

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ НАЦІОНАЛЬНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ
УНІВЕРСИТЕТ**

**Факультет обліку і аудиту
Кафедра аудиту, ревізії та аналізу**

Довганюк Світлана Володимирівна

**ЕКСПЕРТНЕ ДОСЛІДЖЕННЯ ОПЕРАЦІЙ З ОСНОВНИМИ
ЗАСОБАМИ, МАЛОЦІННИМИ І ШВИДКОЗНОШУВАНИМИ
ПРЕДМЕТАМИ**

галузь знань – 0305 «Економіка та підприємництво»

напрямок підготовки – 8.03050901 «Облік і аудит»

освітньо-кваліфікаційний рівень – магістр

Науковий керівник:
Дерій В. А., д.е.н., професор

Тернопіль-2018

ЗМІСТ

ВСТУП

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....

1.1. Суть економічної експертизи та її роль і значення для розвитку підприємницької діяльності.....

1.2. Поняття та види основних засобів та МШП і їх оцінка.....

1.3. Особливості проведення економічної експертизи в сільському господарстві та її об'єкти, суб'єкти.....

Висновки до розділу 1.....

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....

2.1. Нормативно-правове забезпечення економічної експертизи в Україні.....

2.2. Методика економічної експертизи основних засобів

2.3. Економічна експертиза малоцінних та швидкозношуваних предметів в сільському господарстві та її методика.....

Висновки до розділу 2.....

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ.....

3.1. Планування роботи експертів у сфері економіки.....

3.2. Організація власне самого експертного дослідження основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів.....

3.3. Висновки експертів-економістів та їх реалізація.....

Висновки до розділу 1.....

ВИСНОВКИ.....

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ.....

ДОДАТКИ.....

РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАТИХ ПРЕДМЕТІВ

1.1. Суть економічної експертизи та її роль і значення для розвитку підприємницької діяльності

Невід'ємною ознакою побудови концепції розвитку економічної експертизи є щільний зв'язок її теоретичних основ та методології знання. Теорія як «логічне узагальнення досвіду, суспільної практики, яке ґрунтується на глибокому проникненні в суть досліджуваного явища та розкриває його закономірності» виступає підґрунтям, на якому здійснюється свідомо цілеспрямована діяльність щодо формування і розвитку знань економічної експертизи. Водночас, методологія конкретної області наукового знання, конкретно її науки не зводиться до системи методів дослідження, що використовуються в цій науці, для відображення свого предмета. Ототожнення методології з системою методів означає, на нашу думку, суто прагматичний підхід до розкриття даного поняття. При такому трактуванні методології, її світоглядне значення та філософський зміст відступають на другий план.

Свій внесок у розвиток економічної експертизи внесли і вносять визначні юристи та судові експерти-практики, такі як І.А. Алієв, Р.С. Белкін, Л.Є. Ароцкер, Т.В. Авер'янова, В.Д. Арсеньєв, С.Ф. Бичкова, О.Ф. Аубакіров, І.В. Болоніна, С.В. Бородін, М.М. Віноградова, А.І. Вінберг, Л.М. Головаченко, В.Г. Гончаренко, Г.І. Грамович, Г.Л. Грановський, В.В. Гузенко, А.В. Дулов, О.О. Ейсман, Ю.М. Кубіцький, Л.Г. Еджубов, Н.Т. Малаховська, А.В. Іщенко, Н.І. Клименко, В.Я. Колдин, М.В. Салтевський, В.А. Комаха, Ю.Г. Корухов, та інші.

Проведені кожним з науковців та практиків дослідження в області теорії експертизи більшою чи меншою мірою сприяли обґрунтуванню

теоретичного змісту експертизи як відносно самостійної галузі знання, але в рамках юридичної науки. Беззаперечно, досягнення юриспруденції у тій чи іншій мірі вплинуло на процес становлення та виокремлення як окремої галузі знань економічної експертизи. Однак, як вже зазначалося раніше, навіть розвиток теоретичних основ судово-експертної діяльності виявив наявність різних поглядів серед вчених і на характер, і на форми узагальнення наукової основи судової експертизи в цілому, а також на її часткові аспекти.

Визначення змісту предмета судової експертизи має істотне значення для демаркації її від інших видів практичної економічної діяльності, форм контролю, а також проведення наукової класифікації економічних експертиз за різними ознаками, з'ясування сутності розв'язуваних нею завдань.

Система знань у галузі економічної експертизи включає в себе базу економічних знань, загальнотеоретичні основи експертології, методологічні основи економічної експертизи та технологію її проведення (рис. 1.1)



Рис. 1.1. Система знань у галузі економічної експертизи

Для всього інституту сучасної експертології характерним є постійний науково-прикладний пошук, спрямований на розв'язок все більш складних

експертних завдань, продиктованих сучасним розвитком економічних відносин в світі; це ж притаманно і економічній експертизі. Так, при аналізі та вивченні процесів господарювання окремі автори визнають наявність суперечностей на різних його етапах. К. Макконнелл і М. Брю вказують, що «не існує економічних систем без слабкостей та недоліків». Деталізуючи дану тезу, вони доводять як необхідність, так і «неспроможність» державного сектору економіки й наводять докази на користь рівності в розподілі доходів та на протигагу рівності, формулюють аргументи «за» ринок і «проти» нього. Але ж ця сама теза може набути й іншого розвитку: наявність в будь-якій економічній системі слабкостей та недоліків виступає підґрунтям для економічних порушень, злочинів і потребує детального дослідження здійснених операцій, прийнятих рішень як за формою, так і по суті в межах законодавчо-нормативного поля певної країни [13, с. 26].

Слід зазначити, що особливістю економічних порушень є те, що при їх вчиненні використовуються легальні економічні інститути (правила, форми, процедури, механізми економічної діяльності тощо). Документальна фіксація інформації про господарські операції є обов'язковим елементом фінансово-економічної діяльності підприємства, установи чи організації. Саме цей аспект покладений в основу підтвердження факту здійснення цієї операції, а, відповідно, і побудови систем управління та контролю підприємством. Тому, з метою визначення достовірності всього спектру інформації, що ґрунтується на основі, спродукованих у ході господарської діяльності, документів або з метою дослідження окремих ситуаційних питань господарської діяльності, названі інститути потребують ретельного дослідження фахівцем, що володіє спеціальними знаннями і незалежним від самої діяльності підприємства.

Економічні експертизи виступають однією з таких форм економічних досліджень. Доведено, що історичний шлях становлення і розвитку економічної експертизи перетворив її в науку, здатну досліджувати сутність і поведінку, аналізувати, пояснювати, моделювати і прогнозувати об'єкти, визначати та формувати методи експертиз. Вона, будучи системою знань,

володіє необхідними ознаками, які притаманні теорії, яка водночас, має свою специфіку.

