.

К числу общих методов и способов судебно-бухгалтерской экспертизы принято относить: формальную проверку, т.е. проверку документов по форме, арифметическую проверку, нормативную проверку документов, встречную проверку документов, сопоставление документов, контрольное сличение.

Частная методика - способ решения конкретной экспертной задачи, являющийся результатом приспособления, изменения общей методики либо плодом творческого подхода к решению экспертной задачи. Применяется в зависимости от особенностей преступлений (правонарушений), места их совершения, документирования и учета операций, применяемых в конкретной организации, поскольку многие способы совершения преступлений (правонарушений) в отдельных отраслях экономики имеют специфику и своеобразно отражаются в учете. К числу приемов частной методике принято относить использование черновых записей материально ответственных лиц. При проверке хозяйственных операций должны применяться приемы фактической проверки: контрольный обмер, исследования на месте, экспертная оценка и др.[3, с.303].

В теории судебных экспертиз экспертное исследование представлено как процесс выявления, фиксации, соотношения, объяснения и оценки признаков, свойств и качеств объектов экспертизы с использованием специальных знаний эксперта с целью получения на этой основе определенных выводов. В развитие приведенного определения экспертное исследование представляется как совокупность следующих действий:

Таблица 1

|  |
| --- |
| Действия эксперта-бухгалтера |
| выявление (обнаружение) определенных свойств, качеств, признаков объектов экспертизы | сравнение (соотношение) этих признаков, свойств, качеств на предмет их соответствия с имеющимися образцами, параметрами, стандартами и т.д. | объяснение и оценка полученных результатов | формирование конечных результатов |

#### 1.2 Заключение по результатам судебно-бухгалтерской экспертизы, его структура и методика составления

В результате проведенных исследований эксперт-бухгалтер составляет письменное заключение, служащее источником доказательств (ст. 86 ГПК, ст. 86 АПК, ст. 80 УПК). Под заключением эксперта, как в уголовном, так и в гражданском процессе понимается письменный мотивированный ответ эксперта на поставленные вопросы, к которому он пришел на основе своих специальных знаний в результате всестороннего, полного и объективного исследования представленных материалов [2, с.451].

Согласно ст. 25 Федерального закона «О государственной судебно-экспертной деятельности в Российской Федерации» на основании проведенных исследований и с учетом их результатов эксперт-бухгалтер от своего имени или комиссия экспертов дают письменное заключение и подписывают его. Подписи эксперта или комиссии экспертов должны удостоверяться печатью государственного судебно-экспертного учреждения. Эксперт не вправе основывать свое заключение на документах, не приобщенных следователем к делу. В то же время заключение будет некомпетентным, если эксперт учтет не все предоставленные ему материалы, имеющие значение для решения поставленных перед ним вопросов.

Заключение эксперта-бухгалтера составляется согласно требованиям ст. 57, 204 УПК РФ. Оно должно быть объективным и достоверным, а изложенные в заключении факты – бесспорными. Главный критерий объективности и достоверности выводов эксперта – их обоснованность первичной учетной документацией.

Письменное заключение эксперта-бухгалтера состоит из трех частей: вводной, исследовательской и заключительной (выводы).

 Во вводной части указывается:

* наименование экспертизы, ее номер и вид (дополнительная, повторная, комиссионная или комплексная);
* дата, время и место проведения бухгалтерской экспертизы;
* сведения об эксперте (экспертах): фамилия, имя, отчество, образование, специальность (общая и экспертная), ученая степень, должность;
* дату поступления материалов на экспертизу;
* основание для производства экспертизы (постановление следователя, определение суда, когда и кем оно вынесено);
* перечень поступивших на экспертизу материалов (объектов исследования);
* сведения о лицах, присутствующих при производстве экспертизы: фамилия, инициалы, процессуальное положение;
* наименование органа, назначившего экспертизу;
* обстоятельства дела и исходные данные, имеющие значение для дачи заключения;
* ходатайства о предоставлении дополнительных материалов, заявленных экспертом, результаты их рассмотрения;
* вопросы, поставленные на разрешения эксперта [1, с.102].

