

Ю. О. УЛЬЯНЧЕНКО, О. В. КОВАЛЬОВА

**МЕТОДИКА СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ  
ОПЕРАЦІЙ, ПОВ'ЯЗАНИХ З ВИРОБНИЦТВОМ  
І РЕАЛІЗАЦІЮ ПРОДУКЦІЇ РОСЛИННИЦТВА**

*Досліджено особливості судово-бухгалтерської експертизи операцій щодо виробництва та реалізації продукції рослинництва. Розглянуто основні об'єкти дослідження, вимоги до них, особливості методики проведення судово-бухгалтерської експертизи виробництва та реалізації продукції рослинництва і порядок відображення її результатів.*

**Ключові слова:** судово-бухгалтерська експертиза, експертне дослідження, продукція рослинництва.

*The peculiarities of legal accounting expertise operations as to production and realization of crop products are investigated. The main objects of the research, requirements for them, the peculiarities of legal accounting expertise principles of production and realization of crop products and the order of results representation are examined.*

**Key words:** legal accounting expertise, expert research, crop products.

Прогресивні зміни в технічному та інформаційному забезпеченні ведення господарської діяльності, нечіткість і постійні зміни норм законодавства сприяють сконеню злочинів економічного характеру. Нині розкриття цих злочинів стає неможливим без повної, достовірної, неупередженої та аналітичної інформації, що знаходить своє відображення в документах бухгалтерського обліку. Тому для розслідування сконених правопорушень потрібні спеціальні знання з бухгалтерського обліку.

Необхідно умовою функціонування аграрних підприємств є виробництво і реалізація сільськогосподарської продукції. Як правило, обсяг операцій, пов'язаних виробництвом та реалізацією продукції рослинництва, є досить великий, а тому їх експертне дослідження є трудомістким і відповідальним процесом. Це, у свою чергу, зумовлює необхідність застосування ефективних методичних прийомів під час проведення судово-бухгалтерської експертизи.

Вагомий внесок у дослідження методики судово-бухгалтерської експертизи основних фінансово-господарських операцій зробили зарубіжні та вітчизняні вчені, серед яких О. Бандурка [3], О. Белов [4], М. Білуха [5], Ф. Бутинець [6], І. Волкова [7], В. Глібко [8], М. Камлик [9], Г. Мумінова-Савіна [12], В. Понікаров [13] та ін. Оскільки специфіка галузі рослинництва має певні особливості щодо її облікового процесу, то, відповідно, це

зумовлює певну особливість методичного підходу під час проведення судово-бухгалтерської експертизи та визначає потребу щодо його подальшого дослідження.

Метою дослідження є розкриття особливостей методики судово-бухгалтерської експертизи операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції рослинництва і порядок відображення її результатів.

Метою призначення судово-бухгалтерської експертизи є встановлення фактичних обставин справи, які неможливо з'ясувати без застосування спеціальних (для юридичної сфери) знань. У цьому випадку судово-бухгалтерська експертиза може стати одним із засобів захисту фізичних осіб і суб'єктів господарювання від необґрунтованого обвинувачення в здійсненні злочину та захисту їх інтересів у господарських спорах.

У зв'язку з тим, що судово-бухгалтерська експертиза є процесуальною дією, вона може призначатися та проводитися лише в процесі розслідування слідчим або суддею кримінальної або цивільної справи.

Методика судово-бухгалтерської експертизи є сукупністю методичних прийомів і способів, які застосовуються експертом-бухгалтером під час дослідження документів та інших матеріалів, наданих йому слідчим або судом. Характерними особливостями методики судово-бухгалтерської експертизи є те, що експерт-бухгалтер при проведенні експертного дослідження обмежений використанням способів документального контролю. Експерту-бухгалтеру не можна використовувати способи фактичного контролю у зв'язку з тим, що для дослідження і складання висновку він має право досліджувати лише документальні дані та використовувати лише результати роботи ревізора, який при проведенні перевірки застосовував способи фактичного контролю [6, с. 193].

Порядок обліку операцій з виробництва та реалізації продукції рослинництва залежить від галузевих її особливостей, організації та технології процесу її виробництва. Цим визначається документальне оформлення операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції рослинництва. Однак поряд з розбіжностями організації обліку існують деякі загальні принципи побудови обліку для всіх підприємств, що випливають з єдності методології планування та обліку виробництва. Завданням судово-бухгалтерської експертизи в досліджені операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції рослинництва, є активний вплив на процеси її виробництва з метою сприяння виробництву високоякісної та конкурентоспроможної продукції, її реалізації на ринку на підставі раціонального використання трудових і фінансових ресурсів, запобігання втрат, попередження правопорушень, що призводять до збитків на підприємствах.