Цільова орієнтація економічної експертології в історичному її генезисі завжди мала проблемнопрактичне спрямування. «Ми не вивчаємо якийсь предмет, ми вивчаємо проблеми. ... будь-який метод має право на існування, якщо він призводить до результатів, які піддаються розумному обговоренню», – зазначав К. Поппер[42, с. 33].

Сучасний стан економічних процесів спричинив суттєве ускладнення економічних експертиз: наявність великого різноманіття об'єктів експертизи та збільшення числа прошарків у фрагментах господарської діяльності визначеного суб'єкта, які виносяться на експертне дослідження. Відповідно, пошук відповідей на поставлені питання (вирішення експертних завдань) неухильно призводить до розширення існуючих та розробки нових методів, засобів та методик дослідження, що охоплюють все більше коло різноманітних об'єктів – документально зафіксованих господарських фактів, явищ, операцій, в часових та логічних межах, визначених конкретним питанням, запропонованим на дослідження експерту-економісту, тобто здійснюється динамічний розвиток наукових знань економічної експертології.

На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції: по-перше, постійне збільшення кількості проведених судових експертиз як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу

Як друга тенденція розвитку інституту економічної експертизи виступає постійно зростаюча кількість висновків експертних досліджень, які здійснені з ініціативою великого кола органів і посадових осіб, що володіють правом призначення проведення економічної експертизи. Так, крім слідчих і судових органів, правоохоронних органів спеціального призначення, правом призначення проведення економічної експертизи законодавець наділив

посадових осіб митних і податкових органів, фондів соціального страхування, інвестиційних фондів тощо. Окрім того, як було зазначено, потреба в її проведенні, зумовлена ґрунтовним дослідженням окресленого перед експертом питання та, відповідно, формуванням законодавчо-нормативно узгодженого висновку, неухильно зростає.

Як вид дослідницької, аналітичної та прогностичної діяльності сучасний етап розвитку економічної експертизи поза рамками процесу судочинства здійснюється в двох основних формах:

– як елемент (стадія) процесу управління – внутрішньовідомча, корпоративна, внутрішня експертиза;

– як вид консалтингової діяльності – незалежна (комерційна, замовна) зовнішня експертиза, що здійснюється незалежними експертами[33, с. 45].

Таким чином, резюмуючи вищевикладене, необхідно підкреслити таке: в даний час об'єктивно складається ситуація розвитку та взаємного зв'язку, з одного боку, судово-експертної економічної діяльності, тобто залучення спеціальних пізнань у сферу експертного дослідження речових доказів, з іншого – прагнення і зусилля науки на створення організованої системи теоретичних положень незалежної економічної експертизи, спираючись на які економіко-експертна практика може отримати свій подальший позитивний розвиток.

Водночас, лише констатація змісту вищезазначеного процесу ще не дозволяє проникнути в його сутність. Проблеми здійснення експертного економічного дослідження в даний час залишаються маловивченими і інколи нерозв'язаними ні в науковому, ні в практичному аспектах. У зв'язку з цим рішення задачі виявлення сутнісних характеристик непроцесуальної (незалежної) економіко-експертної діяльності та судової економічної експертизи вимагає виконання особливого роду досліджень, рефлексивних за своєю формою, якими є саме історико-аналітичні.

Виділення інституту судової експертизи із загальної теорії криміналістики є закономірним явищем у певних умовах розвитку

суспільства (фактори впливу: розвиток науково-технічного прогресу, потреба залучення знань з не юридичних наук (технічних, природничих, суспільних), а також розвиток і трансформація цих знань у судову експертизу) в умовах принципової зміни як самої системи доказів (розвиток кримінології), так і об'єктивізації процесів їх дослідження (кількість накопиченого емпіричного експертного матеріалу за окремими видами експертиз, зокрема економічною).

Однак, побудова юридично-правової системи в цілому (не залежно від державного устрою) спрямована на реалізацію однієї конкретної функції – функції контролю. Цілком слушно в цьому аспекті зазначають Ф.Ф. Бутинець та Т.А. Бутинець: «контроль як наука виник на стику декількох наук, що досліджує економіко-правовий зміст та форму будь-яких порушень та відхилень при здійсненні господарських операцій в процесі кругообороту капіталу та у тісному зв'язку з їх економіко-обліковим змістом». Призначенням контролю є, – за твердженням Л.І. Гомберга, – «дослідження того, наскільки виконання відповідає встановленим вимогам, будь ці останні продиктовані законодавством, звичаєм або просто розумом». Це в повній мірі відповідає положенням Лімської декларації керівних принципів контролю, прийнятої IX Конгресом Міжнародної організації вищих контрольних органів в 1977 р., де зазначено, що організація контролю є обов'язковим елементом управління суспільними фінансовими коштами, оскільки таке управління тягне за собою відповідальність перед суспільством. Контроль є не самоціллю, а невід'ємною частиною системи регулювання, метою якої є розкриття відхилень від прийнятих стандартів і порушень принципів законності, ефективності та економії матеріальних ресурсів на можливо більш ранній стадії з тим, щоб мати можливість здійснити коригуючі заходи, в окремих випадках, притягнути винних до відповідальності, отримати компенсацію за заподіяну шкоду або здійснити заходи щодо запобігання або скорочення таких порушень у майбутньому[51, с. 713].

Слід зазначити, що фактично, судова економічна експертиза не входить до числа традиційних предметних галузей криміналістики і судової експертизи. Ця назва є відносно новою: в Україні вона введена в 2001 р. як наслідок розширення кола питань, що ставились перед бухгалтерами-експертами і виходили за межі їх професійних знань. Назва «судово-бухгалтерська експертиза» на даний час залишається професійною деривацією, що визначає один з експертних напрямів виду «Економічна експертиза», а саме «1.1. Дослідження документів бухгалтерського та податкового обліку і звітності».[12, с. 16]

Як було вище доведено, судово-бухгалтерська експертиза розвивалась на базі окремої комплексної економіко-правової науки – судової бухгалтерії - конгломерату знань бухгалтерського обліку та господарського контролю. «Про самостійну якісно нову роль спеціальних знань в предметних судових науках свідчих те, що їх основоположні наукові дані, які складають основу експертних методик, в материнських науках мають вторинне, допоміжне значення». Викликає заперечення введене авторами поняття «предметної судової науки», до якої вони відносять і економічну експертизу. Слід зазначити, що складовими предметної судової науки вони вважають наукові основи багатьох експертиз, зокрема криміналістичних. Однак, якщо логічно продовжити думки авторів, то криміналістика, її розділ криміналістична техніка є конгломератом наук, а не єдиною, цілісною системою знань, об'єднаною спільним предметом. Автори мимоволі приєднуються до позиції деяких західних вчених, які вважають, що немає криміналістики, як самостійної науки, а є система якихось судових наук, тобто наук, положення яких використовуються в судочинстві (судової хімії, фізики, біології, економіки).