Вопросы воспроизводятся во вводной части без изменения их формулировки. Если эксперт считает, что некоторые из них (полностью или частично) выходят за пределы его специальных познаний, он отмечает это в заключении. При неясности содержания вопросов эксперт вправе изложить вопрос в своей формулировке или обратиться к следователю (суду) с просьбой внести уточнения. Если вопрос ставится по инициативе эксперта, он также излагается во вводной части.

В этой же части указывается, что эксперт предупрежден об уголовной ответственности за отказ или уклонение от дачи заключения либо за дачу заведомо ложного заключения. Предупреждение заверяется подписью эксперта.

При производстве повторной или дополнительной экспертизы во вводной части должны быть изложены также сведения:

* о первичных экспертизах, в том числе, кем и когда они проведены;
* номер на повторное рассмотрение;
* мотивы назначения повторной и дополнительной экспертизы, указанные в постановлении (определении) о ее назначении.

Если комплексной экспертизе предшествовало производство отдельных экспертиз, результаты которых имеют значение для решения общего вопроса, во вводной части заключения должны приводиться данные об этих экспертизах.

В исследовательской части заключения описывается процесс экспертного исследования и его результаты, а также дается обоснование установленным фактам. Каждому вопросу, разрешаемому экспертом-бухгалтером, должен соответствовать определенный раздел исследовательской части. При необходимости одновременного исследования двух или более вопросов, тесно связанных между собой, результаты исследования следует излагать в одном разделе.

В исследовательской части заключения эксперта-бухгалтера необходимо указать:

* методы и приемы исследований, которые описываются доступно для понимания лицам, не имеющим бухгалтерских (экономических) познаний, а также подробно, чтобы при необходимости можно было оценить правильность выводов эксперта-бухгалтера, повторив исследование;
* обоснование и объяснение принятых при расчетах (подсчетах) величин (показателей), а также выявленных расхождений (несоответствий) в учетных данных со ссылкой на документы, подтверждающие несогласованность исследуемых показателей;
* справочно-нормативные материалы (инструкции, постановления, приказы), которыми эксперт-бухгалтер руководствовался при разрешении поставленных вопросов, с указанием даты и места их утверждения;
* результаты следственных действий (допросов, осмотров, экспериментов и т.д.), принятые в качестве исходных данных, а также результаты других экспертиз, если они использовались для обоснования выводов со ссылкой на листы дела;
* ссылки на приложения и необходимые пояснения к ним;
* экспертную оценку результатов исследования с развернутой мотивировкой суждения, обосновывающего вывод по разрешаемому вопросу.

При этом специальные термины, применяемые в заключении, должны разъясняться.

Если на некоторые из поставленных вопросов не представилось возможности дать ответ в исследовательской части эксперт (эксперты) указывает причины этого.

При производстве дополнительной экспертизы в исследовательской части заключения должна быть ссылка на материалы первоначальной или последующих дополнительных экспертиз, если экспертом-бухгалтером использованы результаты проведенных ранее экспертных исследований. При повторной экспертизе необходимо указать причины расхождений выводов с результатами предшествующих экспертиз, если таковые имели место.

В исследовательской части заключения комплексной экспертизы исследования, проводимые экспертами различных специальностей, целесообразно излагать в форме отдельных разделов с указанием фамилии, имя, отчества экспертов. При использовании экспертом-бухгалтером (экспертов) методик, связанных с автоматизацией экспертного исследования, в том числе с применением ЭВМ, заключение составляется и подписывается также в соответствии с вышеизложенными правилами. В исследовательской части заключения в этих случаях указывается, при каких исследованиях использована ЭВМ, по каким программах, кем они разработаны и утверждены. Если к заключению дается приложение в виде таблиц, графиков и т. д., они также подписываются экспертом (экспертами) и заверяются печатью экспертного учреждения. На них проставляется номер и дата заключения, к которому они составлены. Заключение и приложения к нему составляется в 2-х экземплярах, первый из которых направляется органу, назначившему экспертизу, а второй остается в экспертном учреждении (эксперту) [4, с.103].

