

МИНИСТЕРСТВО ОБРАЗОВАНИЯ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
УО «Белорусский государственный экономический университет»

УДК 343.148.5  
ББК 67.535  
Б48

**В. А. Березовский**

Рецензент кандидат экономических наук, доцент  
*З. А. Никифорович*

Рекомендовано кафедрой бухгалтерского учета,  
анализа и аудита в торговле БГЭУ

Утверждено Редакционно-издательским советом БГЭУ

# СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Практикум

Для студентов специальности 1-25 01 08  
«Бухгалтерский учет, анализ и аудит»,  
специализаций 1-25 01 08 12 «Бухгалтерский учет,  
анализ и аудит в торговле и общественном питании»,  
1-25 01 08 14 «Бухгалтерский учет, анализ и аудит  
во внешнеэкономической деятельности»

**Березовский, В. А.**  
Б48 Судебно-бухгалтерская экспертиза : практикум /  
В. А. Березовский. — Минск : БГЭУ, 2009. — 63 с.

ISBN 978-985-484-624-8.

Предназначен для проведения аудиторных занятий и выполнения самостоятельной работы по курсу «Судебно-бухгалтерская экспертиза».

Для студентов специальности «Бухгалтерский учет, анализ и аудит», специализаций «Бухгалтерский учет, анализ и аудит в торговле и общественном питании», «Бухгалтерский учет, анализ и аудит во внешнеэкономической деятельности» дневной и заочной форм обучения.

УДК 343.148.5  
ББК 67.535

Минск 2009

ISBN 978-985-484-624-8

© Березовский В. А., 2009  
© УО «Белорусский государственный  
экономический университет», 2009

## СОДЕРЖАНИЕ

<b>Предисловие</b> .....	4
<b>Тема 1. Сущность, значение и функции судебно-бухгалтерской экспертизы</b> .....	5
<b>Тема 2. Предмет и метод судебно-бухгалтерской экспертизы</b> .....	8
<b>Тема 3. Организация судебно-бухгалтерской экспертизы</b> .....	9
<b>Тема 4. Информационное обеспечение и методические приемы судебно-бухгалтерской экспертизы</b> .....	16
<b>Тема 5. Исследование финансово-хозяйственных операций при производстве судебно-бухгалтерской экспертизы</b> .....	20
<b>Тема 6. Заключение судебно-бухгалтерской экспертизы и его реализация</b> .....	37
<b>Литература</b> .....	63

## ПРЕДИСЛОВИЕ

В условиях динамичного развития национальной экономики повышается значимость управления в функционировании субъектов хозяйствования различных организационно-правовых форм собственности. В результате как составляющая функции управления и повышения эффективности производства выделяется финансово-хозяйственный контроль, одной из разновидностей которого является судебно-бухгалтерская экспертиза.

Практикум подготовлен с учетом действующего законодательства по бухгалтерскому учету, налогообложению и контролю в области финансово-хозяйственной деятельности, комплексно охватывающего все изучаемые темы.

Цель практикума — закрепление теоретических знаний и приобретение практических навыков по организации и методике проведения судебно-бухгалтерской экспертизы, необходимых экономисту-бухгалтеру для исследования недостатков, выявленных в процессе контроля финансово-хозяйственной деятельности, и обеспечения сохранности собственности организаций.

Практикум предназначен для проведения аудиторных занятий и выполнения самостоятельной работы студентами. Все примеры носят условный характер.

## **Тема 1. СУЩНОСТЬ, ЗНАЧЕНИЕ И ФУНКЦИИ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Задача 1.1.** Определить вид судебных экспертиз.

1. Согласно приказу, работник Д. строительной организации ОАО «Мастер» с 5 по 31 августа находился в очередном отпуске. За время отпуска и рабочие дни, с 1 по 4 августа, ему полностью начислена и выдана заработная плата. Однако при ревизии было установлено, что в платежной ведомости за август работнику была начислена и выдана заработная плата за отработанные в августе 22 рабочих дня.

Согласно приказу, работник С., зачисленный на временную работу в ОАО «Мастер», числился уволенным с 1 сентября. В платежной ведомости за первую половину сентября значилась его фамилия, сумма заработной платы за 10 рабочих дней. Рабочие дни в таблице не были проставлены.

2. В расчетно-платежной ведомости имеются признаки материального подлога, выражающиеся в исправлении данных выплаченной и депонированной заработной платы. Следует установить факт подделки расчетно-платежной ведомости, восстановить цифровые данные по сумме выплаченной и депонированной заработной платы, определить должности лиц и сумму нанесенного ущерба.

3. При проведении комплексной документальной ревизии производственной и финансово-хозяйственной деятельности СУ № 7 было установлено, что некоторые работники получали под отчет значительные суммы денег, которые не были полностью израсходованы. Остатки неизрасходованных сумм относились на счет № 70, но из заработной платы не удерживались. В результате этих нарушений был причинен материальный ущерб на сумму 412 230 р.

4. Следователем изъяты документы, приложенные к акту документальной ревизии, которые случайно или умышленно

подвергнуты порче, уничтожению (разорваны, залиты мастикой, обгорели и т.п.). Требуется восстановить действительное содержание документов, проверить по данным бухгалтерского учета соответствие документального отражения фактов хозяйственных операций другими источниками информации по делу.

5. При ревизии операций по расчетному счету установлено, что в сентябре за выполненные электромонтажные работы СУ-7 оплатило платежное требование № 94 ММУ-3 треста «Белэлектромонтаж» на сумму 10 120 тыс. р., но акт о выполненных работах к счету не приложен.

6. Эксперту-бухгалтеру предъявлены документы по учету кассовых операций, имеющие признаки их частичной подделки. Необходимо установить их первоначальное содержание, а также лицо, совершившее подделку приходно-расходных ордеров и кассовых отчетов.

7. В изъятых товарно-транспортных накладных, приложенных к акту документальной ревизии, имеются признаки материального подлога, который выражается в изменении цифровых данных о количестве товарно-материальных ценностей. Необходимо подтвердить факт подделки документа, выявить реальные цифровые записи и сумму нанесенного ущерба.

8. К акту документальной ревизии приложены изъятые документы, случайно или умышленно подвергнутые порче, уничтожению (обгоревшие, разорванные, залитые водой, чернилами и др.).

9. Из показаний бывшего кладовщика А. столовой № 35 следует, что с целью сокрытия имевшейся недостачи сырья и продуктов при проведении инвентаризаций систематически допускались приписки фактического наличия ценностей. Необходимо установить, какие нарушения в бухгалтерском учете, повлиявшие на образование недостачи в кладовой и ее длительное сокрытие, допускались работниками бухгалтерии столовой № 35.

10. Ревизией учета товарно-материальных ценностей и тары в ОАО «Лето» была установлена недостача товаров, тары и порча продовольственных товаров на общую сумму 918 075 р. Требуется установить, правильно ли определены

размеры недостачи товаров, тары и документально зафиксированной порчи товаров с учетом приложенных актов, а также уточнить периоды, к которым они относятся.

**Задача 1.2.** Определить, какую операцию (документальную ревизию, бухгалтерскую экспертизу, повторную проверку, технологическую экспертизу) и на каком основании необходимо назначить.

1. Бухгалтер-ревизор, определив размер недостачи по магазину, не принял к зачету три акта на понижение сортности овощей, хотя они были учтены бухгалтерией комбината и отражены в бухгалтерском учете. Директор магазина решил оспаривать выводы ревизии о недействительности актов и утверждал, что сортировка овощей фактически проводилась, о чем свидетельствовали документы по реализации отсортированных отходов.

2. Следователем установлены факты хищения продуктов со склада хладокомбината. Инвентаризацией и документальной ревизией, проведенными по его требованию, недостатков и излишков продуктов на складе не было обнаружено.

3. Инвентаризацией и документальной ревизией по магазину определена недостача в размере 9 850 тыс. р. Обвиняемые оспаривают размер недостачи, поясняя, что ревизией не учтены не прошедшие бухгалтерскую обработку, но утвержденные акты о порче товаров на сумму 16 457 тыс. р., а также неправильно определен период образования недостачи и учтен размер естественной убыли товаров.

4. Заведующий магазином М., объясняя причину недостачи, выявленной при инвентаризации и документальной ревизии, заявил, что часть товаров, оказавшихся в недостаче, фактически не получал, но присваивал вместе с работниками оптовой базы денежные средства в размере стоимости полученных товаров. Указать конкретные бестоварные документы М. отказался, ссылаясь на то, что забыл, какие именно товары были им получены.

5. В материалах уголовного дела имеются показания работника Р., из которых следует, что при движении товаров на овощном складе столовой выписывались в накладных товары одних наименований, а фактически выдавались другие на указанную сумму. Также имели место случаи, когда вместо

товаров по приходным накладным на склад столовой передавались наличные деньги.

6. Обвиняемая заведующая секцией А., злоупотребляя своим служебным положением и пользуясь бесконтрольностью должностных лиц универсама, а в отдельных случаях и с молчаливого их согласия, изымала из кассы универсама часть торговой выручки. С целью сокрытия недостачи она в ряде случаев исключала из товарного отчета отдельные накладные по приходу или включала бестоварные накладные по расходу товаров.

7. Плановой документальной ревизией, проводимой старшим ревизором С., выявлены факты составления бездокументальных бухгалтерских записей в регистрах учета, которые способствовали хищению значительных сумм денег. Следователем также установлено, что обвиняемая заместитель главного бухгалтера З., выполняя расчеты по оплате труда, на свое имя выписывала расходные кассовые ордера и получала наличные деньги, не проводя эти суммы по счету № 70 как «аванс полученный».

## Тема 2. ПРЕДМЕТ И МЕТОД СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

**Задача 2.1.** Какие документы (бухгалтерские и/или иные материалы дела) необходимо приобщить к исследованию, чтобы ответить на следующие вопросы следователя:

- подтверждаются ли выводы ревизии о наличии недостачи денежных средств в кассе по состоянию на 04.07.2010 г.;
- какие нарушения, способствующие образованию недостачи, были допущены в организации учета денежных средств и контроля за их сохранностью?

*Исходная информация.* Инвентаризацией кассы торговой производственной фирмы «Верасень» была установлена недостача денежных средств в отчете кассира М. по состоянию на 04.07.2010 г. Кассир М. с результатами ревизии не согласился, мотивируя это тем, что не все документы были при-

няты комиссией. В частности, комиссия не приняла к сведению приходный кассовый ордер на сумму 1100 тыс. р. от 04.07.2010 г., который вызывает сомнения (имеются мало заметные исправления). Кроме того, по объяснению кассира не принята расписка бухгалтера И. на сумму 250 тыс. р., завизированная надлежащим образом (руководителем и главным бухгалтером фирмы «Верасень»).

Для проверки выводов ревизии была назначена бухгалтерская экспертиза, для производства которой представлены следующие документы:

- кассовый отчет за 03.07.2010 г. с остатком денежных средств 1000 тыс. р.;
- приходный кассовый ордер № 178 на 1100 тыс. р. от 04.07.10 г.;
- платежная ведомость, по которой значатся выданными 650 тыс. р.;
- расписка бухгалтера И. на 250 тыс. р. от 04.07.2010 г.;
- кассовые отчеты кассира М. за период ее работы с 16.02.2010 г. по 03.07.2010 г.;
- фактическое наличие денежных средств в кассе составило 700 тыс. р.

В процессе исследования документов экспертом было установлено, что ПКЮ № 178 от 04.07.2010 г. действительно имеет исправления. Так, криминалистической экспертизой, проведенной по заданию следователя, было установлено, что в приходном кассовом ордере № 118 от 03.06.2010 г. были сделаны исправления в нескольких местах. В частности, номер расходного кассового ордера 118 исправлен на 178, дата 04.06.2010 г. исправлена на 04.07.2010 г., а сумма 100 тыс. р. (цифрами и прописью) исправлена на 1100 тыс. р.

### **Тема 3. ОРГАНИЗАЦИЯ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Задача 3.1.** Определить, допущены ли ошибки при постановке вопроса эксперту-бухгалтеру, и если допущены, то сформулировать правильно вопрос.

1. Обоснованы ли выводы ревизии о присвоении К. и Т. государственных средств? Если обоснованы, то какая конкретно сумма присвоена каждым из них?

2. Имеет ли право директор магазина С. распорядиться реализовывать яблоки по завышенной цене без ведома главного бухгалтера?