Таким чином, на початковій стадії розвитку наука про економічну експертизу відповідає уявленням про предмет науки про судову (криміналістичну) експертизу як сукупність окремих процесуальних, організаційних і методичних питань проведення експертиз і криміналістичної

техніки в цілому. Водночас слід зазначити, що незважаючи на фактичну ідентифікацію дефініцій «теорія», «методологія», «практика», «методика» у межах системи судової експертизи, юридична наукова думка не дає чіткого єдиного визначення цих термінів у сфері економічної експертизи на сучасному етапі її розвитку.

Фактично в наукових дослідженнях економічної експертизи більшість науковців анахронічно сприймають інститут економічної експертизи лише як інструмент спеціалізованого наукового знання для потреб процесу судочинства. На користь тези про незакінченість формування концептуальних основ експертизи навіть у судовій формі її проведення свідчить той факт, що в законодавчо-нормативних актах України відсутня однозначно трактована демаркація правового статусу носіїв спеціальних знань – фахівця і судового експерта. Ця проблема зумовлена процесуально закріпленим механізмом функціонування розглянутого інституту і нерідко призводить у судовій практиці до ототожнення знань, що вимагають наукового обґрунтування, і знань, що відносяться до компетенції фахівця. Звідси численні факти, коли висновок експерта несе в собі інформацію, засновану не на експертному дослідженні, а лише на констатації фактів.

Судова економічна експертологія як розділ загальної експертології вивчає закономірності і на цій основі розробляє практичні рекомендації поздійсненню експертної діяльності в умовах судочинства у кримінальних та цивільних справах. Внаслідок цього судова експертологія має перспективи розвитку в якості прикладної юридичної науки[10, с. 7].

Застосування економічної експертизи сягнуло далеко за межі процесу судочинства; її результати використовуються як базис управлінських рішень непроцесуального характеру. Тому потреба у переосмисленні як понятійно-термінологічного, так і концептуального апарату економічної експертизи актуалізована часом та історично сформованими формами її реалізації. В цьому аспекті потребують уточнення такі її концептуальні положення як предмет, об'єкти, завдання, а також існуюча система економіко-експертних

знань, класифікація якої за напрямками і видами вимагає обґрунтованої систематизації існуючих та пошуку нових критеріїв, які враховують реальні потреби практичної діяльності. Зазначимо, що одним з таких критеріїв може служити методологія доведеного знання, використовувана для вирішення конкретного експертного завдання.

Відсутність однозначності в підходах до змісту економічної експертизи, її видів, предмету, методу, методичних прийомів, процедур, форм, а відповідно і суб'єктів проведення викликає:

- ірраціональність практичного функціонування механізму проведення економічної експертизи;

- хаотичність сприйняття сутності економічної експертизи за назвами та реаліями окремих її форм (таких як незалежна економічна експертиза, державна економічна експертиза, судово-економічна експертиза, експертно-економічне дослідження, експертно-економічний аналіз, експертно-економічна оцінка, попередня економічна експертиза тощо);

- термінологічні невідповідності в процесі проведення економічної експертизи як окремого дослідження (неузгодженість логічних зв'язків між методом – методичними прийомами – процедурами – діями – операціями);

- нереалізованість потенціалу окремих методичних прийомів контролю в процесі економічної експертизи (таких як економіко-експертний прогноз, економіко-експертний моніторинг, економіко-експертна діагностика діяльності окремого суб'єкта господарювання);

- підміна одних форм економічного контролю іншими (аудит використовується як засіб доведення істини в окремих питаннях замість економічної експертизи);

- відсутність єдиного підходу в різних фінансово-економічних, наукових, законодавчо-нормативних, процесуальних документах до назв окремих форм експертизи;

- уточнення назв і видів заключних документів, що формуються за кожною з форм економічної експертизи.

– невизначеність рівня фахових спеціальних знань, якими має володіти експерт-економіст, що виступає в конкретній ситуації представником суб'єкта контролю і реалізує визначену форму контролю (наявність вищої економічної освіти є обов'язковим, але абсолютно недостатнім фактором оцінки рівня фаховості, набутих особою знань)

– помилки при викладанні фахових дисциплін, предметом яких є окремі форми економічного контролю («Аудит», «Внутрішній аудит», «Судово-бухгалтерська експертиза», «Ревізійна справа» тощо).

Це далеко не повний перелік негативних моментів, пов'язаний з станом невизначеності в системі економічної експертології в нашій країні. Втім, збільшення кількості процедур, методів, інструментальних засобів, що застосовуються з метою захищеності господарської діяльності, обумовлено використанням сучасних експертних технологій. Можливість проведення експертизи, забезпечує оцінку ефективності заходів захисту та підготовки обґрунтованих висновків для прийняття відповідних рішень як для органів державного контролю, судових органів, так і для суб'єктів господарювання, що потребують всебічного дослідження причин і умов, в яких здійснюються/можуть бути здійсненими економічні злочини, порушення.

У цьому істотну допомогу має надати науково обґрунтований концепт «економічна експертиза» і чітко сформована її концепція та методологія.

Слід зазначити, що пріоритетні напрямки любой стратегії виходу з кризи економіки країни залежать від стабілізації і подальшого розвитку всіх галузей вітчизняної економіки, що може бути забезпечений лише стійким економічним розвитком окремих суб'єктів господарювання. Саме утримання та збалансований ріст економічної стійкості підприємств, як сукупності окремих елементів механізму економіки країни, дозволить стабілізувати ситуацію.

1.2 Поняття та види основних засобів та МШП і їх оцінка

Основні засоби формують матеріально-технічну базу підприємства. Від правильного та раціонального обліку основних засобів залежить процес їх відтворення, поповнення, оновлення та в кінцевому рахунку – забезпеченість підприємства конкурентноспроможними, сучасними засобами праці. Розвиток цього напрямку економіки залежить від своєчасного отримання надійної, достовірної, прозорої та повної обліково-економічної інформації. У зв'язку з цим, зростає роль і значення обліку основних засобів як найважливішої функції управління підприємством. Однак наразі існуючий порядок організації обліку операцій з основними засобами не дає змогу провести повний економічний аналіз і не в повній мірі забезпечує інформацією щодо їх здійснення систему управління підприємством. Нечіткість нормативно-правового регулювання, численні зміни правової бази сприяли перекручуванню сутності основних засобів, відсутності взаємозв'язку між фінансовим та податковим обліком основних засобів, а також до неоднозначного сприйняття фахівцями інформації про них.