Выводы эксперта (экспертов) излагаются в виде ответов на поставленные вопросы в той последовательности, в которой вопросы изложены в вводной части заключения. На каждый из них дается ответ по существу либо указывается на невозможность его разрешения по тем или иным причинам (причины должны быть конкретно указаны). Выводы, об обстоятельствах, по которым эксперту-бухгалтеру (экспертам) не были поставлены вопросы, но которые были установлены им (ими) в процессе производства экспертизы, излагаются в конце заключения.

Изложение дается четким и ясным языком, не допускающим различных толкований. В заключении эксперта-бухгалтера не должно быть юридических терминов, таких, как "хищение", "присвоение", "растрата", "виновность". Следует применять экономическую терминологию: "недостача", "излишки", "материальный ущерб", поскольку квалифицировать деяния могут только судебно-следственные органы.

При производстве комплексной экспертизы общий вывод (выводы) подписывается экспертами, принимавшими участие в совместной оценке результатов экспертных исследований и пришедшими к единому мнению. Если эксперты не пришли к общему выводу, они формулируют самостоятельные выводы в общем заключении. В этом случае каждый эксперт-бухгалтер должен обосновать причины своего несогласия с мнением других членов комиссии. При формулировании самостоятельных выводов эксперты-бухгалтеры вправе учитывать результаты, полученные другими членами комиссии, указав на это в обосновании своих выводов.

Все части заключения должны быть согласованы.

В тех случаях, когда мотивом составления сообщения о невозможности сделать заключение является постановка вопросов, выходящих за пределы компетенции эксперта, следует это обосновать.

В заключительной части излагаются выводы эксперта-бухгалтера о невозможности дать заключение и указываются способы, которыми, по его мнению, можно восполнить отсутствующие документы: путем производства документальной ревизии, получения необходимых документов в той или иной организации. При этом эксперт-бухгалтер не вправе указывать на те действия, которые, по его мнению, должен провести следователь для восполнения недостающего материала [2, с.453].

Степень достоверности доказательств, которыми обосновывает эксперт-бухгалтер свое заключение – одно из важных условий определяющих качество экспертизы.

#### Часть 2. Практические навыки в области бухгалтерской экспертизы

Вариант 4

На разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы поставлен следующий вопрос:

1. «Какова сумма дохода, полученного Колесником М.А. совместно с Буриком В.В. от осуществления незаконной предпринимательской деятельности с использованием реквизитов ООО «Бурни» и ООО «Джоконда»

Исходя, из материалов дела следует, что в 2008 году гражданин Колесник М.А. и гражданин Бурик В.В. используя реквизиты предприятий ООО «Бурни» и ООО «Джоконда», зарегистрированных на лиц, не имеющих отношения к деятельности данных предприятий, осуществляли реализацию горюче-смазочных материалов, извлекая тем самым из этого доход.

Из представленных для исследования первичных бухгалтерских документов установлено, что поставщиками горюче-смазочных материалов (в дальнейшем ГСМ) в исследуемом периоде, являлись ОАО «Барнаулнефтепродукт» и ООО «Т.Д. Барнаульская нефтянная компания». Так, согласно имеющимся документам, в исследуемом периоде, в адрес ООО «Бурни» поступило горюче-смазочных материалов 6 554 962,04 литров на сумму 32 949 058,24.руб., в адрес ООО «Джоконда» 1 842 399,94 литров на сумму 8 895 366,57руб.

Расчеты за поставленные ГСМ производились через ООО « Бурни» и ООО «Джоконда» безналичным способом, а также векселями, часть из которых приобреталась ООО «Бурни» в Новоалтайском ОСБ № 7492/074, а часть лично Буриком В.В., что подтверждается первичными документами и имеющимися сведениями в материалах дела.