3. Кто из материально ответственных лиц бригады виновен в недостатке фруктов, выявленной в результате проведения инвентаризации и документальной ревизии 14.12.2010 г.?

4. Мог ли главный бухгалтер Ш. производственно-торгового предприятия не заметить фамилии вымышленных лиц, когда им подписывались платежные ведомости на выплату заработной платы за июль-ноябрь 2010 г.?

5. Определить, имеется ли недостача товарно-материальных ценностей на базе потребительского общества.

6. Достоверны ли показания обвиняемого Л. о бестоварности отдельных документов на отпуск молочных продуктов из магазина ЗАО «Лесное» в санаторий «Дубрава» за период с 06.07.2009 по 20.01.2010 г.?

7. Применяя метод восстановления количественного учета, проверить документальные данные о движении шерстяных изделий на оптовой торговой базе за период с 10.12.2009 по 25.09.2010 г.

**Задача 3.2.** На основании исходной информации определить, какие из вопросов, сформулированных ниже, не относятся к компетенции эксперта-бухгалтера и почему?

*Исходная информация.*

#### **ПОСТАНОВЛЕНИЕ**

о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы

Старший следователь прокуратуры Гродненской области, юрист 1 класса Б.Е. Аракович, рассмотрев материалы уголовного дела № 19/215 в отношении должностных лиц ОКСа, установил следующее:

Проведенной по делу документальной ревизией Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Беларусь по Гродненской области установлено, что за период 2009—2010 гг. в статистическую отчетность РСУ

по ф. I-КС (рем.) было приписано объемов невыполненных ремонтно-строительных работ на 390 500 тыс. р., что повлекло незаконную выплату заработной платы в сумме 113 839 тыс. р., премий — 22 958 тыс. р., переплату в результате разницы сметных и оптовых цен на сумму 216 200 тыс. р.

Принимая во внимание, что для установления всех обстоятельств по делу необходимы специальные познания, руководствуясь ст. 174 УПК Республики Беларусь, постановили назначить по настоящему делу судебно-бухгалтерскую экспертизу, поручив ее производство эксперту-бухгалтеру К. бюро СБЭ Министерства юстиции Республики Беларусь по Гродненской области.

На разрешение эксперту поставить следующие вопросы:

1. На какие цели были израсходованы материалы, приобретенные для выполнения строительно-монтажных работ, но использованные не по назначению?

2. Имеется ли связь между нарушениями отчетности ОКСа и неоправданными списаниями средств со счетов заказчиков?

3. Какая сумма необоснованно перечислена указанными заказчиками на счет ОКСа за минусом стоимости стройматериалов по актам приемки выполненных работ за 2009—2010 гг.?

4. Указать причины, которые вынуждали указанных заказчиков необоснованно перечислять средства на счет ОКСа.

5. Имели ли место недостатки в планировании и составлении отчетности в ОКСе, какие конкретно и кто является ответственным за них?

6. Установить причины, по которым предприятия ранее умалчивали о перечисленных нарушениях.

7. Доказать обоснованность выводов документальной ревизии о незаконном включении в статотчетность ОКСа за 2009—2010 гг. невыполненных объемов работ с учетом материалов следствия по указанным выше заказчикам.

8. Установить мотивы оплаты заказчиками необоснованных сумм на счет ОКСа.

9. Имеются ли расхождения между показателями в статистической отчетности, составленной в РСУ и представленной в областное статистическое управление и в трест за 2009—2010 гг.?

10. Какова степень фактического выполнения плановых показателей в ОКСе за 2009—2010 гг. с учетом материалов следствия (установить виновников, скрывших фактическое выполнение плановых показателей и степень их ответственности)?

11. Определить достоверность материальных отчетов на предмет подчисток и подделки подписей.

12. Какая сумма, каким образом и с помощью каких материально ответственных лиц перечислена указанными заказчиками на счет ОКСа за минусом стоимости стройматериалов по актам приемки выполненных работ за данный период?

13. Какова степень фактического выполнения плановых показателей в ОКСе за 2009—2010 гг. с учетом материалов следствия?

14. Какие предприятия-заказчики и по чьему распоряжению скрывали факты невыполнения строительно-монтажных работ? С какой целью?

15. Какие цели преследовали руководитель предприятия и главный бухгалтер при отражении искаженных показателей в статистической отчетности за 2009—2010 гг., составленной в ОКСе и представленной в областное статистическое управление?

16. Правомерны ли действия бухгалтера ОКСа при включении в отчетность невыполненных объемов работ?

17. Обоснованы ли выводы документальной ревизии о незаконном включении в статистическую отчетность ОКСа объемов невыполненных работ по указанным заказчикам с учетом материалов следствия?

18. Установить факты превышения должностных полномочий и хищений имущества руководителями предприятия в расследуемый период его деятельности.

19. Какую ответственность несет вышестоящая организация за неправильно составленную статистическую отчетность ОКСа?

20. Имеются ли в документах, представленных эксперту, записи, характеризующие личную причастность главного бухгалтера и руководителя предприятия к искажениям в отчетности?

21. К какой уголовной или дисциплинарной ответственности следует привлечь должностных лиц, допустивших приписки в статистической отчетности?

22. В каких формах бухгалтерской и статистической отчетности допущены искажения? По каким показателям?

23. Имели ли место подобные нарушения в предшествующий период?

24. Определить мотивы приписки объемов невыполненных ремонтно-строительных работ бухгалтером ОКСа.

25. Какая сумма была присвоена руководителем предприятия?

26. Установить лиц, которым необоснованно выплачивалась премия в ОКСе.

27. Установить лиц, подписавших документы и сделавших в них записи.

28. Определить первоначальное содержание материальных отчетов, способы его изменения.

29. Обоснованы ли принятые плановые задания по проведению ремонтно-строительных работ?

30. По распоряжению каких должностных лиц бухгалтер ОКСа включал в отчетность данные об объемах невыполненных работ?

31. Доказать незаконность выплаты премии работникам ОКСа.

32. Какие должностные лица были причастны к выплате незаконных премий и заработной платы работникам ОКСа?

33. Какие нарушения были допущены в методике ведения бухгалтерского учета?

34. Присутствуют ли в учетных регистрах документально необоснованные записи?

Старший следователь  
юрисконсульт 1 класса \_\_\_\_\_ Б.А. Аракович  
(подпись)

« \_\_\_\_ » \_\_\_\_\_ 2010 г.

**Задача 3.3.** Установить, обоснованно ли назначается бухгалтерская экспертиза?

1. Следствием установлены факты недостачи товарно-материальных ценностей в магазине № 8 на сумму 819 878 р., а также незаконное получение заработной платы в сумме 117 690 р. припиской вымышленной фамилии грузчика П. Следует принять во внимание, что бухгалтер Н. отказался уплатить присвоенные денежные средства, а коллектив продавцов во главе с заведующим магазином № 8 не согласен погашать сумму недостачи, мотивируя тем, что она является не их виной, а результатом неправильного составления товарно-денежных отчетов. Инвентаризация и документальная ревизия, проведенные в соответствии с постановлением следователя, подтвердили факты недостачи товаров в сумме 819 878 р. и незаконного табелирования грузчика П.

2. В органы МВД поступило письмо от работников ПМК о злоупотреблении главным бухгалтером должностным положением. В письме указывалось, что он, вступив в сговор с материально ответственными лицами (прорабами, мастерами), расхищает материальные ценности, составляя на их получение фиктивные документы.

3. В отдел борьбы с экономическими преступлениями поступило заявление о злоупотреблениях в ресторане «Радуга», в котором указывалось, что директор В. с целью наживы, вступив в сговор с бухгалтером расчетов по оплате труда С. и кассиром И., систематически начисляли и «выплачивали» заработную плату ряду вымышленных лиц обслуживающего персонала. С целью проверки изложенных сведений, по заданию следственных органов была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза.

4. При снятии бухгалтером-ревизором остатков в кассе универсама выявлена недостача наличных денег на сумму 24,350 тыс. р. Кассир И. оспаривает решение инвентаризационной комиссии, мотивируя тем, что остаток денежных средств в кассе соответствует данным кассовой книги. Экспертиза назначена для окончательного решения вопроса о наличии или отсутствии недостачи.

5. При проведении внезапной инвентаризации в кассе комиссионного магазина № 12 у кассира В. выявлена недостача

денег на сумму 96,75 тыс. р., которую она оспаривает, мотивируя тем, что недостача является результатом неправильно составленного кассового отчета и визирования документов до инвентаризации. Проведенная ревизия не подтвердила недостачу. Экспертиза назначена для подтверждения выводов ревизии.

6. Органами МВД установлены факты хищения с объектного склада строительного треста 10,5 тыс. шт. силикатного кирпича. Инвентаризацией и документальной ревизией, проведенными по требованию следственных органов, недостачи (излишков) не установлено. Экспертиза назначена для проверки обоснованности выводов ревизии.

7. В отделение милиции поступило заявление от кассира Р. предприятия «Анна» о том, что неизвестным лицом был произведен взлом помещения кассы, похищены деньги и документы, но не указывалось, сколько денег, на какую сумму и какие документы были похищены. При осмотре оперуполномоченным места происшествия признаков кражи со взломом помещения кассы и металлического ящика не установлено. Узнав о результатах осмотра, кассир созналась в симуляции кражи с целью сокрытия ею хищения денег в сумме 91 500 р., которую, по совету главного бухгалтера Ф., она погашала выпиской сотрудникам предприятия депонированных сумм и получением за них денег по подложным распискам. Как было установлено, кассир Р. списывала одни и те же суммы у одних и тех же лиц по 2—4 раза. Документальная ревизия подтвердила факт хищения денежных средств. Судебно-бухгалтерская экспертиза была назначена с целью установления окончательного размера похищенных денег.

8. Инвентаризацией и документальной ревизией, проведенными на центральном складе № 7 строительной организации «Наш дом», была выявлена недостача материалов на сумму 520 тыс. р. Кладовщица Т. оспаривает размер недостачи, объясняя это тем, что бухгалтер-ревизор не принял к зачету списание материалов в пределах норм естественной убыли. Экспертиза назначена для проверки обоснованности выводов ревизии и определения суммы ущерба.

9. Кладовщица В. кафе «Зубренок» была привлечена к уголовной ответственности. В инвентаризации остатков столового белья на складе она не участвовала в связи с болезнью. С 7 по 20 декабря ключи от склада находились у других лиц, не принимавших ценности на складе. 20 декабря была проведена инвентаризация на складе и выявлена недостача столового белья на сумму 316,79 тыс. р. Узнав об этом, кладовщица В. не признала своей вины и потребовала назначения судебно-бухгалтерской экспертизы.

10. Агент по снабжению арендного оптового предприятия получил под отчет 400 тыс. р. на закупку средств вычислительной техники. В установленный срок он не представил авансового отчета, не произвел закупок, не внес денег в кассу. Получение денег в сумме 400 тыс. р. было подтверждено кассовыми документами, где имелась его расписка. Для уточнения окончательного размера присвоенных денежных средств назначена экспертиза.

#### **Тема 4. ИНФОРМАЦИОННОЕ ОБЕСПЕЧЕНИЕ И МЕТОДИЧЕСКИЕ ПРИЕМЫ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Задача 4.1.** Установить, какое из заключений эксперта-бухгалтера является более правильным. Мотивировать свой ответ.

1. *Вопрос эксперту.* Соответствуют ли документальным данным показания К. и М. о реализации в магазине № 17 ОАО «Бакалея» неоприходованной крупы?

*Заключение 1.* В уголовном деле имеется инвентаризационная опись о снятии остатков товаров в магазине № 17 ОАО «Бакалея» от 06.09.2010 г., где крупа в наличии не значится. 16.09.2010 г. в магазине проводилась переоценка товаров и в акте переоценки зафиксировано наличие 250 кг крупы. Согласно имеющимся документам, за период с 06.09.2010 г. по 16.09.2010 г. в магазин она не поступала. Кроме того, в деле имеется накладная от 14.09.2010 г. на ее отпуск в детский



сад № 12. Товарность этой накладной подтверждается меню-требованием по детскому саду № 12 за 15.09.2010 г., протоколом осмотра бракеражного журнала за этот же день и записями в карточке аналитического учета в детском саду № 12. Следовательно, показания К. и М. о поступлении неучтенной крупы в магазин № 17 соответствуют документальным данным.