З погляду економічної категорії, основні засоби – це частина постійного виробничого капіталу, яка виступає у формі засобів праці та поступово, протягом багатьох виробничих циклів, переносить свою вартість на виготовлений продукт.

Згідно із П(С)БО 7 у бухгалтерському обліку виділяються такі групи основних засобів:

- земельні ділянки;
- капітальні витрати на поліпшення земель;
- будинки, споруди та, передавальні пристрої;
- машини та обладнання;
- транспортні засоби;
- інструменти, прилади, інвентар (меблі);
- робоча і продуктивна худоба;

- багаторічні насадження;
- інші основні засоби[15].

Податковий кодекс визначає 16 груп основних засобів та інших необоротних активів:

- група 1 – земельні ділянки;
- група 2 – капітальні витрати на поліпшення земель, не пов'язані з будівництвом;
- група 3 – будівлі, споруди, передавальні пристрої;
- група 4 – машини та обладнання;
- група 5 – транспортні засоби;
- група 6 – інструменти, прилад, інвентар (меблі);
- група 7 – тварини;
- група 8 – багаторічні насадження;
- група 9 – інші основні засоби;
- група 10 – бібліотечні фонди;
- група 11 – малоцінні необоротні матеріальні активи;
- група 12 – тимчасові (нетитульні) споруди;
- група 13 – природні ресурси;
- група 14 – інвентарна тара;
- група 15 – предмети прокату;
- група 16 – довгострокові біологічні активи[14].

В цілях бухгалтерського обліку для основних засобів призначено активний рахунок 10 "Основні засоби", із застосуванням субрахунків:

- 101 – ведеться облік земельних ділянок.
- 102 – ведеться облік капітальних вкладень у поліпшення земель (меліоративні, осушувальні та інші роботи).
- 103 – ведеться облік наявності та руху будинків, споруд, їх структурних компонентів та передавальних пристроїв, а також житлових будівель.

- 104,105, 106, 107, 108 – ведеться облік відповідно машин та обладнання, транспортних засобів, інструментів, приладів та інвентарю, робочої і продуктивної худоби, багаторічних насаджень.
- 109 – ведеться облік ОЗ, які не включені до інших субрахунків рахунка 10 "Основні засоби"[9; 13].

За дебетом рахунку 10 відображаються придбані (отримані) та виготовлені основні засоби, за кредитом – їх списання на рахунки обліку витрат[28, с. 14].

Основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надано права володіння, розпорядження основними засобами та використання їх. Здійснення цих прав неможливе без своєчасного й правильного обліку всіх господарських операцій підприємства, відповідності їх чинному законодавству.

Розглянемо також визначення МШП, що містяться в П(С)БО 9 «Запаси»: «До складу запасів відносяться малоцінні та швидкозношувані предмети, використовувані протягом не більш одного року чи нормального операційного циклу, якщо він перевищує один рік. Під операційним циклом розуміється проміжок часу між придбанням запасів для здійснення діяльності й одержанням засобів від реалізації зробленої з таких запасів продукції чи товарів і послуг». Зазначимо, що у визначенні МШП, наведеному в П(С)БО 9, відсутній вартісний критерій і немає посилання ні на який перелік предметів, а передбачається лише один критерій при віднесенні предметів праці до складу МШП, а саме: предмети повинні використовуватися протягом не більш одного року[32].

Відповідно до Інструкції про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій затвердженої Наказом Міністерства фінансів України № 291 від 10.11.1999р. (із останніми змінами та доповненнями від 27.06.2013 р.), для обліку й узагальнення інформації про наявність та рух малоцінних та швидкозношуваних предметів, що належать

підприємству та знаходяться у складі запасів призначено рахунок 221 “Малоцінні та швидкозношувальні предмети”. За дебетом рахунку 221 відображаються за первісною вартістю придбані (отримані) або виготовлені малоцінні та швидкозношувальні предмети, за кредитом - за обліковою вартістю відпуск малоцінних та швидкозношуваних предметів в експлуатацію із списанням на рахунки обліку витрат, а також списання нестач і втрат від псування таких предметів. До первісної вартості МШП включаються всі витрати, що виникли у зв'язку з їх придбанням підприємством [11].

Основними завданнями, які розв'язує експертне дослідження стану і операцій з основними засобами та МШП, є:

1. дослідження правильності документального оформлення операцій з надходження, переміщення та використання основних засобів та МШП;
2. установлення відповідності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами та МШП вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності;
3. виявлення фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників підприємства в разі придбання, використання, реалізації і ліквідації окремих об'єктів основних засобів;
4. встановлення посадової особи, яка відповідальна за здійснення та документальне оформлення незаконної господарської операції;
5. перевірка правильності віднесення окремих об'єктів до складу основних засобів та МШП;
6. перевірка правильності нарахування амортизації, своєчасність та повнота віднесення її до витрат підприємства;
7. установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;

8. перевірка правильності ведення обліку операцій, пов'язаних з реалізацією непотрібного і зайвого обладнання;

9. визначення впливу операцій з основними засобами на оподатковуваний прибуток.

Формування повної та достовірної інформації, необхідної для внутрішніх і зовнішніх користувачів про діяльність підприємства і його майновий стан – це одне з головних завдань бухгалтерського обліку, для вирішення якого необхідно мати чітке уявлення про стан та вартість активів підприємства.

Найбільшу питому вагу у структурі активів підприємств, як правило, займають основні засоби, тому їх вартість найбільшою мірою впливає на показники діяльності підприємства.

Необхідною умовою правильного обліку основних засобів є єдиний принцип їх грошової оцінки.

Оцінка являє собою «присвоєння числових значень об'єктам і подіям за визначеними правилами». Вона включає три елементи:

- об'єкт чи подія;
- властивість (якість, ознаку, характеристику), що підлягає кількісній оцінці;
- шкала виміру чи сукупність одиниць, в яких можна відбити властивість.

У процесі господарської діяльності можуть використовуватися два підходи до оцінки майна: за собівартістю (придбання чи виробництва) і за поточними витратами. Кожна з цих методик має свої переваги і недоліки.

У ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» визначено, що в основі облікової політики лежить принцип оцінки за собівартістю. Принцип історичної собівартості, покладений в основу бухгалтерського обліку, передбачає пріоритетною оцінку активів підприємства, виходячи з витрат на їх виробництво і придбання[8].

Проте від оцінки об'єктів за собівартістю можна відмовлятися в період гіперінфляції, коли виникає необхідність переоцінки всіх активів, що підтверджено у П(С)БО 7 «Основні засоби»[28, с. 33].