Так, в исследуемом периоде за поставленный ГСМ фактически была произведена оплата через ООО «Бурни» на сумму 30 756 357,73 руб. в т. ч.:

списанием с расчетного счета - на сумму 3 946 597,00 руб.

векселями - на сумму 26 809 760,73 руб.

Через ООО «Джоконда» с расчетного счета на сумму 3 184 425,00 руб.

Реализация ГСМ осуществлялась различным покупателям, оплата за которые поступала на расчетные счета вышеуказанных организаций, в кассу, а также производилась векселями.

Так за исследуемый период, исходя из представленных документов, фактически было реализовано через ООО «Бурни» 2 907 729 литров ГСМ на сумму 17 463 039,83 руб., в т. ч. оплата поступила:

на расчетный счет –1 877 226,30 руб.;

в кассу - 368 903,58 руб.;

векселями – 15 216 909,95 руб.

через ООО «Джоконда» 291 795 литров ГСМ на сумму 1 747 700,28 руб., в т.ч.:

на расчетный счет –209 431,76 руб.;

в кассу - 90 748,00 руб.;

векселями – 1 447 520,00 руб.

В связи с тем, что законодательство не несет конкретно определенного понятия “доход” применительно к диспозиции ст. 171 УК РФ, экспертом в настоящем исследовании на основании ст.49 Конституции РФ (...трактовать все сомнения в пользу обвиняемого) и Определения Верховного Суда РФ Судебной Коллегии по гражданским делам от 17.12.98 г. был определен доход в соответствии с гл. 23 НК РФ, т.е. доход определялся исходя из выручки полученной в денежном выражении, уменьшенной на сумму оплаченных расходов.

Так как, на протяжении всего исследуемого периода, цены на полученные в один и тот же период ГСМ и одного и того же ассортимента были различные, в настоящем исследовании применялась средняя цена приобретения, соответствующая периоду реализации.

Кроме этого, на основании представленных первичных документов установлено, что ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» в исследуемом периоде, помимо расходов по приобретению ГСМ, были произведены расходы за бланки на сумму 1 422,00 руб. и прочие расходы, связанные с извлечением этого дохода, соответственно на сумму 6 004,93 руб. и 2 243,76 руб.

ПОСТАНОВЛЕНИЕ

о назначении бухгалтерской судебной экспертизы

г. Барнаул «27» января 2010 г.

Следователь Центрального РУВД г. Барнаула капитан милиции Дудов Д.Т. рассмотрев материалы уголовного дела № 28-324-04, возбужденного по признакам состава преступления, предусмотренного ст.171 УК РФ,

УСТАНОВИЛ:

В 2008 году гражданин Колесник М.А. и гражданин Бурик В.В. используя реквизиты предприятий ООО «Бурни» и ООО «Джоконда», зарегистрированных на лиц, не имеющих отношения к деятельности данных предприятий, осуществляли реализацию горюче-смазочных материалов, извлекая тем самым из этого доход. По данному факту возбуждено уголовное дело и проводится расследование.

На основании изложенного и руководствуясь ст. 195 и 199 УПК РФ,

ПОСТАНОВИЛ:

1. Назначить бухгалтерскую судебную экспертизу, производство которой поручить экспертно–криминалистическому управлению ГУВД Алтайского края.

Поставить перед экспертом вопрос:

- какова сумма дохода, полученного Колесником М.А. совместно с Буриком В.В. от осуществления незаконной предпринимательской деятельности с использованием реквизитов ООО «Бурни» и ООО «Джоконда»?

2. Предоставить в распоряжение эксперта материалы:

- первичные бухгалтерские документы (расходные кассовые ордера, приходные кассовые ордера, выписки с расчетного счета, платежные поручения, книга учета ценных бумаг) – 5 шт;

- материалы уголовного дела № 28-324-04 на 180 листах.