**Заключение 2.** В уголовном деле имеются многочисленные показания грузчиков и продавцов о доставке в магазин № 17 ОАО «Бакалея» от 08 и 14.09.2010 г. значительного количества крупы. По накладным за период с 1 по 15.09.2010 г. данный товар в магазин не поступал. Следовательно, показания К. и М. о поступлении неучтенной крупы в магазин соответствуют документальным данным.

**2. Вопрос эксперту.** Соответствуют ли документальным данным показания бухгалтера П. о последующих дописках штрихов и цифр в расчетно-платежной ведомости?

**Заключение 1.** При исследовании были изучены все расчетно-платежные ведомости, названные в показаниях П. Так, по строке 5 ведомости за май, цифра 2 исправлена на цифру 7, по строке 6 этой же ведомости цифра 1 путем дорисовки штрихов исправлена на цифру 8 и так далее. Показания бухгалтера П. о дописках в расчетно-платежных ведомостях соответствуют документам.

**Заключение 2.** В результате сопоставления сумм к выдаче на руки, указанных в четырех расчетно-платежных ведомостях, приобщенных к уголовному делу, отмечаются расхождения. Так, по строке 5 расчетно-платежной ведомости за май значится к выдаче на руки В. 270 тыс. р., а расчеты начислений и удержаний показывают, что должно быть выдано 210 тыс. р.; по строке 6 этих же ведомостей на имя Р. соответственно 380 тыс. р. и 330 тыс. р. и так далее. Общая сумма расхождений — 2180 тыс. р. На эту же сумму — 2180 тыс. р. в предъявленных расчетно-платежных ведомостях имеется несоответствие между итоговыми данными и частными суммами по графе «всего удержано». Показания бухгалтера П. о последующих дописках в расчетно-платежных ведомостях не противоречат документальным данным.

**3. Вопрос эксперту.** Правильны ли выводы ревизии о недостаче 14 млн р. в магазине у заведующего магазином В.?

**Заключение 1.** По результатам восстановленного ревизией в подсобном помещении магазина количественного учета установлено, что В. при отпуске товаров в отдел зависил цены за период с 01.04. по 10.08.2010 г., за счет чего создал излишки ценностей на складе на 7 млн р. Вместе с тем, при инвентаризации на 10.08.2010 г. недостачи или излишков ценностей в магазине не обнаружено. Кроме того, сопоставлением неофициальных и кассовых документов установлено, что В. не оприходовал по магазину 7 млн р. выручки, полученной от продавцов. Если следственные органы признают достоверными документы неофициального учета, изученные ревизорами, то выводы ревизии о недостаче материальных ценностей и денежных средств в общей сумме 14 млн р. следует считать обоснованными.

**Заключение 2.** По результатам восстановленного ревизией в подсобном помещении магазина количественного учета установлено, что В. при отпуске товаров в отдел зависил цены за период с 01.04. по 10.08.2010 г., за счет чего создал излишки ценностей на складе в суммарном выражении на 7 млн р. Эти излишки при очередной инвентаризации не выявлены, так как В. не оприходовал по кассе 7 млн р. денежной выручки, полученной от продавцов. Общая сумма недостачи по магазину определяется в размере 7 (а не 14) млн р.

**Задача 4.2.** Как разрешается вопрос экспертизой о размере недостачи в следующих случаях?

1. Заведующий складом непродовольственных товаров привлекается к уголовной ответственности за недостачу товарно-материальных ценностей. Ввиду того, что он не согласился с результатами инвентаризации, следственными органами по уголовному делу была назначена бухгалтерская экспертиза с целью ответа на вопрос: в каком размере документально подтверждается недостача товаров, выявленная у заведующего складом за период его работы с 3 февраля по 15 мая 2010 г.?

Бухгалтер-эксперт при ознакомлении с материалами уголовного дела обнаружил, что вместо подлинной инвентариза-

ционной описи от 3 февраля 2010 г. в деле имеется ее копия, заверенная бухгалтером склада. Следователем было установлено, что находящиеся в бухгалтерии склада два подлинных экземпляра указанной инвентаризационной описи были утрачены при пожаре в апреле 2010 г., а третий ее экземпляр, оставшийся у лица, сдавшего материальные ценности склада по состоянию на 3 февраля 2010 г., не представилось возможным приобщить к уголовному делу вследствие выбытия бывшего заведующего складом в неизвестном направлении. При допросе им было заявлено, что находившийся у него экземпляр инвентаризационной описи был утрачен. Таким образом, на начало инвентаризационного периода в уголовном деле не имелось подлинного документа о материальных ценностях, принятых заведующим складом.

2. При передаче ценностей вновь назначенному заведующему инвентаризацией магазина продовольственных товаров по состоянию на 7 июля 2010 г. обнаружена недостача товаров на сумму 15 440 тыс. р. В связи с этим было возбуждено уголовное дело и назначена бухгалтерская экспертиза с целью ответа на вопрос: подтверждается ли бухгалтерской экспертизой недостача товаров у бывшего заведующего магазином по состоянию на 1 февраля 2010 г. на сумму 472 тыс. р. и по состоянию на 7 июля 2010 г. на сумму 15 440 тыс. р.?

Бухгалтер-эксперт, исследовав материалы уголовного дела по состоянию на 7 июля 2010 г. и результаты предыдущей инвентаризации, которая была проведена на 1 февраля 2010 г., установил, что в инвентаризационной описи по состоянию на 1 февраля 2010 г. имеется ряд недостатков: наименования ряда товарных позиций записаны без указания сорта, имеются неоговоренные в установленном порядке 18 случаев исправлений количества отдельных наименований ценностей и ряд подчисток, причем отсутствуют постраничные и общие итоги натуральных показателей.

3. Прокуратурой возбуждено уголовное дело по обвинению заведующего магазином № 11. При проведении инвентаризации по состоянию на 22.09.2010 г. была обнаружена недостача товаров на сумму 19 516 тыс. р. По данному делу была назначена бухгалтерская экспертиза с целью ответа на вопрос: обоснована ли документально недостача товаров

у заведующего магазином № 11 за период его работы с 02.02. по 22.09.2010 г. на сумму 19 516 тыс. р.?

Исследуя материалы уголовного дела, бухгалтер-эксперт установил, что в двух первых экземплярах инвентаризационной описи имеются идентичные и принятые в установленном порядке исправления, в то время как в третьем экземпляре их нет. При этом все три экземпляра инвентаризационной описи являются доброкачественными с точки зрения их оформления.

4. Распоряжением ОАО «Заря» от 04.08.2010 г. в магазине № 3 в связи с потерей качества была проведена уценка овощей. В соответствии с этим, проведенной инвентаризацией выявлено фактическое наличие свежих овощей и составлен акт, согласно которому со счета магазина была списана уценка 3055 кг свежих овощей на сумму 61 100 тыс. р. При последующей документальной ревизии установлено, что на день переоценки по документальным данным в наличии было только 1796 кг свежих овощей, т.е. на 1259 кг меньше (на сумму 25 280 тыс. р.), чем указано в акте переоценки. В связи с этим было возбуждено уголовное дело по обвинению коллектива. В процессе его расследования назначена экспертиза с целью ответа на вопрос: обоснованы ли выводы ревизии о том, что в магазине № 3 по состоянию на 05.08.2010 г. в наличии могло быть свежих овощей не более 1796 кг?

## **Тема 5. ИССЛЕДОВАНИЕ ФИНАНСОВО-ХОЗЯЙСТВЕННЫХ ОПЕРАЦИЙ ПРИ ПРОИЗВОДСТВЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ**

**Задача 5.1.** Ответить эксперту на следующие вопросы:

- подтверждаются ли выводы документальной ревизии, проведенной работниками КРУ Министерства финансов Республики Беларусь, о том, что старшим бухгалтером Ю. уни-

вермага «Несвиж» при злоупотреблении служебным положением похищено 4894 тыс. р.;

- какие нарушения были допущены в организации учета денежных средств и контроля за их сохранностью, способствовавшие злоупотреблениям старшего бухгалтера Ю.?

*Исходная информация.* В ходе документальной ревизии было установлено, что в течение 2008—2010 гг. старший бухгалтер Ю., используя свое служебное положение, работая на персональном компьютере участка расчетов с рабочими и служащими, при заполнении ежемесячных сводных платежных поручений для выплаты заработной платы работникам универсама через сберегательный банк на их лицевые счета, искажала сведения о причитающейся ей заработной плате. Это производилось путем подлога в графе удержания расчетно-платежной ведомости (против своей фамилии ставила прочерк), что завышало перечисленные суммы. В процессе экспертного исследования было установлено, что данное нарушение не единичное. До выплаты заработной платы через сберегательный банк (начиная с 2009 г.), когда за первую половину месяца работники получали аванс в универсаме, старший бухгалтер Ю. при вводе данных в персональный компьютер не включала в графу удержаний суммы, полученные ею по ведомости. В результате ее заработная плата завышалась на ранее полученный аванс, что значительно увеличивало размер хищений, которые определила ранее проведенная документальная ревизия.

Материалы дела содержат следующие сведения:

1) выписку из платежных ведомостей на старшего бухгалтера Ю. для получения аванса в 2008 г. (тыс. р.):

- № 7 от 20 января 2008 г. — 150
- № 4 от 20 марта 2008 г. — 150
- № 10 от 20 апреля 2008 г. — 200
- № 6 от 20 июня 2008 г. — 200
- № 12 от 21 июля 2008 г. — 200
- № 9 от 20 сентября 2008 г. — 200
- № 15 от 21 октября 2008 г. — 200
- № 13 от 19 декабря 2008 г. — 200

2) выписку из сводных платежных поручений центральному отделению сберегательного банка г. Минска по пере-

числению на лицевой счет № 14/915 Ю. заработной платы в 2009—2010 гг. (тыс. р.):

- № 14 от 2 февраля 2009 г. — 1500
- № 27 от 3 марта 2009 г. — 1500
- № 35 от 5 мая 2009 г. — 2000
- № 49 от 4 июня 2009 г. — 2000
- № 62 от 4 сентября 2009 г. — 5000
- № 8 от 4 февраля 2010 г. — 12 000
- № 15 от 3 марта 2010 г. — 12 000

3) компьютерные сведения по расчетам заработной платы старшего бухгалтера Ю., имеющиеся в универсаме «Несвиж», тыс. р.

Период	Начислено	Удержано					К выплате
		подходный налог	пенсионный фонд	профсоюзные взносы	за товары в кредит	итого	
1	2	3	4	5	6	7	8
Январь 2008 г.	300	27	3	3	40	73	227
Март 2008 г.	300	27	3	3	40	73	227
Апрель 2008 г.	400	45	4	4	40	93	307
Июнь 2008 г.	400	45	4	4	—	53	347
Июль 2008 г.	400	45	4	4	—	53	347
Сентябрь 2008 г.	450	90	5	5	—	100	350
Октябрь 2008 г.	450	90	5	5	—	100	350
Декабрь 2008 г.	500	125	6	6	—	137	363
Январь 2009 г.	1500	135	6	6	—	—	1500

Окончание

1	2	3	4	5	6	7	8
Февраль 2009 г.	1500	135	6	6	—	—	1500
Апрель 2009 г.	2000	220	20	20	—	—	2000
Май 2009 г.	2000	350	20	20	—	—	2000
Август 2009 г.	5000	750	50	50	—	—	5000
Январь 2010 г.	6000	540	120	120	—	—	6000
Февраль 2010 г.	6000	540	120	120	—	—	6000

**Задача 5.2.** Проверить экспертное исследование операций с денежными средствами.

Ответить эксперту на следующие вопросы:

- подтверждаются ли выводы ревизии о наличии недостачи денег в кассе по состоянию на 1 сентября 2010 г.;
- можно ли по имеющимся данным определить сумму недостачи денег за время работы кассиров Ф. и С.;
- какие нарушения были допущены в организации учета денежных средств и контроля за их сохранностью, которые способствовали образованию недостачи (материального ущерба);
- кто из должностных лиц обязан обеспечить надлежащий учет денежных средств и контроль за их сохранностью?

*Исходная информация.* Документальной ревизией было установлено, что в кассе ОАО «Мастер» допущена недостача денежных средств по отчетам кассиров Ф. и С. по состоянию на 1 сентября 2010 г. Согласно акту ревизии кассир Ф. работала с 20 мая 2009 г., а С. — с 21 мая 2010 г.