Обидва принципи оцінки мають недоліки і переваги. Оцінка активів за собівартістю дозволяє при незначному рівні інфляції більш-менш точно визначати як фінансовий стан підприємства, так і рівень його прибутковості. Однак, якщо розглядати незмінність оцінки протягом тривалого часу, то навіть незначна інфляція може суттєво впливати на обґрунтованість визначення майнового стану підприємства, що є особливо важливим в цілях економічної експертизи.

Оцінка основних засобів за собівартістю через тривалий період їх використання буде відігравати дуже важливу роль щодо створення фінансових резервів у вигляді накопиченої суми амортизаційних відрахувань для відновлення тих об'єктів, що перейшли в стан, непридатний для подальшого використання. Вважаємо за доцільне оцінку основних засобів періодично уточнювати. Крім того, подібна переоцінка необхідна при приватизації державної власності, особливо при продажі цілісних майнових комплексів на аукціонах.

Міжнародні стандарти фінансової звітності (далі МСФЗ), виділяють чотири методи оцінки активів за:

- 1) фактичною собівартістю придбання;
- 2) оновленою вартістю;
- 3) можливою ціною продажу;
- 4) дисконтною вартістю[12, с. 19].

Перший метод оцінки базується на оцінці активу за історичною собівартістю.

При оцінці активу за методом дисконтної вартості, активи відображаються по дисконтній вартості майбутнього надходження коштів, що, як можна очікувати, будуть створюватися даним активом при нормальній

господарській діяльності. Інші два методи оцінки базуються на поточній ринковій вартості активів[47, с. 231].

Отже, від вибору того чи іншого варіанта оцінки основних засобів залежать і вартість майна, і фінансовий результат діяльності підприємства.

Відповідно до норм П(С)БО 7, підприємства можуть використовувати два види оцінки вартості основного засобу: за історичною собівартістю і справедливою вартістю[15].

Історична собівартість – первісна вартість, тобто фактична сума коштів чи справедлива вартість інших активів, сплачених (переданих), витрачених для придбання (створення) необоротних активів. Такий вид оцінки активів ефективний при проведенні економічної експертизи фінансового стану, тобто він сприяє правильній оцінці фінансового результату (прибутку чи збитку). Даний метод оцінки особливо цікавить адміністрацію, власників підприємств і фінансових аналітиків. Однак, цьому методу оцінки основних засобів притаманні також недоліки, що при певних умовах можуть стати досить суттєвими. Цінність основних засобів згодом змінюється. Навіть якщо ціни залишаються без змін, потенціал основних засобів не залишається незмінним, оскільки скорочується термін їхньої служби, основні засоби стають морально і фізично застарілими[32, с. 303].

Формування первісної вартості основних засобів залежить від витрат, що здійснюються для приведення основного засобу до стану, придатного для використання. Перелік таких витрат залежить від того, яким шляхом основні засоби надходять на підприємство. Усі витрати, що підприємство здійснює при надходженні основних засобів, акумулюються на відповідних рахунках[4, с. 7].

У деяких авторів велике заперечення викликає термін «справедлива вартість». Гудзинський О., Кірейцев Г., Савчук В. вважають, що нормативне закріплення в міжнародних і національних стандартах поняття «справедлива вартість» означає відмову суспільства від етимологічного значення категорії

«справедливість» і свідчить про активний наступ капіталу на людину[18, с. 315].

Проте, варто зазначити, що в багатьох випадках подібна методика повинна використовуватись, якщо відсутня можливість застосування фактичної собівартості, наприклад, при оприбуткуванні внесків у статутний капітал об'єктів, вартість яких вимагає визначення, і т.п.

Справедлива вартість – сума, за якою може бути здійснений обмін активу чи оплата зобов'язання в результаті операції між обізнаними, зацікавленими і незалежними сторонами [56, с. 318] . Тобто, це поточна (ринкова) вартість основних засобів. Така оцінка використовується для того, щоб оцінити, скільки коштують активи підприємства в момент визначення їх вартості.

Оцінку основних засобів за справедливою вартістю доцільно використовувати при аналізі платоспроможності підприємства. Така оцінка дає можливість відносно точно показати майновий стан, але, у свою чергу, спотворює фінансовий результат.

Відповідність як першої, так і другої оцінки реальному стану справ завжди є відносною — уточнюючи один показник бухгалтерської звітності, вони автоматично спотворюють інший.

Отже, не існує універсального методу оцінки, який би не мав недоліків та задовольняв би всіх користувачів фінансової звітності. Тому вибір методу оцінки основних засобів передбачає досконале вивчення цілей оцінки у бухгалтерському обліку.

Згідно із Податковим кодексом України та П(с)БО 7 “Основні засоби”, підприємство має право вибору одного із двох методів нарахування амортизації малоцінних необоротних матеріальних активів, а саме:

- 1) 50 відсотків вартості, яка амортизується у першому місяці використання об'єкта, та решта 50 відсотків - у місяці його вилучення з активів (списання з балансу) внаслідок невідповідності критеріям визнання активом;

2) 2) 100% вартості об'єкта в першому місяці його використання[15].

Обидва методи є простими та зручними у використанні. З метою уникнення можливостей завищення собівартості продукції доцільним є застосування першого методу нарахування амортизації, а у випадку швидкого морального старіння об'єкта МНМА - другого методу[70, с. 25]. Вибір підприємства, в першу чергу, залежить від специфіки та мети його діяльності.

П(с)БО 9 "Запаси" передбачено наступні методи оцінки вибуття МШП їх переваги та недоліки [16](Таблиця 2.1.)

Таблиця 2.1

Порівняння методів оцінки МШП

Метод	Переваги	Недоліки
Ідентифікованої собівартості	- найбільш точний метод; - при застосуванні цього методу для кожної одиниці запасів використовується спеціальне маркування, яке дозволяє визначити її собівартість, т. ч. підприємство може регулювати прибуток шляхом реалізації більш дорогих або більш дешевих запасів	- трудомісткість методу; - у результаті використання цього методу однакові запаси обліковуються за різною вартістю, що не завжди зручно
Середньозваженої собівартості	- дає об'єктивну картину руху матеріальних цінностей на підприємстві; - при застосуванні цього методу чистий прибуток буде мати середнє значення, яке найбільш відповідає фактичному; - доцільність використання даного методу оцінки запасів також обумовлена рівномірністю їх списання, реальністю стану залишків запасів у балансі та вартості витрачених матеріальних цінностей; - метод полегшує роботу і не вимагає детального обліку руху за кожною одиницею товарів	- не приділяється увага останнім за часом цінам, а вони більш доречні в оцінці доходу й при прийнятті управлінських рішень; - у період підвищення цін метод призводить до того, що під-а оголошують більший прибуток, ніж справедливий, у результаті чого сплачуються надлишкові кошти у вигляді податків

Продовження таблиці 2.1.