Здійснення судово-бухгалтерської експертизи виробництва і реалізації продукції рослинництва проводиться на підставі попередньо сформованого локального стандарту експертного дослідження, який включає об'єкти

судово-бухгалтерської експертизи, джерела інформації, методичні прийоми дослідження, узагальнення та реалізації результатів експертизи.

У процесі бухгалтерської експертизи досліджуються витрати на виробництво і реалізацію продукції рослинництва, визначається, як відображаються в бухгалтерському обліку витрати підприємства з операційної діяльності (рахунки 23 “Виробництво”, 27 “Продукція сільськогосподарського призначення”, 91 “Загальновиробничі витрати” та ін.); реалізація продукції (рахунки 36 “Розрахунки з покупцями і замовниками”, 31 “Рахунки в банках”, 70 “Доходи від реалізації” та ін.).

Необхідною умовою здійснення процесу виробництва є постійна наявність виробничих запасів у потрібній кількості та асортименті.

До об’єктів судово-бухгалтерської експертизи виробництва і реалізації продукції рослинництва належать: встановлення достовірності обсягів виробництва продукції. Експертиза обґруntовує фактичний рівень виробництва в розрізі сортів продукції; обґруntованість витрат виробництва за елементами (на основі відповідних первинних документів, в яких відображені матеріальні витрати, нараховану оплату праці, амортизацію основних засобів, інші витрати). Їх загальну суму відображають елементи витрат за дебетом рахунків 20 “Виробничі запаси”, 22 “Малоцінні та швидкозношувані предмети”, 66 “Розрахунки за виплатами працівникам”, 65 “Розрахунки за страхуванням”, 13 “Знос (амортизація) необоротних активів”, 91 “Загальновиробничі витрати” і списують на відповідні аналітичні рахунки синтетичного рахунку 23 “Виробництво” (згруповані в розрізі видів виробництв або груп продукції).

Калькуляція собівартості продукції є найбільш складним об’єктом судово-бухгалтерської експертизи, оскільки передбачає визначення всієї сукупності витрат на виробництво і реалізацію продукції рослинництва; стан збереження продукції при зберіганні і транспортуванні (досліджується кожен випадок браку продукції при транспортуванні від виробника до покупця, встановлюється сума нестачі продукції, відповідальність осіб).

Дослідження первинних документів на оприбуткування і реалізацію продукції дає можливість визначити достовірність первинної документації, яка застосовується для відображення операцій з виробництва та реалізації продукції рослинництва з метою її використання в системі доказів судово-бухгалтерської експертизи. Досліджуючи надані документи, експерт-бухгалтер зобов’язаний переконатися у належному їх оформленні; перевірити правильність записів у бухгалтерському обліку за операціями, відображеними в первинних документах; звірити надходження та витрачання матеріалів за даними синтетичного та аналітичного обліку; перевірити відповідність записів у документах, облікових реєстрах і звітності за взаємоз’язаними операціями. Зокрема, дані про надходження матеріалів порівнюються з показниками виробництва продукції, на яку вони списані, дані про надходження матеріалів від постачальників – з даними про розрахунки з ними.

Дані бухгалтерського обліку і звітності підприємства дозволяють досліджувати факти приписок продукції на стадіях виробництва і реалізації, встановити факти навмисного спотворення собівартості. Первинну документацію перевіряють на відповідність чинному законодавству, правильність її заповнення.

Експерт-бухгалтер повинен також перевірити правильність відображення в обліку витрат з операційної діяльності підприємства, реалізації продукції в разі подальшої (наступної) оплати та передоплати; визначення фінансових результатів від операційної діяльності; нерозподіленого прибутку (збитків).

У ході експертного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом і реалізацією продукції рослинництва, велике значення для експерта-бухгалтера мають висновки експертів іншої спеціальності. В окремих випадках без них практично неможливо вирішити питання судово-бухгалтерської експертизи (визначити суму збитку, період його виникнення, дати характеристику стану бухгалтерського обліку, звітності і т.д.).

Джерела інформації для проведення судово-бухгалтерської експертизи виробництва продукції рослинництва поділяють в розрізі нормативно-правових та фактографічних. До нормативно-правових відносяться: Закони України, постанови Кабінету Міністрів України, інструкції міністерств і відомств, положення з планування, обліку і калькулювання собівартості продукції, нормативно-методична документація з обліку та звітності (зокрема Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318) [13].