Для проверки выводов документальной ревизии была назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Для ее производства были представлены следующие документы:

- ведомость движения наличных денег по кассе ОАО «Мастер» за период с 11 марта 2009 г. по 1 сентября 2010 г.;

- журналы-ордера № 2, выписки банка и прилагаемые к ним документы;
- журналы-ордера № 7, авансовые отчеты, приходные кассовые ордера;
- журналы-ордера № 9, 10, ведомости № 9, 10, товарно-транспортные накладные, журналы регистрации приходных ордеров;
- акты инвентаризаций ежемесячных остатков денег в кассе.

Согласно выпискам банка в журнале-ордере № 2 на полученные из банка наличные денежные средства сделаны следующие записи:

Месяц	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. р.
Март	50	51	32 000
Апрель	50	51	47 000
Май	50	51	50 000
Июнь	50	51	50 000
Июль	50	51	35 500
Август	50	51	45 000

В журнале-ордере № 7 на неиспользованные суммы авансов подотчетными лицами сделаны следующие записи:

Месяц	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. р.
Март	50	71	300
Апрель	50	71	300
Май	50	71	250
Июнь	50	71	350
Июль	50	71	400
Август	50	71	200

В журнале-ордере № 10 на реализованные материальные ценности и оказанные услуги частным лицам сделаны следующие записи:

Месяц	Дебет	Кредит	Сумма, тыс. р.
Март	50	90	5600
Апрель	50	90	2600
Май	50	90	3000
Июнь	50	90	3700
Июль	50	90	3100
Август	50	90	2600

#### Ведомость

движения наличных денег по кассе ОАО «Мастер» за период с 11 марта 2009 г. по 1 сентября 2010 г., тыс. р.

Месяц	Остаток на начало месяца	Поступило				Израсходовано			Остаток на конец месяца
		из банка по чекам	возврат подотчетных сумм	в уплату за реализованные материальные услуги	от родителей на содержание детей	на выплату заработной платы	на другие цели	сдано в банк	
Март	50	30 000	200	5300	800	27 500	2439	6300	110
Апрель	110	45 000	300	2500	1500	35 200	10 130	400	80
Май	80	50 000	100	3000	2500	49 300	3159	3100	120
Июнь	120	48 000	200	3500	3500	45 300	2930	7000	90
Июль	90	35 000	400	3100	2700	32 300	2094	6800	95
Август	95	40 000	100	2500	2500	38 000	2095	5000	100

25 26

**Задача 5.3.** Провести экспертное исследование операций с подотчетными суммами.

Ответить эксперту на следующие вопросы:

- какие отступления от установленного порядка допущены бухгалтером при отражении в учете движения подотчетных сумм в регистрах бухгалтерского учета;

- в какой сумме определяется ущерб, причиненный необоснованным списанием неизрасходованных подотчетных сумм?

*Исходная информация.* Документальной ревизией в НП ООО «Квант» было установлено, что некоторые должностные лица получали под отчет значительные суммы денег, а по документам отчитывались на меньшие. Остатки денег при участии бухгалтера, осуществляющего учет расчетов и подотчетных сумм, присваивали. В результате неправильного отнесения на счета бухгалтерского учета неизрасходованных подотчетных сумм был сокрыт ущерб, причиненный НП ООО «Квант».

Для исследования материалов уголовного дела эксперту представлены следующие документы: акт документальной ревизии с приложениями, бухгалтерские документы (авансовые и кассовые книги с первичными документами), журналы-ордера № 1 и 7, главная книга, лицевые счета рабочих и служащих, расчетно-платежные ведомости др.

Эксперту-бухгалтеру представлены документы по трем подотчетным лицам, фамилии которых указаны в постановлении следователя и акте документальной ревизии.

Выписка остатков  
по счету «Расчеты с подотчетными лицами»  
на 1 января 2010 г.

Табельный номер	Ф.И.О. подотчетного лица	Должность	Порядковый номер записи	Дата возникновения задолженности	Сумма, тыс. р.	
					дебет	кредит
321	Галанов К.С.	мастер	5	октябрь	300	—
284	Иванов А.П.	товаровед	12	ноябрь	250	—
301	Сидоров А.И.	мастер	14	ноябрь	200	—
<i>Итого</i>					750	—

В январе 2010 г. указанными лицами были представлены авансовые отчеты на расходование подотчетных сумм: К.С. Галановым — 150 тыс. р.; А.П. Ивановым — 200 тыс. р.; А.И. Сидоровым — 100 тыс. р. На остатки неиспользованных подотчетных сумм в журнале-ордере № 7 против фамилии каждого подотчетного лица сделаны следующие записи: Д-т сч. 70, К-т сч. 71.

#### Выписка

из расчетно-платежной ведомости за январь 2010 г., тыс. р.

Ф.И.О.	Начислена заработная плата	Удержания				Итого удержаний	К выдаче
		аванс	подходный налог	за товары в кредит	по исполнительным листам		
Галанов К.С.	920	300	78	40	—	418	502
Иванов А.П.	930	300	79	—	50	429	501
Сидоров А.И.	890	280	78	50	—	403	487
Семенов Н.П.	910	290	76	—	60	426	494
Андреев И.А.	880	250	72	60	—	382	498
Селезнев Ю.И.	915	310	77	—	40	427	488
<i>Итого</i>	5745	1730	755	150	150	2785	2960

В бухгалтерском учете на основании приведенных расчетов сделаны следующие записи:

- Д-т сч. 20, К-т сч. 70 — 5745 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 50 — 1730 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 68 — 755 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 76 — 300 тыс. р.

**Задача 5.4.** Провести экспертное исследование операций с подотчетными суммами.

*Ответить эксперту на следующие вопросы:*

- подтверждается ли размер ущерба в сумме 255 тыс. р., причиненный ОАО «Гандляр»;
- какие нарушения в методике бухгалтерского учета были допущены должностным лицом при отражении расчетов с подотчетными лицами?

*Исходная информация.* В результате комплексной документальной ревизии ОАО «Гандляр» было установлено, что некоторые должностные лица при получении значительных сумм на целевые расходы по оправдательным документам отчитывались за меньшие суммы. Возникающая задолженность по данному виду расчетов должна была погашаться в установленном порядке и конкретные сроки. Проверка записей в регистрах синтетического и аналитического учета показала, что эти требования не соблюдались, а на практике имели место нарушения, которые скрывали задолженность по неизрасходованным суммам. Тем самым был сокрыт ущерб, нанесенный предприятию «Гандляр».

Для исследования материалов дела эксперту были предъявлены следующие документы: акт документальной ревизии, бухгалтерские документы (лицевые счета рабочих и служащих, расчетно-платежные ведомости, авансовая и кассовые книги с приложенными документами), журналы-ордера (по счетам кассы и расчетам с подотчетными лицами) и др.

Эксперт исследовал все представленные документы по четырём подотчетным лицам, которые проходили по данному делу.

#### Выписка

из записей по счету «Расчеты с подотчетными лицами» на 1 декабря 2010 г., тыс. р.

Табельный номер	Ф.И.О. подотчетного лица	Должность	Период возникновения	Расход	Сумма	
					по дебету	по кредиту
004	Воробьев И.М.	гл. инженер	апрель—май	командировка	450	—
007	Ковалев М.М.	зав. складом	март	канцелярские товары	120	—
010	Осиновский С.К.	экспедитор	май	командировка	170	—
012	Лавринович С.А.	экспедитор	май	командировка	210	—

Выписка  
из расчетно-платежной ведомости за декабрь 2010 г., тыс. р.

Ф.И.О.	Начислено	Удержания						К выплата	Роспись в получении	
		аванс	подоходный налог	пенсионный фонд	профсоюзные взносы	индивидуальное страхование	ссуда банка			итого
Баранков С.А.	1000	500	120	10,0	15,0	30	35	710,0	290,0	
Воробьев И.М.	900	450	110	9,0	12,5	—	25	607,5	292,5	
Кулешов Б.Н.	650	300	80	6,5	9,7	25	—	421,2	228,8	
Ковалев М.М.	600	300	75	6,0	9,0	40	25	455,0	145,0	
Осиновский С.К.	450	250	55	4,5	4,5	20	25	359,0	91,0	
Лавринович С.А.	450	250	55	4,5	4,5	10	20	394,0	106,0	
<i>Итого</i>	4050	2050	495	40,5	56,2	125	130	2896,7	1153,3	

В декабре 2010 г. подотчетными лицами представлены авансовые отчеты на израсходованные суммы: И.М. Воробьевым — 320 тыс. р.; М.М. Ковалевым — 90 тыс. р.; С.К. Осиновским — 110 тыс. р.; С.А. Лавриновичем — 175 тыс. р. По неиспользованным подотчетным суммам в журнале-ордере по счету «Расчеты с подотчетными лицами» против фамилии каждого из подотчетных лиц выполнены записи: Д-т сч. 70 и К-т сч. 71.

В синтетическом учете на основании расчетно-платежной ведомости составлены следующие бухгалтерские записи:

- Д-т сч. 44, К-т сч. 70 — 4050 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 50 — 2050 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 69 — 40,5 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 68 — 495 тыс. р.;
- Д-т сч. 70, К-т сч. 76 — 255 тыс. р.

**Задача 5.5.** Провести исследование операций по расчетам с персоналом.

*Необходимо определить:*

- документальную обоснованность начисленных и выплаченных сумм заработной платы перечисленным ниже работникам;
- сумму необоснованно начисленной и выплаченной заработной платы и размер возможного причиненного ущерба;
- дополнительные документы и учетные регистры, необходимые эксперту-бухгалтеру для назначения судебно-бухгалтерской экспертизы.

*Исходная информация.* На основании материалов документальной ревизии, переданных в следственные органы, возбуждено уголовное дело по факту недостачи денежных средств. Среди бухгалтерской документации, изъятой ревизором и приобщенной к акту ревизии, имеются три расчетно-платежные ведомости. Указанные материалы представлены на экспертизу.

Расчетно-платежная ведомость за февраль 2010 г., тыс. р.

Ф.И.О.	Начислено	Удержано	К выдаче	Подпись
1	2	3	4	5
Иванов С.С.	720	80	680	
Степанов Г.И.	850	95	790	

Окончание

1	2	3	4	5
Стоцкий А.Н.	840	90	750	
Сидоров Г.Н.	860	96	764	
Королев Я.И.	750	85	665	
Семенов И.П.	780	86	694	
<i>Итого</i>	4800	457	4343	

Расчетно-платежная ведомость за март 2010 г., тыс. р.

Ф.И.О.	Начислено	Удержано	К выдаче	Подпись
Иванов С.С.	950	90	920	
Степанов Г.И.	920	80	880	
Стоцкий А.Н.	870	75	795	
Сидоров Г.Н.	880	76	804	
Королев Я.И.	990	84	816	
Семенов И.П.	940	86	854	
<i>Итого</i>	5460	381	5079	

Расчетно-платежная ведомость за апрель 2010 г., тыс. р.

Ф.И.О.	Начислено	Удержано	К выдаче	Подпись
Иванов С.С.	875	80	930	
Степанов Г.И.	930	85	890	
Стоцкий А.Н.	750	72	678	
Сидоров Г.Н.	840	78	762	
Королев Я.И.	870	79	791	
Семенов И.П.	910	81	829	
<i>Итого</i>	5175	295	4880	

Суммы, указанные в графе «К выдаче», получены работниками, что подтверждается их подписями в расчетно-платежных ведомостях.

**Задача 5.6.** Определить, подтверждается ли недостача в размере 750 тыс. р. у материально ответственного лица, выявленная плановой инвентаризацией?

Документальной ревизией, проведенной Контрольно-ревизионным управлением Министерства торговли Республики Беларусь в акционерно-оптовом предприятии по продаже одежды, было установлено, что при проведении администрацией базы плановой инвентаризации и выведении ее результатов были допущены ошибки, которые при неправильном зачете пересортицы привели к занижению реальной суммы недостачи товарно-материальных ценностей у заведующего складом. По факту недостачи уголовное дело не было возбуждено, поскольку материально ответственное лицо признало недостачу, в тот же день погасило ее и было переведено в другое подразделение базы на должность заместителя заведующего складом.