<p>ФІФО</p>	<ul style="list-style-type: none"> - метод простий у використанні та запобігає можливості маніпулювання прибутком; - залишки невикористаних матеріалів відображаються в активі балансу за цінами, які максимально наближені до реальної ринкової вартості, на дату складання звітності; - вигідно застосувати при плановому скороченні закупок матеріалів та при очікуванні падіння цін на продукцію, що виготовляється; 	<ul style="list-style-type: none"> - метод призводить до заниження величини витрат, які списуються за закупівельними цінами на собівартість продукції, що реалізується; - у період зростання цін підприємства оголошують більший прибуток, ніж справжній
<p>Нормативних витрат</p>	<ul style="list-style-type: none"> - можливість поточного оперативного обліку витрат шляхом обліку відхилень від норм; - відокремлений облік змін норм, тобто контроль за здійсненням режиму економії; - укрупнення об'єктів обліку, оскільки нормативні калькуляції складають по всіх видах виробів, а відхилення враховують за групами однорідної продукції, унаслідок чого зменшується число об'єктів калькулювання; - охоплення нормативними калькуляціями значної частини витрат; - можливість рідше здійснювати інвентаризацію незавершеного виробництва 	<ul style="list-style-type: none"> - постійний перегляд норм використання запасів, праці, виробничих потужностей та діючих цін

Подовження таблиці 2.1

За ціною продажу	- даний метод розповсюджений у роздрібній торгівлі	- у балансі відображається продажна вартість товарів за вирахуванням нереалізованої торгової націнки, яка розраховується за допомогою середнього відсотка торгових націнок. Розрахована у такий спосіб величина досить приблизна і може відхилитися від реальної вартості товарів
------------------	--	---

Кожен із вище зазначених методів оцінки МШП при їх вибутті має певні переваги та недоліки, тому визначити котрий із методів є найкращим неможливо. Підприємство обирає саме той метод, який би найбільше відповідав поставленим цілям діяльності. Однак, з метою правильного відображення даних у фінансовій звітності підприємства, а саме у Балансі, доцільним є застосування методу ФІФО, при якому вартість залишків запасів на кінець місяця є максимально наближеною до їх ринкової вартості, що найбільш відповідає принципу обачності в бухгалтерському обліку

1.3 Особливості проведення економічної експертизи в сільському господарстві та її об'єкти, суб'єкти

Економічна експертиза включає в себе перевірку документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності, документів фінансово-кредитних операцій. Основне завдання економічної експертизи — перевірка фінансових операцій, які відображені в документообігу підприємства. В ході проведення економічної експертизи фахівці беруть до уваги як документальні докази (звіти, квитанції, відомості, ордери і т.д.), так і речові (матеріали, обладнання тощо).

Економічна експертиза на підприємствах сільського господарства проводиться з питань:

- порушення податкового законодавства, законодавства про оплату праці та пенсійного законодавства;
- визначення та документального підтвердження розміру збитків у зв'язку з нестачею товарно-матеріальних і грошових коштів, невиконанням договірних зобов'язань, простоями, втратою або пошкодженням майна, форс-мажорними обставинами;
- обґрунтування економічної доцільності отримання і використання кредитів і позик, цільового використання бюджетних коштів, дотацій;
- розрахунку розміру середнього заробітку та компенсації за затримку у виплаті заробітної плати;
- оформлення виплат допомоги по частковому безробіттю працівникам підприємства з фонду центру зайнятості з причин простою підприємства внаслідок економічного характеру;
- документального обґрунтування розрахунку частини майна при виході учасника зі складу засновників;
- підтвердження врожайності, що була задекларована у звітності підприємства;

- визначення підприємства, як такого, що має право перебувати на 4-й групі єдиного податку, тобто 75% його діяльності пов'язано із сільським господарством. [56. с. 92]

Найбільш затребуваними на сьогодні є судово-економічні експертизи. До них відносяться фінансово-економічні експертизи та судово-бухгалтерські.

Судово-бухгалтерську експертизу проводять при розгляді цивільних справ для аналізу фінансово-господарських операцій, відображених у бухгалтерському обліку. Завдання експерта встановити причину проблеми і відповісти на питання, зазначені судом в призначенні судової експертизи.

Фінансово-економічна судова експертиза, в тому числі податкова, потрібна для визначення фінансового стану організації, виявлення оптимізації або ухилення від сплати податків і т.п. Конкретні питання по експертизі суд відображає в ухвалі про призначення експертизи.

Об'єктами експертного дослідження основних засобів та МШП є будь-які господарські операції з основними засобами та МШП, які здійснювалися на підприємстві протягом певного періоду. Експерт досліджує отримані інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, акти інвентаризаційних комісій, письмові пояснення матеріально відповідальних осіб, протоколи, накази та інші документи. При цьому він перевіряє, чи був виконаний передбачений інструкцією порядок проведення інвентаризації, чи правильно оформлені інвентаризаційні матеріали, чи обґрунтовані результати зіставлення облікових та фактичних даних про залишки цінностей. Досліджуючи нестачі основних засобів та МШП, експерт-бухгалтер використовує первинні документи, матеріали інвентаризації, усі бухгалтерські записи, надані для розгляду, які звіряються з первинними документами про надходження, вибуття і рух основних засобів та МШП.

Таким чином, об'єктами експертного дослідження операцій з основними засобами та МШП є:

- реальність відображення у балансі;

- достовірність оцінки;
- надходження, вибуття та достовірність відображення їх в обліку;
- правильність нарахування та відображення в обліку амортизації та зносу;
- дооцінка, уцінка, правильність відображення її в обліку та фінансовій звітності;
- стан збереження основних засобів та МШП. [19, с. 231]

При визначенні об'єктів економічної експертизи в сільському господарстві, доцільно назвати основні порушення, що виникають на підприємствах даної специфіки.

1. Завищення виробничої собівартості продукції тваринництва та рослинництва шляхом:

- недотримання раціонів кормів;
- недотримання норм списання посівного матеріалу;
- недотримання норм списання паливно-мастильних матеріалів;
- віднесення втрат від вимушеного забою та падежу тварин;
- віднесення втрат від стихійних лих у зв'язку з

несприятливими обставинами.

2. Розкрадання сільськогосподарської продукції шляхом:

- створення лишків сільськогосподарської продукції;
- шляхом приписок посівних площ;
- шляхом неповного оприбуткування зерна;
- шляхом вирощування продукції на площах, не відображених в обліку;
- шляхом складання підроблених документів (актів) на переробку сортування та очищення продукції;
- неоприбуткування приплоду тварин;
- вирощування тварин без відображення в обліку;
- переведення тварин в інші вікові групи;

Експертиза встановлює, якою мірою зазначені операції сприяли прихованню збитків або одержанню завищеної заробітної плати і премій.