Фактографічна інформація для проведення судово-бухгалтерської експертизи виробництва продукції рослинництва міститься переважно в первинних документах на оприбуткування готової продукції. Важливим джерелом фактографічної інформації для експертного дослідження є регистри аналітичного і синтетичного обліку виробництва продукції, і звітність підприємства з її надходженням, зокрема, “Звіт про рух продукції” [14]. Акти ревізорів та перевірок операцій, пов'язаних з виробництвом, та інформація правоохоронних органів щодо досліджуваного питання, використовуються судово-бухгалтерської експертизою поряд з іншими джерелами фактографічної інформації з метою встановлення реального обсягу заподіяних підприємству збитків та конкретизації міри відповідальності за вчинене правопорушення серед матеріально відповідальних і службових осіб.

Використовуючи комплекс джерел нормативно-довідкової та фактографічної інформації, експерт-бухгалтер за допомогою певних методичних прийомів експертного дослідження (розрахунково-аналітичних і документальних) здійснює процедуру судово-бухгалтерської експертизи (згідно завдань правоохоронних органів). Слід зазначити, що судово-бухгалтерська експертиза будь-якого конкретного питання з виробництва продукції починається з застосування двох найбільш загальних методичних прийомів експертного дослідження: інформаційного моделювання та нормативно-правового регулювання.

Найбільш поширеними порушеннями у сфері сільськогосподарського виробництва є: розкрадання насінневого матеріалу і грошових коштів шляхом приписки посівних площ; неповне оприбуткування врожаю; перевищення нормативів витрати палива, насіння; заниження доходів по реалізації продукції; виникнення неврахованих резервів (надлишків) сировини і матеріалів на виробництві; реалізація неврахованої готової продукції. Судово-бухгалтерська експертиза розкрадання посівного матеріалу продукції рослинництва шляхом приписок посівних площ здійснюється, в основному, за допомогою методичного прийому дослідження документів, зокрема формальної, зустрічної, аналітичної та логічної перевірки документів та взаємного контролю операцій і документів. Експертному дослідженням підлягають лімітно-забірні карти, внутрішньогосподарські накладні, акти витрат насіння на посів, в яких міститься інформація про кількість витраченого насіння і розмір посівної площи, облікові листи тракториста-машиніста і т. д. При необхідності призначається агрономічна експертиза.

На підставі зазначених документів шляхом розрахунково-аналітичних методичних прийомів експертного дослідження можна встановити факти створення надлишків насіння і приписок посівних площ. Однак для підтвердження факту розкрадання продукції необхідно продовжити дослідження за кількістю неоприбуткованої продукції і противової її реалізації. Факти неповного оприбуткування врожаю встановлюються шляхом зустрічної перевірки облікових документів на прийом, транспортування продукції і оплати праці: облікових листів тракториста-машиніста, дорожніх листів шофера, відомостей руху продукції рослинництва, складської книги, бухгалтерських записів на рахунку 27 “Продукція сільськогосподарського виробництва”. У разі підтвердження інформації про неповне оприбуткування продукції рослинництва, необхідно провести експертне дослідження її реалізації.

Методичні прийоми узагальнення і реалізації результатів судово-бухгалтерської експертизи виробництва практично не відрізняються від інших методик узагальнення. За аналогічною схемою експерт-бухгалтер після проведеного дослідження узагальнює його результати, відображає їх в журналі судово-бухгалтерської експертизи, фіксує зміст конкретного питання, винесеного на розгляд судово-бухгалтерської експертизи, вказує перелік нормативно-правової та фактографічної інформації, що стосується цього питання, формулює зміст недоліків і правопорушень, виявлених ревізією, вказує суму збитку, а також і посадову особу, що причетна до розкрадання.

Далі наводиться зміст інформації, її узагальнення: вказуються конкретні недоліки і правопорушення, suma збитку, матеріально-відповідальні та посадові особи, безпосередньо або частково винні у вчиненні злочину. На підставі записів у журналі судово-бухгалтерської

експертизи експерт-бухгалтер, використовуючи методичні прийоми аналітичної угруповання доказів правопорушень у сфері виробництва і реалізації продукції рослинництва, в спеціальних аналітичних таблицях формує зведений результат експертного дослідження. На підставі наведених вище матеріалів, експерт-бухгалтер складає узагальнюючий висновок судово-бухгалтерської експертизи, який разом з журналом та аналітичними таблицями передається правоохоронному органу, що призначив експертизу. Складений за результатами експертного дослідження висновок підписує експерт, який проводив судово-бухгалтерську експертизу. Обов'язковим є засвідчення висновку печаткою експертної установи або підприємницької структури (аудиторської фірми), де працює експерт. Для недопущення фальсифікації окремих сторінок тексту висновку експерту-бухгалтеру необхідно підписувати кожну його сторінку та додатки до нього.