Учитывая то, что размер недостачи, выявленной документальной ревизией, оспаривается прежним заведующим складом, против которого возбуждено уголовное дело, следовательно была назначена бухгалтерская экспертиза. На экспертизу были вынесены вопросы: подтверждается ли размер недостачи, выявленной плановой инвентаризацией у заведующего складом, на сумму 750 тыс. р.? Если нет, то какой размер недостачи следует считать действительным?

Для ответа на поставленные вопросы эксперту были представлены вместе с бухгалтерскими документами о движении товарно-материальных ценностей по складу (в том числе первичные) инвентаризационная ведомость за предыдущий межинвентаризационный период, а также соответствующая сличительная ведомость.

**Задача 5.7.** Провести исследование операций с товарно-материальными ценностями.

*Необходимо определить:*

- сумму возможного материального ущерба, период образования и материально ответственное лицо;
- соблюдены ли требования, предъявляемые нормативными актами к организации учета и контроля за сохранностью материальных ценностей.

*Исходная информация.* Документальной ревизией установлены факты сокрытия недостачи при проведении инвентари-



Сличительная ведомость  
результатов инвентаризации товаров на арендном оптовом предприятии  
в подотчете у заведующего складом

№ п/п	Наименование товара	Цена за 1 ед., тыс. р.	Остаток по учетным данным			Фактическое наличие		Предварительный результат			
			количество, ед.	сумма, тыс. р.	излишки	количество, ед.	сумма, тыс. р.	недостача, количество, ед.	сумма, тыс. р.	излишки, количество, ед.	сумма, тыс. р.
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	
1	Сорочка муж., х/б, I сорт	38	5	190	15	570	—	—	10	380	
2	Костюм муж., п/ш, II сорт	180	3	540	8	1440	—	—	5	900	
3	Брюки муж., I сорт	50	20	1000	2	100	18	900	—	—	
4	Сорочка муж., х/б, II сорт	34	15	510	5	170	10	340	—	—	
5	Костюм муж., п/ш, I сорт	300	8	2400	6	1800	2	600	—	—	
	<i>Итого</i>	—	51	4640	36	4080	30	1840	15	1280	

33

34

Окончание

№ п/п	Наименование товаров	Зачтена пересортица			Разница сумм		Окончательный результат				
		недостача, количество, ед.	излишки, количество, ед.	сумма, тыс. р.	недостача, количество, ед.	перебор, количество, ед.	недостача, сумма, тыс. р.	излишки, количество, ед.	сумма, тыс. р.		
1	2	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21
1	Сорочка муж., х/б, I сорт	—	—	10	340	—	40	—	—	—	—
2	Костюм муж., п/ш, II сорт	—	—	2	360	—	390	—	—	—	—
3	Брюки муж., I сорт	3	150	—	—	—	—	15	750	—	—
4	Сорочка муж., х/б, II сорт	10	340	—	—	—	—	—	—	—	—
5	Костюм муж., п/ш, I сорт	2	360	—	—	240	—	—	—	—	—
	<i>Итого</i>	15	850	15	850	240	430	15	750	—	—

зации материальных ценностей и внесения недостоверных данных в регистры бухгалтерского учета этих ценностей.

Для ответа на поставленные вопросы эксперту представлены следующие документы:

- инвентаризационная опись по подотчету мастера К. на 1 октября 2010 г.

Номенклатурный номер	Наименование материала	Цена, тыс. р.	Фактическое наличие материалов		Числится по данным бухгалтерского учета	
			количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.
01101	Кирпич силикатный, тыс. шт.	120	10,0	1440	12,0	1440
01102	Стекло оконное, м <sup>2</sup>	3	1000,0	3000	1000,0	3000
02001	Доски, м <sup>2</sup> : обрезные половые	300	10,0	3600	12,0	3600
02002		400	8,0	3600	9,0	3600
03002	Краска масляная, кг	2	200,0	400	200,0	400
04001	Гвозди строительные, кг	1	100,0	100	100,0	100
05001	Плитка керамическая, м <sup>2</sup>	5	200,0	1250	250,0	1250
	<i>Итого</i>	—	—	13 390	—	13 390

Инвентаризационная опись завизирована всеми членами инвентаризационной комиссии. Сличительные ведомости по данным инвентаризации не составлены;

- в октябре по отчету мастера К. отражено следующее движение материалов:

Номенклатурный номер	Наименование материала	Цена, тыс. р.	Поступило		Израсходовано	
			количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.
1	2	3	4	5	6	7
01101	Кирпич силикатный, тыс. шт.	120	20,0	2400	10,0	1200

Окончание

1	2	3	4	5	6	7
02001	Доски, м <sup>2</sup> : обрезные половые	300	10,0	3000	5,0	1500
02002		400	5,0	2000	3,0	1200
05001	Плитка керамическая, м <sup>2</sup>	50	100,0	5000	40,0	2000
05002	Железо оцинкованное, т	400	10,0	4000	5,0	2000
	<i>Итого</i>	—	—	—	—	79 000

- остатки материальных ценностей, числящихся в материальном отчете К. на 1 ноября 2010 г.

Номенклатурный номер	Наименование материала	Цена, тыс. р.	Количество	Сумма, тыс. р.
01001	Кирпич силикатный, тыс. шт.	120	20,0	1640
01102	Стекло оконное, м <sup>2</sup>	3	1000,0	3000
02001	Доски, м <sup>2</sup> : обрезные половые	300	15,0	5100
02002		400	10,0	4400
03002	Краска масляная, кг	2	200,0	400
04001	Гвозди строительные, кг	1	100,0	100
05001	Плитка керамическая, м <sup>2</sup>	5	260,0	1550
	<i>Итого</i>			16 190

Материальный отчет на 1 ноября 2010 г. подготовил бухгалтер С. Остатки материалов в денежном выражении, отраженные в материальном отчете К., соответствуют данным ведомости № 10-С.

**Задача 5.8.** Подтверждается ли недостача материальных ценностей из представленных документов? Если да, то в каком размере?

При проведении годовой инвентаризации по подотчету прораба К. выявлены недостача и излишки материальных

ценностей. В суммарном выражении недостача одних наименований ценностей перекрыта излишком других. В акте ревизии по результатам инвентаризации не сделаны выводы.

Сотрудником Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Беларусь поставлено под сомнение решение центральной инвентаризационной комиссии о суммарном зачете недостачи излишками.

По данному факту назначена судебно-бухгалтерская экспертиза. Эксперту для ответа на поставленные вопросы представлена сличительная ведомость подотчета прораба К. по данным годовой инвентаризации.

## Тема 6. ЗАКЛЮЧЕНИЕ СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ И ЕГО РЕАЛИЗАЦИЯ

**Задача. 6.1.** Подготовить рецензию приведенного ниже материала заключения судебно-бухгалтерской экспертизы (по форме и содержанию)

Министерство финансов  
Республики Беларусь  
Главный контролер-ревизор  
по Гродненской области

Прокурору  
Гродненской области  
Терещенко Л.П.

В соответствии с Вашим письмом от 22 декабря 2009 г. № 3/13п-04 и постановлением от 7 февраля 2010 г. нами произведена дополнительная ревизия финансово-хозяйственной деятельности Гродненского ремонтно-строительного управления № 4 треста «Белремстройсвязь» Министерства связи Республики Беларусь за период с января по август 2009 г. для уточнения данных о незаконной выплате премий и заработной платы за 2006—2009 гг.

Ревизией установлено, что с января по август 2009 г. в выполнение плана ремонтно-строительных работ РСУ незаконно включено 71,9 млн р., допущен обсчет СПК и других орга-

37

38

Сличительная ведомость  
подотчета прораба К. по данным годовой инвентаризации

Номенклатурный номер	Наименование материала	Цена, тыс. р.	Фактическое наличие		По данным учета		Излишки		Недостача	
			количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.	количество	сумма, тыс. р.
01103	Цемент, кг	12	100	1200	120	1440	—	—	20	240
02001	Доски обрезные, м <sup>3</sup>	300	15	4500	16	4800	—	—	1	300
0303	Олифа, кг	3	100	300	20	60	80	240	—	—
05003	Нефтебитум, ц	30	20	600	10	300	10	300	120	—
06001	Плиты настилы, м <sup>3</sup>	60	5	300	7	420	—	—	2	120
08001	Уголь, ц	60	20	1200	18	1080	2	120	—	—
	<i>Итого</i>	—	—	8100	—	8100	—	660	—	660

низаций на 30,898 млн р., незаконно выплачена заработная плата на сумму 420 тыс. р.

За 2006—2009 гг. незаконно выплачены: заработная плата с учетом удержания налогов 11 567 тыс. р., премий — 18 891 тыс. р.

Направляя материалы ревизии, просим произвести исследование и привлечь виновных лиц к ответственности с возмещением государству причиненного ущерба.

*Приложение:* материалы ревизии.

Главный контролер-ревизор **К.К. Котковский**

### ПОСТАНОВЛЕНИЕ

о назначении судебно-бухгалтерской экспертизы

г. Гродно «\_\_\_» \_\_\_\_\_ 2010 г.

Старший следователь прокуратуры Гродненской области юрист I класса Аранович Б.А., рассмотрев материалы уголовного дела № 19/215 в отношении должностных лиц РСУ-4 связи, установил, что проведенной по делу документальной ревизией Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Беларусь по Гродненской области выявлено, что за 2006—2009 гг. в статистическую отчетность РСУ-4 по ф. 1 — КС/рем/ было приписано объемов невыполненных ремонтно-строительных работ — на 390,5 млн р., что повлекло выплату премий — на 22,956 тыс. р., незаконную выплату заработной платы — на 13,839 тыс. р., переплату заказчикам в результате разницы сметных и оптовых цен — на 216,2 млн р.

Принимая во внимание, что для установления всех обстоятельств по делу необходимы специальные познания, руководствуясь УПК Республики Беларусь,

#### ПОСТАНОВИЛИ:

назначить по настоящему делу судебно-бухгалтерскую экспертизу, поручив ее производство эксперту — бухгалтеру

Бюро судебно-бухгалтерской экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь по Гродненской области тов. Ширковец Л.Г.

На рассмотрение эксперта вынесены следующие вопросы:

- обоснованы ли выводы документальной ревизии о необоснованном включении в статистическую отчетность РСУ-4 за 2006—2009 гг. объемов выполненных работ с учетом материалов следствия по следующим заказчикам: СПК «Комсомолец», учебное хозяйство «Принеманский», СПК «Бердовка», «Советский пограничник», «Заря» Лидского района, СПК «Заветы Ленина», СПК им. Денщикова, совхоз им. Ленина, СПК «Заря» Вороновского района, СПК «Советская Белоруссия», СПК «Светлый путь», СПК им. Ленина Вороновского района, СПК «Победа», СПК им. 50-летия СССР, колхоз СПК «Россия», птицефабрика «Неман», Осиповичский завод автоагрегатов, СПК им. А. Мицкевича, СПК «Заветы Ильича» Лидского района;

- в каких формах бухгалтерской и статистической отчетности допущены искажения и по каким показателям;

- какова степень фактического выполнения плановых показателей в РСУ-4 за 2006—2009 гг. с учетом материалов следствия;

- какая сумма необоснованно перечислена указанными хозяйствами на счет РСУ-4 за минусом стоимости стройматериалов по актам приемки выполненных работ за 2006—2009 гг.;

- имеются ли расхождения между показателями в статистической отчетности за 2006—2009 гг., составленной в РСУ-4 и представленной в областное статистическое управление и трест;

- имели ли место недостатки в планировании и составлении отчетности в РСУ-4 и какие конкретно? Кто является ответственным за них?

Представить в распоряжение эксперта материалы уголовного дела № 19/215 в 10 томах.

Старший следователь  
юрист I класса

Б.А. Аранович

БЮРО  
Государственной бухгалтерской экспертизы  
Министерства юстиции Республики Беларусь

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Задание № \_\_\_

Эксперту-бухгалтеру \_\_\_\_\_  
на основании постановления (определения) \_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_ от « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.  
поручено проведение судебно-бухгалтерской экспертизы по  
делу № \_\_\_\_\_ по обвинению (иску, фактам) \_\_\_\_\_

Часовая тарифная ставка \_\_\_\_\_ р.  
Срок выполнения задания « \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

Начальник Бюро государственной  
бухгалтерской экспертизы

#### ПОДПИСКА

Я, \_\_\_\_\_  
предупрежден(а) начальником Бюро судебно-бухгалтерской  
экспертизы об ответственности за дачу заведомо ложных по-  
казаний, отказ или уклонение и разглашение данных пред-  
варительного следствия или дознания по УПК Республики  
Беларусь.