Витратами звітного періоду визнаються або зменшення активів, або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу підприємства (за винятком зменшення капіталу внаслідок його вилучення або розподілу між власниками), за умови, що ці витрати можуть бути достовірно оцінені.[44, с. 22]

Тому вони визначаються витратами певного періоду одночасно з визнанням доходу, для отримання якого вони здійснені. Якщо неможливо прямо пов'язати витрати з доходом певного періоду, то вони відображаються у складі витрат того звітного періоду, в якому вони були здійснені. Якщо актив забезпечує одержання економічних вигод протягом кількох звітних періодів, то витрати визнаються шляхом систематичного розподілу його вартості (наприклад, у вигляді амортизації) між відповідними звітними періодами.

Якщо говорити про об'єкти експертного дослідження сільськогосподарських підприємств в цілому, то до них можна віднести:

1. Виконання планів виробництва, реалізації і собівартості продукції рослинництва;
2. Затрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва;
3. Незавершене сільськогосподарське виробництво;
4. Калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції;
5. Зберігання сільськогосподарської продукції при збиранні, транспортуванні, переробці;
6. Первинна документація з обліку у сільськогосподарському виробництві;
7. Аналітичний і синтетичний облік та звітність про виробництво, реалізацію, собівартість продукції;
8. Нестача продукції, приписки та інші правопорушення, виявлені ревізією, розмір збитків, відповідальні за них особи. [32, с. 128]

Суб'єкт – це особа або організація, що виступає носієм певних прав і обов'язків, якій надано право на здійснення певного виду діяльності. У економічній експертизі під суб'єктом розуміють орган або особу, яка уповноважена призначати експертизу та орган або особу, яка безпосередньо її проводить.

Суб'єктами економічної експертизи можуть бути:

- Судді;
- Слідчі;
- Прокурори;
- Податкові органи;
- Фахівці-експерти.

На початку експертного дослідження фахівець повинен установити правомірність віднесення окремих об'єктів до основних засобів та МШП. Основні засоби, які будуть визнані непридатними для використання протягом звітного періоду, мають бути списані на витрати цього періоду за їхньою залишковою вартістю. Експерт мусить упевнитися в тому, що основні засоби, які за даними бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експерта-бухгалтера є також перевірка правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7. Також фахівець повинен перевірити правильність обліку МШП.

Якщо підприємство придбаває основні засоби, які були в експлуатації, то, зараховуючи їх на баланс, потрібно відобразити і суму переданого зносу (продавець повинен указати її в акті приймання-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони мають бути оцінені за ринковою, а не за залишковою вартістю.

Експерт-бухгалтер також застосовує дані податкового обліку основних засобів та МШП. Це робиться насамперед для правильності визначення об'єктів оподаткування.

Також експерту-бухгалтеру необхідно дослідити матеріали інвентаризації основних засобів і МШП та звернути увагу на точність визначення збитку, який підлягає відшкодуванню винними особами.

Під час дослідження матеріалів інвентаризації основних засобів, крім указаних вище питань, експерт-бухгалтер повинен розглянути такі моменти:

1. правильність віднесення до основних засобів та МШП матеріальних цінностей, що перебувають на балансі;
2. точність визначення балансової вартості основних засобів та МШП на початок кожного звітного періоду;
3. правильність списання МШП;
4. правильність нарахування амортизації основних засобів тощо.[20, с. 56]

Отже, методика експертного дослідження операцій з основними засобами та МШП полягає в перевірці та порівнянні балансових (звітних) даних про їх залишки з даними синтетичного та аналітичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинними документами про надходження та вибуття основних засобів та МШП.

Висновки до розділу 1

Ефективне функціонування суб'єктів господарювання в умовах ринкової економіки можливе завдяки збалансованому використанню всіх видів ресурсів.

На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції: по-перше, постійне збільшення кількості проведених судових експертиз як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу. Пов'язаний даний процес з тим, що економічна експертиза є дієвим інструментом перевірки діяльності підприємства з точки зору бухгалтерської діяльності та визначення порушень законодавства.

Інтенсифікація виробництва, нарощування його обсягів забезпечується, у першу чергу, зростанням рівня екстенсивного та інтенсивного використання основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів. На сучасному етапі розвитку ринкових відносин вивчення ресурсів виробництва, до яких належать також основні засоби і МШП, потрібно здійснювати з урахуванням усього їх «життєвого циклу». Такий підхід є логічним з позицій стратегій суб'єктів господарювання. Отже, потребує детальнішого вивчення питання експертного дослідження основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів.

Зародження та розвиток товарного виробництва обумовлювалися наявністю у власника засобів праці, за допомогою яких праця уречевлювалася у товар, який мав мінову, а пізніше – додаткову вартість. Саме накопичення цієї додаткової вартості сприяло появі капіталу. Отже, завдяки праці створено засоби праці, які, у свою чергу, є однією із умов появи та накопичення капіталу власників. До таких засобів праці в першу чергу відносимо основні засоби та малоцінні швидкозношувані предмети.

На даному етапі розвитку інституту економічної експертизи особливо яскраво простежуються дві тенденції: по-перше, постійне збільшення кількості проведених судових експертиз як у сфері кримінального судочинства, так і в сферах цивільного, арбітражного, адміністративного процесу

Основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надано права володіння, розпорядження основними засобами та використання їх. Здійснення цих прав неможливе без своєчасного й правильного обліку всіх господарських операцій підприємства, відповідності їх чинному законодавству.

Об'єктами експертного дослідження основних засобів та МШП є будь-які господарські операції з ними, які здійснювалися на підприємстві протягом певного періоду. Експерт досліджує отримані інвентаризаційні описи, порівнювальні відомості, акти інвентаризаційних комісій, письмові

пояснення матеріально відповідальних осіб, протоколи, накази та інші документи. При цьому він перевіряє, чи був виконаний передбачений інструкцією порядок проведення інвентаризації, чи правильно оформлені інвентаризаційні матеріали, чи обґрунтовані результати зіставлення облікових та фактичних даних про залишки цінностей. Досліджуючи нестачі основних засобів та МШП, експерт-бухгалтер використовує первинні документи, матеріали інвентаризації, усі бухгалтерські записи, надані для розгляду, які звіряються з первинними документами про надходження, вибуття і рух основних засобів та МШП.

Експертне дослідження підприємств сільськогосподарської сфери має велику кількість нюансів при його проведенні, відповідно об'єктами дослідження виступають здебільшого притаманні сільськогосподарській галузі елементи, такі як:

1. Виконання планів виробництва, реалізації і собівартості продукції рослинництва;
2. Затрати на виробництво продукції рослинництва і тваринництва;
3. Незавершене сільськогосподарське виробництво;
4. Калькулювання собівартості сільськогосподарської продукції;
5. Зберігання сільськогосподарської продукції при збиранні, транспортуванні, переробці;
6. Первинна документація з обліку у сільськогосподарському виробництві;
7. Аналітичний і синтетичний облік та звітність про виробництво, реалізацію, собівартість продукції;
8. Нестача продукції, приписки та інші правопорушення, виявлені ревізією, розмір збитків, відповідальні за них особи.