Головною передумовою повного та об'єктивного дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції рослинництва, є розробка ефективної методики експертного дослідження. Універсальних методичних підходів щодо експертного дослідження означених операцій не існує, а використання тих чи інших методів і прийомів дослідження об'єктів судово-бухгалтерської експертизи залежатиме від обставин справи, що зумовили необхідність експертного дослідження.

Отже, основним завданням експерта-бухгалтера під час дослідження операцій, пов'язаних з виробництвом та реалізацією продукції рослинництва є вибір найбільш ефективних і доцільних методів, які дозволять провести експертне дослідження найбільш повно та надати об'єктивні висновки.

#### *Література:*

1. Про судову експертизу [Електронний ресурс] : Закон України від 25.02.1994 р. № 4038-ХІІ. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua>.
2. Про призначення та проведення судових експертиз [Електронний ресурс]: інструкція, затверджена наказом Міністерства юстиції України 08.10.1998 р. № 53/5. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0705-98>.
3. Бандурка А. М. Основы судебной бухгалтерии : учеб. / А. М. Бандурка и др. – Х. : Изд-во Нац. ун-та внутр. дел, 2001. – 336 с.
4. Белов А. А. Судебно-бухгалтерская экспертиза / А. А. Белов, А. Н. Белов. – М. : Книжн. мир, 2004. – 643 с.
5. Білуха М. Т. Судово-бухгалтерська експертиза : підруч. / М. П. Білуха – К. : Воля, 2004. – 656 с.
6. Бутинець Ф. Ф. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. для студентів спец. 7.050106 “Облік і аудит” / за ред. д.е.н., проф. Ф. Ф. Бутинця. – Житомир : ПП “Рута”, 2004. – 460 с.
7. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова. – К. : Центр навч. л-ри, 2009. – 84 с.

8. Глібко В. М. Судова бухгалтерія : підруч. / В. М. Глібко, О. . Бушан. – К. : Юрінком Інтер, 2006. – 224 с.
9. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : підруч. / М. І. Камлик. – К. : Атіка, 2003. – 592 с.
10. Коблянська О. І. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи [Електронний ресурс] / О. І. Коблянська, Н. М. Сторожук // Облік і фінанси АПК. – 2010. – № 1. – Режим доступу : <http://magazine.faaf.org.ua/content/view/907/35/>.
11. Мумінова-Савіна Г. Г. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Г. Г. Мумінова-Савіна. – К. : КНЕУ, 2003. – 202 с.
12. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза / В. Д. Понікаров. – Х. : ІНЖЕК, 2005. – 224 с.
13. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 “Витрати”, затверджене наказом Міністерства фінансів України від 31.12.1999 р. № 318 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>.
14. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами : підруч. / М. Ф. Огійчук, В. Я. Плаксієнко, М. І. Беленкова та ін. / за ред. проф. М. Ф. Огійчука. – 6-те вид., перероб. і допов. – К. : Алерта, 2011. – 1042 с.

*Надійшла до редколегії 14.10.2014 р.*

УДК 339.942 : 379.85(447)

*B. В. АЛМАШІЙ*

## **СТАН ТА ОСНОВНІ НАПРЯМКИ РОЗВИТКУ ТУРИЗМУ ЯК НЕВІД'ЄМНОЇ СКЛАДОВОЇ ТРАНСКОРДОННОГО СПІВРОБІТНИЦТВА ЗАКАРПАТТЯ**

*Визначено суть та поняття транскордонного співробітництва Закарпаття у галузі туризму, проаналізовано стан та основні напрямки діяльності.*

**Ключові слова:** транскордонне співробітництво, туризм, Європейський Союз, державне управління, місцеве самоврядування, інвестиції, проекти.

*Essence and concept of transfrontal collaboration of Zakarpattya are certain in area of tourism, the state and basic directions of activity are analysed.*

**Key words:** transfrontal collaboration, tourism, European Union, state administration, local self-government, investments, projects.