Эксперт-бухгалтер \_\_\_\_\_

« \_\_\_ » \_\_\_\_\_ 200\_\_ г.

МИНИСТЕРСТВО ЮСТИЦИИ РЕСПУБЛИКИ БЕЛАРУСЬ  
БЮРО ГОСУДАРСТВЕННОЙ БУХГАЛТЕРСКОЙ ЭКСПЕРТИЗЫ

#### ЗАКЛЮЧЕНИЕ ЭКСПЕРТА-БУХГАЛТЕРА

по уголовному делу № 19/215 в отношении приписок объе-  
мов невыполненных ремонтно-строительных работ должност-  
ными лицами РСУ-4 треста «Белремстройсвязь»

20 марта 2010 г.

#### 1. ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Бухгалтерская экспертиза назначена постановлением стар-  
шего следователя прокуратуры Гродненской области Арано-  
вича Б.А. от 20 ноября 2009 г. и проведена в период с 8 дека-  
бря 2009 г. по 20 марта 2010 г. экспертом-бухгалтером Бюро  
государственной бухгалтерской экспертизы Министерства  
юстиции Республики Беларусь Ширковец Л.Г., имеющей  
высшее экономическое образование и стаж работы экспер-  
том-бухгалтером 6 лет, по заданию Бюро государственной  
бухгалтерской экспертизы от 8 декабря 2009 г. № 105.

Уголовное дело возбуждено ОБЭП УВД Гродненского  
облисполкома 10 июня 2009 г. на основании материалов про-  
верки ведомственной документальной ревизии по фактам  
хищений денежных средств работниками бухгалтерии РСУ-4  
треста «Белремстройсвязь». Повторной документальной ре-  
визией, проведенной с 13 августа 2009 г. по 1 апреля 2010 г.  
контролером-ревизором Контрольно-ревизионного управле-  
ния Министерства финансов Республики Беларусь по Грод-  
ненской области Литвинюком В.А., за 2006—2009 гг., уста-  
новлено необоснованное включение в выполнение плана объ-  
ема невыполненных ремонтно-строительных работ по РСУ-4  
треста «Белремстройсвязь» на сумму 390 549 тыс. р.

Для производства экспертизы 8 декабря 2009 г. эксперту-бухгалтеру представлены материалы дела в 5 томах, в которых содержались:

- отчеты формы № 1-КС /рем/, принадлежащие РСУ-4;
- ведомости выполнения плана ремонтно-строительных работ РСУ-4 треста «Белремстройсвязь»;
- отчеты о выполнении плана по труду в строительстве;
- акты приемки выполненных работ ф. № КС-2а;
- наряды по начислению заработной платы;
- таблицы учета рабочего времени;
- материальные отчеты.

18 декабря 2009 г. экспертом было заявлено ходатайство следователю о представлении дополнительных материалов.

26 февраля были представлены все материалы во вновь подшитых 15 томах (л.д.) — с 19 по 33:

том 19 — 284	том 27 — 326
том 20 — 288	том 28 — 332
том 21 — 341	том 29 — 273
том 22 — 278	том 30 — 268
том 23 — 356	том 31 — 226
том 24 — 326	том 32 — 514
том 25 — 222	том 33 — 202
том 26 — 240	

в которых содержались:

- акты приемки выполненных строительно-монтажных работ — формы № КС-2а:
  - т. 19, л.д. 6, 7, 25—27, 30, 31, 44—50, 53, 54, 138, 153—156, 174—177, 194, 211—213;
  - т. 20, л.д. 1, 2, 30, 60, 139, 140, 162, 163, 185, 206—208, 255;
  - т. 21, л.д. 2, 3, 19—26, 59, 60, 66, 68, 83, 86—91, 96—87, 103, 109, 175, 176, 196, 198, 199, 204—206, 292—297;
  - т. 22, л.д. 1, 2, 112, 121, 124, 128, 132, 134;
  - т. 23, л.д. 1, 19, 49, 151, 161, 164, 177, 225, 235, 259, 267, 271, 274, 276;

т. 24, л.д. 3, 6, 16, 19, 50, 52, 61, 92, 93, 120—126, 154, 155, 166, 167, 204—206;

т. 25, л.д. 1, 2, 45;

- материальные отчеты:

т. 19, л.д. 14—23, 32—42, 74—137, 140—151, 159—172, 178—191, 195—209, 215—270;

т. 20, л.д. 4—22, 69—76, 141—160, 164—184, 187—205;

т. 21, л.д. 4—17, 27—34, 179—194, 214—259, 301—314;

т. 22, л.д. 4—20, 149—225;

т. 23, л.д. 2—17, 21—42, 72, 89, 105—126, 130—134, 236—257, 277—293;

т. 24, л.д. 134—152;

т. 25, л.д. 10—24, 28—43, 46—54;

- платежные документы по перечислению денег со счета на счет согласно актам приемки работ ф. № КС-2а:

т. 19, л.д. 276—283;

т. 20, л.д. 85;

т. 21, л.д. 36, 37, 67, 70, 125—128, 154, 209—213, 263, 317;

т. 22, л.д. 26, III, 122, 125, 126, 129, 133, 145;

т. 23, л.д. 51, 63, 160, 166, 173, 323, 324, 328;

т. 24, л.д. 18, 29, 63—65, 102, 168—170, 212, 214;

- показатели и условия премирования:

т. 26, л.д. 5—16;

т. 27, л.д. 197—205;

- отчеты о выполнении плана по труду в строительстве:

т. 26, л.д. 73—91, 180—195;

- приказы на выплату премий:

т. 26, л.д. 17—38;

- программы ремонтно-строительных работ по РСУ-4 треста «Белремстройсвязь»:

т. 26, л.д. 39—48, 93—116;

т. 29, л.д. 20—56, 135—158, 143—151;

- отчеты ф. № 1-КС /рем/:

- т. 26, л.д. 50—72, 155—179;  
 т. 28 л.д. 1—43, 165—180, 222—235;  
 т. 29 л.д. 95—117, 209—231, 245, 254;
- ведомости / расшифровки / выполнения плана ремонтно-строительных работ РСУ-4 треста «Белремстройсвязь»:
    - т. 26, л.д. 117—154, 203—205;
    - т. 29, л.д. 57—94, 157—208;
    - т. 30, л.д. 38—39, 51—52, 65—66, 69, 88, 96—97, 107—108, 135—136, 145—146, 160—161, 186—188, 199—201, 235—236, 246—248, 251—253;
  - реестры актов выполненных работ по РСУ-4:
    - т. 26, л.д. 197—202, 206—240;
    - т. 27, л.д. 1—112;
    - т. 30, л.д. 34—37, 40—51, 61—64, 83—86, 93—95, 103—106, 132—134, 142—144, 152—159, 183—185, 196—198, 238—242;
    - т. 33;
  - справки-ответы заказчиков, рабочие которых производили работы на объектах:
    - т. 30, л.д. 14—33;
  - акты контрольных обмеров:
    - т. 27, л.д. 167—178;
    - т. 28 л.д. 305—332;
    - т. 33 л.д.;
  - справки к актам контрольных обмеров:
    - т. 26 л.д. 179, 180;
    - т. 33 л.д.;
  - расчеты по начислению премий:
    - т. 27, л.д. 206—326;
  - баланс по основной деятельности подрядной организации:
    - т. 28, л.д. 72—74, 76—78, 80—82, 85—94, 96—98, 100—102, 104—106, 109—111, 113—115, 117—119, 122—124, 126—128, 130—132, 134—136, 139—144;
    - т. 30, л.д. 264—266;
  - отчет о себестоимости строительно-монтажных работ формы \* 2-С:
    - т. 28, л.д. 75, 79, 83, 84, 95, 99, 103, 107—108, 112, 116, 120—121, 125, 129, 133, 137, 138, 145—146, 206—221;
  - отчеты о выполнении плана прибыли — формы № 5-ф:
    - т. 28, л.д. 201—205, 243—286;
  - лицевые счета;
  - журнал-ордер № 10 за 2000—2004 гг.;
  - протоколы допросов и другие материалы дела.
- Эксперт-бухгалтер должен ответить на следующие вопросы:
1. Обоснованы ли выводы документальной ревизии о необоснованном включении в статистическую отчетность за 2006—2009 гг. в РСУ-4 невыполненных объемов работ с учетом материалов следствия по следующим заказчикам: СПК «Комсомолец», учебное хозяйство «Принеманский», СПК «Советский пограничник», СПК «Заря» Лидского района, СПК «Бердовка», СПК «Заветы Ленина», СПК им. Денщикова, совхоз им. Ленина, СПК «Заря» Вороновского района, СПК «Советская Белоруссия», СПК «Светлый путь», СПК им. Ленина Вороновского района, СПК «Победа», СПК им. «50-летия СССР», СПК «Россия», птицефабрика «Неман», Осиповичский завод автоагрегатов, СПК им. А. Мицкевича, СПК «Заветы Ильича» Лидского района?
  2. Какова степень фактического выполнения плановых показателей в РСУ-4 за 2006—2009 гг. с учетом материалов следствия?
  3. В каких формах бухгалтерской и статистической отчетности допущены искажения? По каким показателям?

4. Какая сумма необоснованно перечислена указанными хозяйствами на счет РСУ-4 за минусом стоимости стройматериалов по актам приемки выполненных работ за 2006—2009 гг.?

5. Имеются ли расхождения между показателями в статистической отчетности за 2006—2009 гг., составленной в РСУ-4 и представленной в областное статистическое управление и трест?

6. Имели ли место недостатки в планировании и составлении отчетности в РСУ-4? Какие конкретно? Кто является за них ответственным?

## 2. ИССЛЕДОВАТЕЛЬСКАЯ ЧАСТЬ

### *По первому и второму вопросам*

Согласно акту документальной ревизии Гродненского ремонтно-строительного управления № 4 треста «Белремстройсвязь» Министерства связи Республики Беларусь, произведенной контролером-ревизором Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов Республики Беларусь по Гродненской области В.А. Литвиноком, в отчетность РСУ за 2006—2009 гг. включались невыполненные объемы работ, тем самым завышались отчетные показатели о выполнении плана ремонтно-строительных работ и товарной строительной продукции.

Выводы документальной ревизии о невыполнении работ ремонтно-строительным управлением № 4 в СПК «Комсомолец», «Советский пограничник», СПК им. Денщикова, «Заветы Ленина» Гродненского района, «Заря» Лидского района, «Бердовка» Лидского района, «Заря» Вороновского района, «Советская Белоруссия», «Светлый путь», им. Ленина Вороновского района, «Победа» Зельвенского района, им. 50-летия СССР Волковыского района, «Россия» Щучинского района, им. А. Мицкевича Щучинского района, в совхозе им. Ленина Вороновского района, в учебном хозяйстве «Принеманский» Гродненского района, на птицефабрике «Неман», Осиповичском заводе автоагрегатов, в СПК «Заветы Ильича» Лидско-

го района, основаны, в одних случаях, на объяснениях работников РСУ-4 о том, что работы в этих хозяйствах ими не выполнялись, а производилось списание стройматериалов, в других — на том, что за работы, указанные в процентовках, в РСУ-4 не начислялась заработная плата рабочим, / т. 27, л.д. 171—178, т. 30, л.д. 14—33 (приложение 1).

Экспертизой исследованы: акты приемки выполненных работ ф. № 2; реестры выполненных строительно-монтажных работ по объектам, составленные производственно-техническим отделом РСУ-4; ведомости выполнения плана ремонтно-строительных работ, составленные работниками планового отдела РСУ-4; отчеты о выполнении плана ввода в действие мощностей и плана товарной строительной продукции ф. № 1-КС; банковские платежные документы; материальные отчеты производителей работ (мастеров, прорабов).

В процессе предварительного расследования уголовного дела следствию представлены материалы, в которых приведены факты о том, что в перечисленных выше хозяйствах и на предприятиях ремонтно-строительные работы не проводились вообще или проводились частично. К таким материалам относятся: справки, подписанные руководящими лицами предприятий и хозяйств; акты контрольных обмеров выполненных работ; показания работников предприятий и хозяйств (т. 20, л.д. 41—55, 97—134, 271—289; т. 21, 38—58, 71—78, 133—172, 329—340; т. 22, л.д. 31—51, 72—85, 227—244, 259—267; т. 23, л.д. 55—60, 177—218, 301—320; т. 24, л.д. 23—48, 67—73, 76—81, 103—116, 172—191, 218—248, 297—325; т. 25, л.д. 67—113, 201—222; т. 27, л.д. 171—172; т. 30 л.д. 13—33).