3. Поручить начальнику ЭКУ ГУВД Алтайского края разъяснить эксперту права и обязанности, предусмотренные ст. 57 УПК РФ, и предупредить его об уголовной ответственности по ст. 307 УК РФ за дачу заведомо ложного заключения.

Следователь

Капитан юстиции Дудов Д.Т.

Права и обязанности, предусмотренные ст. 85 УПК РФ, мне разъяснены 31 марта 2009 года. Одновременно я предупреждена об уголовной ответственности по ст. 307 УК РФ за дачу заведомо ложного заключения.

Эксперт Колышкина Л.В.

#### ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА

№ 6/Э 15 апреля 2009 г.

Вводная часть

Судебно-бухгалтерская экспертиза назначена Постановлением следователя Центрального РУВД г. Барнаула капитана милиции Дудова Д.Т. по уголовному делу № 28-324-04, возбужденного по признакам состава преступления, предусмотренного ст.171 УК РФ. Постановление о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы от 27 марта 2009 года, направлено письмом от 28 марта 2009 года № 12/1-472, получено 29 марта 2009 года.

На разрешение судебно-бухгалтерской экспертизы поставлен следующий вопрос:

1. «Какова сумма дохода, полученного Колесником М.А. совместно с Буриком В.В. от осуществления незаконной предпринимательской деятельности с использованием реквизитов ООО «Бурни» и ООО «Джоконда».

Экспертиза проведена в соответствии с Федеральным законом “О государственной судебно-экспертной деятельности в РФ” от 31.05.2001 г. № 73-ФЗ.

Провела экспертизу эксперт экспертного отдела Экспертного управления ГУВД Алтайского края Колышкина Л.В., имеющая высшее экономическое образование, стаж работы по специальности 17 лет, в экспертном подразделении – 10 лет. Право на производство судебно-экономических экспертиз предоставлено решением Экспертно-квалификационной комиссии МВД России (Свидетельство МВД России от ЧЧ.ММ.ГГГГ. серии ХХ № ХХ).

Для производства экспертизы 10 февраля 2010 года были представлены следующие документы и материалы уголовного дела:

-Уголовное дело № 28-324-04 на 180 листах;

-первичные документы – 5 штук.

Производство судебно-бухгалтерской экспертизы начато с 11 февраля 2010 года и закончено 15 марта 2010 года.

В соответствии с письмом следователя Центрального РУВД г. Барнаула капитана милиции Дудова Д.Т. при производстве экспертизы присутствовали Колесник М.А. и Бурик В.В.

Исследовательская часть

Исследование производилось по одному вопросу.

В пределах специальных познаний теории и практики в области экономики, бухгалтерского учета и налогообложения экспертом проведено исследование материалов уголовного дела № 28-324-04.

К объектам специального экономического исследования относятся, первичные распорядительные документы, содержащие исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы. Достаточность первичных документов анализировалась по признакам, относящимся к предмету экспертизы.

Исследуемые исходные данные, относящиеся к предмету экспертизы, представлены в приложении к заключению эксперта:

Приложение 1 «Сводная таблица по деятельности ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» в 2008 г., исходя из данных первичной документации».

Методика исследования заключается в сопоставлении первичных кассовых документов (расходных, приходных кассовых ордеров, платежных ведомостей). Кроме этого применялся метод прямого счета.

Исходя, из материалов дела следует, что в 2008 году гражданин Колесник М. А. и гражданин Бурик В.В. используя реквизиты предприятий ООО «Бурни» и ООО «Джоконда», зарегистрированных на лиц, не имеющих отношения к деятельности данных предприятий, осуществляли реализацию горюче-смазочных материалов, извлекая тем самым из этого доход.