Исследованием перечисленных выше документов бухгалтерского учета и отчетности и с учетом материалов, представленных следствию, установлено, что Гродненским ремонтно-строительным управлением № 4 треста «Белремстройсвязь» в 2006—2009 гг. не выполнен объем ремонтно-строительных работ по генподряду на сумму 348 552 тыс. р., в том числе собственными силами — на 338 151 тыс. р., из них: в первом квартале 2006 г. — на 9428 тыс. р., столько же — собственными силами.



Невыполнение работ подтверждается находящимися в уголовном деле справками СПК «Советский Пограничник» Гродненского района и Осиповичского завода автомобильных агрегатов (т. 30, л.д. 15, 32) (приложение 1, пп. 1, 2, 3); во втором квартале 2006 г. — не выполнен объем работ по генподряду и столько же собственными силами на сумму 967 тыс. р. (т. 30, л.д. 32, приложение 1, п. 4). Всего за 2006 г. не выполнен объем работ по генподряду и столько же собственными силами на сумму 10 395 тыс. р., которая необоснованно включена в выполнение плана 2006 г. (т. 26, л.д. 72; т. 30, л.д. 251—254).

В 2007 г. не выполнено работ по генподряду на сумму 13 043 тыс. р., в том числе собственными силами — на 12 901 тыс. р. Из них:

- во втором квартале — по генподряду и собственными силами — на сумму 1707 тыс. р.;
- в четвертом квартале — по генподряду на сумму 11 336 тыс. р., собственными силами — на 11 194 тыс. р. (приложение 1, пп. 1, 2, 3, 4, т. 30, л.д. 13, 20, 23).

Суммы: 13 043 и 12 901 тыс. р. — необоснованно были включены в выполнение плана по статистической отчетности в 2006 г.

В 2008 г. не выполнен объем строительно-монтажных работ по генподряду на сумму 124 561 тыс. р., в том числе собственными силами — на 116 840 тыс. р. Из них:

- в первом квартале — по генподряду на сумму 62 826 тыс. р., собственными силами — на 57 793 тыс. р.;
- во втором квартале — по генподряду на сумму 19 824 тыс. р., собственными силами — на 19 580 тыс. р.;
- в третьем квартале — по генподряду на сумму 16 458 тыс. р., собственными силами — на 14 014 тыс. р.;
- в четвертом квартале — по генподряду и собственными силами на сумму 25 453 тыс. р.

Невыполнение работ в 2008 г. по генподряду на сумму 124 561 тыс. р., собственными силами — на 116 840 тыс. р. подтверждено справками тех хозяйств, которые перечислены в приложении 1 за 2008 г. Эти суммы необоснованно включены в выполнение плана за 2008 г. (т. 22, л.д. 134; т. 29, л.д. 76).

В 2009 г. невыполненные работы по генподряду составили сумму 200 553 тыс. р., в том числе собственными силами — на 198 015 тыс. р. Из них:

- в первом квартале по генподряду — на сумму 89 950 тыс. р., собственными силами — на 88 607 тыс. р.;
- во втором квартале по генподряду — на сумму 79 653 тыс. р., собственными силами — 78 458 тыс. р.;
- в третьем квартале по генподряду и собственными силами — на сумму 25 850 тыс. р. (т. 20, л.д. 162; т. 27, л.д. 73; т. 29, л.д. 183, 191, 223, 224);
- в четвертом квартале невыполненные работы по генподряду и собственными силами составили 5100 тыс. р.

Таким образом, необоснованно включены в статистическую отчетность объемы ремонтно-строительных работ за 2009 г. по генподряду на сумму 200 553 тыс. р., в том числе собственными силами — на 198 015 тыс. р. (приложение 1).

Выполнение вышеперечисленных объемов работ за 2006—2009 гг. по СПК, совхозам и организациям производилось собственными силами, что подтверждено справками (т. 30, л.д. 14—33). РСУ-4 поставляло в СПК и организации стройматериалы, не производя никаких работ или производя их частично.

При исследовании реестров выполненных строительно-монтажных работ, составленных производственно-техническим отделом РСУ-4, установлено, что невыполненные работы на общую сумму 348 552 тыс. р. были отражены как выполненные. За июль 2007 г. по СПК «Заря» Вороновского района в реестр включена сумма 1969 тыс. р., в то время, согласно акту приемки ф. № 2, этот объект считался принятым в июне. По СПК им. Денщикова по акту ф. № 2 объект на сумму 14 060 тыс. р. был принят в июне 2009 г., в реестре выполненных строительно-монтажных работ он включен в июле того же года. В объем выполненных работ за сентябрь 2009 г. вошел объект, представленный СПК им. А. Мицкевича на сумму 2948 тыс. р., в реестре он не был отражен (приложение 1).

Также невыполненные работы включены в ведомости выполнения плана ремонтно-строительных работ, составленных

работниками планового отдела РСУ-4. В большинстве случаев по ведомостям акты (ф. № 2) с невыполненными работами проведены месяцем составления актов. Однако наряду с этим имеются случаи, когда по ведомостям акты проводились на несколько месяцев позже, чем был составлен акт (приложение 1, гр. 10).

При сопоставлении данных ведомостей о выполнении плана ремонтно-строительных работ с отчетами о выполнении плана ввода в действие мощностей и плана товарной строительной продукции (ф. 1-КС) было установлено, что они совпадают. Следовательно, в отчетности (ф. 1-КС) за 2006—2009 гг. нашли свое отражение объемы невыполненных работ по проценткам, перечень которых приведен в приложении 1 к настоящему заключению на сумму 348 552 тыс. р.

В соответствии с Инструкцией о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству, утвержденной Министерством статистики и анализа Республики Беларусь, данные о фактическом выполнении плана ремонтно-строительных работ и плана товарной строительной продукции отражаются в отчетности на основании документов первичного учета, оформленных надлежащим образом. Расхождения между данными первичного учета и отраженными в отчетности не допускаются. При этом содержание показателей о фактическом выполнении и полнота их охвата должны быть строго сопоставимы с плановыми показателями.

Плановые показатели и данные о фактическом выполнении, отражаемые в отчетности, должны быть предварительно проверены и взаимосвязаны.

В связи с тем, что ремонтно-строительные работы на сумму 34 852 тыс. р. РСУ-4 треста «Белремстройсвязь» не выполнены, они подлежат исключению из отчетности.

Фактические данные о выполнении плана подрядных работ, плана товарной строительной продукции и степени их выполнения отражены в приложении 1, 2 к настоящему заключению.

Расхождения данных ревизии и эксперта-бухгалтера о фактическом выполнении плана подрядных работ и плана

51

товарной строительной продукции за 2006—2009 гг. объясняются следующим:

- ревизией учитывались невыполненные объемы работ только собственными силами РСУ-4, без учета работ, выполненных субподрядными организациями;

- ревизией не были учтены данные, представленные в ходе предварительного следствия, в связи с чем по совхозу «Гродненский», СПК «Заря» Лидского района; «Заря» Вороновского района, птицефабрике «Неман», воинскому складу № 174, было установлено, что рабочие вышеперечисленных хозяйств и организаций оформлялись совместителями в РСУ-4 или работы выполнялись ими частично.

В остальном выводы документальной ревизии о необоснованном включении в статистическую отчетность за 2006—2009 гг. объемов невыполненных работ РСУ-4 экспертом-бухгалтером подтверждаются.

#### *По третьему вопросу*

По первому вопросу экспертом установлено, что в статистической отчетности формы 1-КС /рем/ за 2006—2009 гг. отражены объемы невыполненных строительно-монтажных и ремонтно-строительных работ (приложение 1).

Объем невыполненных строительных работ собственными силами составил 338 151 тыс. р., он отражен в отчете о себестоимости строительных и монтажных работ (ф. № 2-с), отчете о выполнении плана прибыли (ф. № 5-ф), отчете о выполнении плана по труду в строительстве (ф. № 3-Т), балансе по основной деятельности подрядной организации (ф. № 1), подрядчика. При этом занижены показатели себестоимости выполненных работ и средней заработной платы, завышены показатели прибыли и производительности труда.

#### *По четвертому вопросу*

При сопоставлении актов приемки выполненных работ (ф. № 2) и платежных документов экспертом установлено, что за 2006—2009 гг. за объем невыполненных работ перечислено СПК и организациями на расчетный счет РСУ-4 315 498 тыс. (приложение 1).

52

При исследовании материальных отчетов производителей работ (мастеров и прорабов) за этот период в СПК и организации списано строительных материалов на сумму 112 986 тыс. р.

Месяц, год	Сумма, тыс. р.	Том, лист дела
1	2	3
<b>СПК «Комсомолец»</b>		
Декабрь 2007	4057	19, 11—24
Январь 2008	6186	32—42
Март 2008	641	74—84
Апрель 2008	685	86—92
Май 2008	2194	94—104
Июнь 2008	1175	110—125
Июль 2008	134	127—137
Ноябрь 2008	533	140—151
Декабрь 2008	2715	159—172
Март 2009	4045	178—191
Апрель 2009	447	195—209
Май 2009	2638	215—227
Июнь 2009	903	229—250
Июль 2009	989	252—270
<i>Итого</i>	27 341	
<b>СПК «Россия»</b>		
Декабрь 2007	1267	11—24
<i>Итого</i>	1267	
<b>Учебное хозяйство «Принеманское»</b>		
Октябрь 2008	105	20, 4—23
<i>Итого</i>	105	

Продолжение

1	2	3
<b>СПК «Советский пограничник»</b>		
Январь 2008	2812	20, 69—76
<i>Итого</i>	2812	
<b>СПК им. Денщикова</b>		
Май 2009	585	20, 141—160
Июнь 2009	852	164—184
Июль 2009	6291	187—205
<i>Итого</i>	7728	
<b>СПК «Заветы Ленина»</b>		
Февраль 2009	2345	21, 4—17
Сентябрь 2009	4044	
<i>Итого</i>	6389	
<b>СПК «Победа»</b>		
Май 2008	1640	19, 94—109
Июнь 2008	137	110—125
<i>Итого</i>	1777	
<b>СПК «Заря» (Лидский р-н)</b>		
Июнь 2008	1110	21, 179—194
Март 2009	1165	214—232
Июнь 2009	2022	234—259
<i>Итого</i>	4297	
<b>СПК им. Ленина</b>		
Август 2008	7844	21, 301—314
<i>Итого</i>	7844	
<b>СПК «Заветы Ильича»</b>		
Апрель 2007	648	22, 4—20
<i>Итого</i>	648	

Продолжение

1	2	3
	<b>СПК «Заря» (Вороновский р-н)</b>	
Январь 2008	1742	22, 176—188
Март 2008	912	190—208
Июнь 2008	827	21, 179—194
<i>Итого</i>	3481	
	<b>СПК «Светлый путь»</b>	
Февраль 2008	1281	23, 72—89
Март 2008	944	22, 190—208
Май 2008	2549	210—225
Март 2009	1809	23, 130—134
<i>Итого</i>	6584	
	<b>СПК «50 лет СССР»</b>	
Март 2008	686	22, 190—208
Июнь 2008	558	19, 110—125
Июль 2008	126	127—137
<i>Итого</i>	1370	
	<b>СПК «Советская Белоруссия»</b>	
Сентябрь 2008	1011	23, 2—17
Август 2009	2824	21—42
<i>Итого</i>	3835	
	<b>СПК им. Ленина</b>	
Март 2009	6029	23, 130—134
Апрель 2009	5403	236—257
Май 2009	4233	20, 141—130
Июнь 2009	2798	164—184
Ноябрь 2009	2739	23, 272—93
<i>Итого</i>	22 202	

Окончание

1	2	3
	<b>Птицефабрика «Неман»</b>	
Май 2009	1071	20, 141—160
<i>Итого</i>	1071	
	<b>СПК им. Мицкевича</b>	
Январь 2009	3216	24, 135—152
Март 2009	4109	23, 130—134
Апрель 2009	2146	236—257
Июнь 2009	35	20, 164—184
Сентябрь 2009	2409	210—230
<i>Итого</i>	11 915	
	<b>Завод автомобильных агрегатов</b>	
Февраль 2006	1601	25, 10—24
Март 2006	84	28—43
Апрель 2006	635	46—54
<i>Итого</i>	2320	
<i>Всего</i>	112 987	

Таким образом, за 2006—2009 гг. необоснованно перечислено СПК и организациям, за минусом стоимости строительных материалов, на расчетный счет РСУ-4 202 511 тыс. р. (315 498—112 986).

Заказчик (СПК и др.)	Перечислено, тыс. р.	Перечислено необоснованно, тыс. р.
1	2	3
«Комсомолец»	78 015	50 674
«Россия»	2867	1600
Учебное хозяйство «При-неманское»	2800	2695

Окончание

1	2	3
«Советский пограничник»	4736	1924
им. Денщикова	22 902	15 174
«Заветы Ленина»	22 975	16 585
«Победа»	9832	8055
«Заря» (Лидский р-н)	13 905	9608
Совхоз им. Ленина	12 812	4968
«Заветы Ильича»	2050	1402
«Заря»	6981	3500
«Светлый путь»	19 117	12 533
«50 лет СССР»	7812	6441
«Советская Белоруссия»	7973	4138
им. Ленина	56 706	34 506
«Неман»	2117	1046
им. А. Мицкевича	28 014	16 099
Завод автогрегатов	5659	3339
«Бердовка»	8225	8225
<i>Итого</i>	315 498	202 511

По пятому и шестому вопросам

При исследовании статистической отчетности (ф. № 1-КС/рем/, №№ 3-Т, 2-С, 5-Ф), составленной в РСУ-4 и представляемой в Областное статистическое управление и трест «Белремстройсвязь» за 2006—2009 гг., бухгалтерских балансов по основной деятельности экспертом были установлены расхождения между однородными показателями. Так, в отчете (ф. № 3-1) за 2009 г., представленном следствию в тресте «Белремстройсвязь», объем строительно-монтажных работ по сметной стоимости составил 1448,6 тыс. р., а в аналогичном отчете статистического управления объем СМР — 1492 тыс. р. (т. 28 л.д. 62, 63, 197).

По бухгалтерскому балансу на 1 октября 2008 г. прибыль составила 85 105 тыс. р., за этот же период по отчету (ф. № 5-Ф) прибыль составила 83 тыс. р. (т. 28, л.д. 117—119, 264). За 2009 г. по бухгалтерскому балансу прибыль составила 206 955 тыс. р., тогда как за этот период по отчету (ф. № 5-ф), полученному в тресте, этот показатель равен 200,9 тыс. р. (т. 28, л.д. 134—136, 267). Тот же показатель на 1 июля 2009 г. по бухгалтерскому балансу 99 670 тыс. р., по отчету (ф. № 5-ф) — 88,7 тыс. р. (т. 28, л.д. 126—128, 273). В отчете (ф. № I 1-КС) /рем/ за 2009 г. подрядные работы выполнены на сумму 2054,9 тыс. р., в том числе собственными силами — 1448,6 тыс. р. В этой же форме отчета, только месячной, за январь—декабрь 2009 г. общий объем подрядных работ составил 2104,7 тыс. р., в том числе собственными силами 1490 тыс. р. (т. 28, л.д. 170, 179, 180). Такое расхождение объясняется тем, что в 2009 г. были сняты с выполнения плана приписки, установленные ведомственной проверкой, которые образовались за период 2006—2009 гг. (т. 27, л.д. 190—196).

Из вышеизложенного следует, что при составлении статистической отчетности в РСУ-4 треста «Белремстройсвязь» нарушалась инструкция о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству, согласно которой при обнаружении приписок и других искажений отчетных данных за какой-либо период прошлого года все исправления вносятся в отчетные данные за тот же период прошлого года и в нарастающие итоговые данные отчетов за последующие периоды, а также за прошлый год в целом. При этом объем работ, выполненный в текущем году, не изменяется на сумму выявленных приписок по работам, выполненным в прошлые годы.

Согласно инструкции, отчеты по капитальному строительству подписываются руководителем отчитывающейся организации и главным бухгалтером. В соответствии с положением о документах и документообороте в бухгалтерском учете Министерства финансов Республики Беларусь, а также ранее действовавшим положением о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и организаций, Министерство финансов Республики Беларусь, а также лица, составившие и подписавшие отчет, несут персональную ответствен-

ность за достоверность всех данных, отражаемых в отчетности.

Указанные недостатки в составлении статистической отчетности и отражении в ней недостоверных данных могут способствовать необоснованным выплатам премий руководящим и инженерно-техническим работникам РСУ-4 треста «Белремстройсвязь».

Для устранения вышеперечисленных нарушений необходимо конкретизировать работу по первичному учету за выполненными работами в РСУ-4, чтобы добиться достоверности учета их объемов.

Строго соблюдать требования инструкции о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству.

Эксперту-бухгалтеру не представляется возможным отразить недостатки планирования в РСУ-4, так как этот вопрос не относится к его компетенции.

### 3. ВЫВОДЫ

#### По первому вопросу

Необоснованное включение невыполненных объемов строительных работ в СПК, совхозах, организациях, в статистическую отчетность за 2006—2009 гг. в РСУ-4 треста «Белремстройсвязь», составило по генподряду 348 552 тыс. р., в том числе собственными силами — 338 151 тыс. р.

№ п/п	Заказчик (СПК и др.)	Необоснованное включение в статистическую отчетность	
		по генподряду	в том числе собственными силами
1	2	3	4
1	СПК «Комсомолец»	78 015	72 982
2	Учебное хозяйство «При-неманский»	2800	2800
3	СПК «Советский пограничник»	4736	4736

59

Окончание

1	2	3	4
4	СПК «Заря» Лидского района	13 222	12 836
5	СПК «Бердовка»	37 205	37 205
6	СПК «Заветы Ленина»	22 975	22 975
7	СПК им. Денщикова	22 902	22 902
8	СПК им. Ленина	12 812	10 368
9	СПК «Заря» Вороновского района	6981	6981
10	СПК «Советская Белоруссия»	7973	7973
11	СПК «Светлый путь»	19 117	19 117
12	СПК им. Ленина	61 806	60 611
13	СПК «Победа»	9832	9832
14	СПК им. 50 летия СССР	7812	7812
15	СПК «Россия»	2867	2867
16	Птицефабрика «Неман»	2117	2117
17	Завод автоагрегатов	5659	5659
18	СПК им. А. Мицкевича	28 014	26 671
19	СПК «Заветы Ильича»	1707	1707

Расхождения с выводами акта ревизии приводятся в исследовательской части по первому и второму вопросам.

#### По второму вопросу

Фактическое выполнение плановых показателей по объему строительной продукции в РСУ-4 за 2006—2009 гг. с учетом материалов следствия приведены в приложениях 1, 2 к настоящему заключению.

#### По третьему вопросу

Допущены искажения в следующих формах бухгалтерской и статистической отчетности:

- ф. № 1-КС рем по выполнению плана объема товарной строительной продукции и подрядных работ;

60

- ф. № 3-Т:
    - по фонду заработной платы, скорректированному на процент выполнения плана по товарной строительной продукции и подрядных работ;
    - по среднемесячной заработной плате одного работника;
    - выработке на одного работника;
  - ф. № 5-ф — по фактической прибыли;
  - ф. № 2-С:
    - по сметной стоимости;
    - себестоимости работ;
  - в бухгалтерском балансе по основной деятельности
- ф. № 1 — подрядчика — по всем вышеперечисленным показателям.

*По четвертому вопросу*

Необоснованно перечислено указанными в первом вопросе заказчиками на расчетный счет РСУ-4, за минусом стоимости строительных материалов за период с 2006 по 2009 г. — 202 511 тыс. р.

*По пятому вопросу*

Расхождения имеются между показателями в статистической отчетности, составленной в РСУ-4 и представленной в областное статистическое управление и в трест «Белремстройсвязь» за 2006—2009 гг.

*По шестому вопросу*

При составлении статистической отчетности в РСУ-4 связи треста «Белремстройсвязь» нарушалась инструкция о порядке составления статистической отчетности по капитальному строительству, положение о документах и записях в бухгалтерском учете предприятий и организаций Министерства финансов, положение о документах и документообороте в бухгалтерском учете, положение о главных бухгалтерах.

Вопрос: Имели ли место недостатки в планировании в РСУ-4, не относится к компетенции эксперта-бухгалтера.

## ПРИЛОЖЕНИЯ

1. Перечень заказчиков, которым необоснованно включены в статистическую отчетность за 2006—2009 гг. в РСУ-4 невыполненные объемы работ с учетом материалов следствия.

2. Расчет выполнения плана строительно-монтажных и ремонтных работ в РСУ-4 треста «Белремстройсвязь» за минусом необоснованно включенных невыполненных объемов работ за период 2006—2009 гг.

Эксперт-бухгалтер  
Бюро СБЭ

Л.Г. Ширковец

г. Гродно, ул. Доватора, 2/1, ком. 31, тел. 4-12-72.

Учебное издание

## ЛИТЕРАТУРА

Гражданский процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 11 янв. 1999 г., № 238-З (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 1999. — № 18—19. — 2/13.

Уголовно-процессуальный кодекс Республики Беларусь: Кодекс Респ. Беларусь, 16 июля 1999 г., № 295-З (с изм. и доп.) // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2000. — № 77—78. — 2/71.

Инструкция об особенностях проведения экономической экспертизы в Государственном экспертно-криминалистическом центре Министерства внутренних дел Республики Беларусь: утв. постановлением М-ва внутренних дел Респ. Беларусь, 14 нояб. 2006 г., № 303 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2006. — № 203. — 8/15405.

Инструкция о порядке производства судебных экспертиз и специальных исследований в Научно-исследовательском учреждении «Научно-исследовательский институт проблем криминологии, криминалистики и судебной экспертизы Министерства юстиции Республики Беларусь»: утв. постановлением М-ва юстиции Респ. Беларусь, 31 июля 2003 г., № 20 // Нац. реестр правовых актов Респ. Беларусь. — 2003. — № 91. — 8/9858.

*Белуха, Н.Т.* Судебно-бухгалтерская экспертиза / Н.Т. Белуха. — М., 1993.

*Ромашов, А.М.* Судебно-бухгалтерская экспертиза / А.М. Ромашов. — М., 1981.

Судебно-бухгалтерская экспертиза: справ. / Н.К. Болдова, А.А. Голубева, В.И. Гуреев [и др.]. — М., 1993.

*Хмельницкий, В.А.* Судебно-бухгалтерская экспертиза: учебник / В.А. Хмельницкий. — Минск: БГЭУ, 2005.

**Березовский Владимир Антонович**

## СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА

Практикум

Редактор *Л.В. Высоцкая*  
Корректор *Е.И. Кожушко*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 30.06.2009. Формат 60x84/16. Бумага офсетная. Гарнитура SchoolBook. Офсетная печать. Усл. печ. л. 3,7. Уч.-изд. л. 2,1. Тираж 220 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.



Учебное издание

**Березовский Владимир Антонович**

**СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА**

Практикум

Редактор *Л.В. Высоцкая*  
Корректор *Е.И. Кожушко*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 30.06.2009. Формат 60x84/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура SchoolBook. Офсетная печать. Усл. печ. л. 3,7. Уч.-изд. л. 2,1.  
Тираж 220 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Учебное издание

**Березовский Владимир Антонович**

**СУДЕБНО-БУХГАЛТЕРСКАЯ ЭКСПЕРТИЗА**

Практикум

Редактор *Л.В. Высоцкая*  
Корректор *Е.И. Кожушко*  
Технический редактор *О.В. Амбарцумова*  
Компьютерный дизайн *Т.В. Бесчетнова*

Подписано в печать 30.06.2009. Формат 60x84/16. Бумага офсетная.  
Гарнитура SchoolBook. Офсетная печать. Усл. печ. л. 3,7. Уч.-изд. л. 2,1.  
Тираж 220 экз. Заказ

УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия издательская № 02330/0494500 от 08.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.

Отпечатано в УО «Белорусский государственный экономический университет».  
Лицензия полиграфическая № 02330/0494173 от 03.04.2009.  
220070, Минск, просп. Партизанский, 26.