Из представленных для исследования первичных бухгалтерских документов установлено, что поставщиками горюче-смазочных материалов (в дальнейшем ГСМ) в исследуемом периоде, являлись ОАО «Барнаулнефтепродукт» и ООО «Т.Д. Барнаульская нефтянная компания». Так, согласно имеющимся документам, в исследуемом периоде, в адрес ООО «Бурни» поступило горюче-смазочных материалов 6 554 962,04 литров на сумму 32 949 058,24 руб., в адрес ООО «Джоконда» 1 842 399,94 литров на сумму 8 895 366,57 руб.

Расчеты за поставленные ГСМ производились через ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» безналичным способом, а также векселями, часть из которых приобреталась ООО «Бурни» в Новоалтайском ОСБ № 7492/074, а часть лично Буриком В.В., что подтверждается первичными документами и имеющимися сведениями в материалах дела.

Так, в исследуемом периоде за поставленный ГСМ фактически была произведена оплата через ООО «Бурни» на сумму 30 756357,73 руб. в т. ч.:

списанием с расчетного счета - на сумму 3 946 597,00 руб.

векселями - на сумму 26 809 760,73 руб.

Через ООО «Джоконда» с расчетного счета на сумму 3 184 425,00 руб.

Реализация ГСМ осуществлялась различным покупателям, оплата за которые поступала на расчетные счета вышеуказанных организаций, в кассу, а также производилась векселями.

Так за исследуемый период, исходя из представленных документов, фактически было реализовано через ООО «Бурни» 2 907 729 литров ГСМ на сумму 17 463 039,83 руб., в т. ч. оплата поступила:

на расчетный счет –1 877 226,30 руб.;

в кассу - 368 903,58 руб.;

векселями – 15 216 909,95 руб.

через ООО «Джоконда» 291 795 литров ГСМ на сумму 1 747 700,28 руб., в т.ч.:

на расчетный счет –209 431,76 руб.;

в кассу - 90 748,00 руб.;

векселями – 1 447 520,00 руб.

Кроме этого, на основании представленных первичных документов установлено, что ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» в исследуемом периоде, помимо расходов по приобретению ГСМ, были произведены расходы за бланки на сумму 1 422,00 руб. и прочие расходы, связанные с извлечением этого дохода, соответственно на сумму 6 004,93 руб. и 2 243,76 руб.

В связи с тем, что законодательство не несет конкретно определенного понятия “доход” применительно к диспозиции ст. 171 УК РФ, экспертом в настоящем исследовании на основании ст.49 Конституции РФ (...трактовать все сомнения в пользу обвиняемого) и Определения Верховного Суда РФ Судебной Коллегии по гражданским делам от 17.12.98 г. был определен доход в соответствии с гл. 23 НК РФ, т.е. доход определялся исходя из выручки полученной в денежном выражении, уменьшенной на сумму оплаченных расходов. Т.е. доход от осуществления совместной незаконной предпринимательской деятельности составляет 3 176 301,99 руб., т.к. выручка составляет 19 210 740,11 руб., а расходы составляют 16 034 438,12 руб. (в т.ч. себестоимость реализованных ООО «Бурни» ГСМ – 14 615 940,04 руб., реализованных ООО «Джоконда» - 1 408 827,38 руб. и прочие расходы – 9 670,69 руб.) (Приложение 1).

Так как, на протяжении всего исследуемого периода, цены на полученные в один и тот же период ГСМ и одного и того же ассортимента были различные, в настоящем исследовании применялась средняя цена приобретения, соответствующая периоду реализации.

Вывод

Исходя, из материалов дела следует, что в 2008 году гражданин Колесник М. А. и гражданин Бурик В.В. используя реквизиты предприятий ООО «Бурни» и ООО «Джоконда», зарегистрированных на лиц, не имеющих отношения к деятельности данных предприятий, осуществляли реализацию горюче-смазочных материалов, извлекая тем самым из этого доход.

Так, согласно имеющимся документам, в исследуемом периоде, в адрес ООО «Бурни» поступило горюче-смазочных материалов 6 554 962,04 литров на сумму 32 949 058,24 руб., в адрес ООО «Джоконда» 1 842 399,94 литров на сумму 8 895 366,57 руб.

Реализация ГСМ осуществлялась различным покупателям, оплата за которые поступала на расчетные счета вышеуказанных организаций, в кассу, а также производилась векселями.

Так за исследуемый период, исходя из представленных документов, фактически было реализовано через ООО «Бурни» 2 907 729 литров ГСМ на сумму 17 463 039,83 руб., через ООО «Джоконда» 291 795 литров ГСМ на сумму 1 747 700,28 руб.

Кроме этого, на основании представленных первичных документов установлено, что ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» в исследуемом периоде, помимо расходов по приобретению ГСМ, были произведены прочие расходы, связанные с извлечением этого дохода, на сумму 9 670,69 руб.

В связи с тем, что законодательство не несет конкретно определенного понятия “доход” применительно к диспозиции ст. 171 УК РФ, экспертом в настоящем исследовании на основании ст.49 Конституции РФ (...трактовать все сомнения в пользу обвиняемого) и Определения Верховного Суда РФ Судебной Коллегии по гражданским делам от 17.12.98 г. был определен доход в соответствии с гл. 23 НК РФ, т.е. доход определялся исходя из выручки полученной в денежном выражении, уменьшенной на сумму оплаченных расходов.

Таким образом, исходя из выше изложенного эксперт может сделать вывод о том, что сумма дохода, полученного Колесником М.А. совместно с Буриком В.В. от осуществления незаконной предпринимательской деятельности с использованием реквизитов ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» составляет 3 176 301,99 руб.

Эксперт ЭКУ ГУВД Алтайского края Колышкина Л.В.

#### Список литературы

1. Кеворкова Ж.А., Савин А.А. Судебно-бухгалтерская экспертиза: Учебное пособие. – М.: Вузовский учебник, 2005. – 129 с.

2. Судебная бухгалтерия и основы аудита: Учебник / Под ред. С.П. Голубятникова. М.: Юрид. лит., 2004. – 480 с.

3. Толкаченко А.А., Харабет К.В. Правовая (судебная) бухгалтерия. – М., 2002. – 320 с.

#### 4. Черепанова Е.М. Судебно-бухгалтерская экспертиза. Учебно-методический комплекс: Курс лекций, тесты для самоподготовки, методические указания по выполнению практических заданий и контрольной работы.: Барнаул, 2008.

5. http://www.uchebniki-online.com

#### Приложение

Приложение 1

Сводная таблица по деятельности ООО «Бурни» и ООО «Джоконда» в 2008 г., исходя из данных первичной документации

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| № п/п |   | Поступило | Продано | Себестоимость реализованных ГСМ | Расходы на бланки  | Прочие расходы | Прибыль с проданного  |
|   | 1 | 2 | 3 | 4  | 5 | 6 | 7 |
|   | "Бурни" | х | х | х | х | х | х |
| 1 | количество, л | 6 554 962,04 | 2 907 729,00 | х | х | х | х |
| 2 | сумма, руб. | 32 949 058,24 | 17 463 039,83 | 14 615940,04 | 1 422,00 | 6 004,93 | 2 839 672,86 |
| 3 | себестоимость 1 л, руб. | 5,03 | х | х | х | х | х |
|   | "Джоконда" | х | х | х | х | х | х |
| 4 | количество, л | 1 842 399,94 | 291 795,00 | х | х | х | х |
| 5 | сумма, руб. | 8 895 366,57 | 1 747 700,28 | 1 408827,38 | х | 2 243,76 | 336629,14 |
| 6 | себестоимость 1 л, руб. | 4,83 | х | х | х | х | х |
|   | Итого  | х | 19 210 740,11 | 16 024767,43 | 9 670,69 | 3 176 301,99 |

Заключение № 6/Э от 15 марта 2010 г.

Эксперт ЭКУ ГУВД Алтайского края Колышкина Л.В.