В загальному, економічна експертиза є незамінним елементом перевірки діяльності підприємств на предмет порушень, а тому буде постійно розвиватися і вдосконалюватися.

РОЗДІЛ 2. МЕТОДИКА ПРОВЕДЕННЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

2.1. Нормативно-правове забезпечення економічної експертизи в Україні

Процес судово-економічної експертизи є процесуальною дією, тому на його якість впливає досконала нормативно-правова база. Законодавство України, на жаль, не містить нормативного акта, який регулює діяльність судових експертів-економістів, але ці норми розкриваються у різних нормативно-правових документах. Відсутність єдиного документа впливає на час виконання експертом роботи та якість дослідження. Тому актуальним є загальний розгляд норм регулювання судово-економічної експертизи та консолідації їх для підвищення якості роботи експерта.

Більшість порушень економічного законодавства відбуваються в документальній сфері і заходять своє відображення в бухгалтерському обліку. Суддя та слідчий не володіють спеціальними знаннями в галузі фінансового обліку, тому є необхідним використання спеціальних наукових і практичних знань економіста-експерта.[35, с. 198]

Експерт-економіст є процесуальною особою, тобто має чіткий процесуальний статус, який визначає його права та обов'язки. Тому у ході здійснення діяльності йому, насамперед, необхідно керуватися, нормативно-правовими актами, що регулюють порядок проведення судово-експертної діяльності.

Основним нормативно-правовим актом, який регулює судово-експертну діяльність є Закон України "Про судову експертизу" і для досконалого вивчення проблеми нормативно-правового регулювання судово-економічної експертизи варто розглянути саме цей нормативний акт.

Після прийняття у 1994 р. ключового нормативно-правового акта - Закону України "Про судову експертизу" на його основі Кабінетом Міністрів України та Міністерством юстиції України, іншими міністерствами та відомствами було прийнято низку нормативно-правових актів, які розвивають та деталізують положення зазначеного Закону. Лише Міністерством юстиції України, яке згідно із Законом покликане відігравати ключову роль у забезпеченні виконання його положень, розроблено і затверджено понад 15 правових актів, серед яких основне місце посідають Положення про державний реєстр атестованих судових експертів державних і підприємницьких структур та громадян, Інструкція про призначення та проведення судових експертиз, Положення про порядок проведення судової автотоварознавчої експертизи і Науково-методичні рекомендації до нього та ін.

Державний реєстр атестованих судових експертів, ведення та наповнення якого забезпечує Міністерство юстиції, налічує близько 3,5 тис. судових експертів державних та недержавних установ. Згідно із вимогами Закону України "Про судову експертизу" 500 фахівцям недержавних структур Центральною експертно-кваліфікаційною комісією Міністерства юстиції України присвоєно кваліфікацію судових експертів з багатьох експертних спеціальностей, зокрема будівельно-технічних, товарознавчих, економічних та ін.

Провідну роль у проведенні судових експертиз відіграють державні спеціалізовані установи і експертні служби, зокрема науково-дослідні інститути судових експертиз Міністерства юстиції України, експертні служби Міністерства внутрішніх справ, установи Міністерства охорони здоров'я, Служби безпеки України та Міністерства оборони, на які, згідно із ст. 7 Закону України "Про судову експертизу", покладено здійснення судово-експертної діяльності.

Робота що була проведена Міністерством юстиції України, іншими уповноваженими міністерствами і відомствами після прийняття Закону

України "Про судову експертизу" з метою впровадження його положень, дозволила суттєво покращити загальний рівень судово-експертної діяльності як важливої складової правосуддя.

Практика застосування згаданого Закону, як ключового правового регулятора відносин у сфері судово-експертної діяльності, підтвердила його важливість та необхідність. За час, що минув, переважна більшість положень цього Закону не втратила своєї чинності, проте й виявила чимало проблем, вирішення яких потребує системного вдосконалення та уточнення нормативно-правової бази, що регулює судово-експертну діяльність, передусім шляхом внесення досить суттєвих змін і доповнень до зазначеного Закону.[21, с. 36]

У зв'язку з цим Міністерством юстиції України за участю науково-дослідних інститутів судових експертиз Мінюсту та з урахуванням пропозицій зацікавлених міністерств та інших державних органів було підготовлено проект Закону України "Про внесення змін до Закону України "Про судову експертизу".

Запропоновані зміни здебільшого стосуються статей чинного Закону, які закріплюють основні засади здійснення судово-експертної діяльності та визначають статус судових експертів. Так, з прийняттям Закону України "Про ліцензування певних видів господарської діяльності" значення державних служб і установ як основної ланки судово-експертної системи значно зросло, оскільки тільки вони одержали виключне право на проведення криміналістичних, судово-медичних та судово-психіатричних експертиз.

Таким чином необхідністю є внесення змін до Закону, спрямованих на уточнення порядку здійснення судової експертизи експертами, які не працюють в державних установах, перш за все з метою приведення положень Закону "Про судову експертизу" у відповідність з Законом "Про ліцензування певних видів господарської діяльності". Останнім не тільки, як відмічено вище, фактично запроваджено проведення криміналістичних, судово-медичних та судово-психіатричних видів експертиз лише державними

установами, а й скасовано ліцензування судово-експертної діяльності, що здійснюється експертами на підприємницьких засадах.

Слід окремо зупинитися на проблемі поєднання таких видів діяльності, як судово-експертна і підприємницька.

Відповідно до ст. 1 Закону України "Про підприємництво" підприємництво - це самостійна ініціатива, систематична на власний ризик діяльність по наданню послуг з метою отримання прибутку. Що стосується судово-економічної експертизи, то це виключно процесуальна дія, яка відповідно до чинного законодавства призначається постановою слідчого(судді), ухвалою суду або ухвалою інших компетентних посадових осіб та органів. При цьому слід зазначити, що експерт без поважних причин не має права відмовитися від покладених на нього обов'язків - проведення експертизи, незважаючи на відсутність чи наявність оплати за її проведення (отримання прибутку).

На нашу думку, здійснення судово-експертної діяльності на підприємницьких засадах, зважаючи на те, як це зазначено у чинному Законі "Про судову експертизу", суперечить процесуальному законодавству. Крім того, ліцензія надається як фізичним, так і юридичним особам, проте згідно із ст.ст. 384, 385 КК України відповідальність за надання неправдивого висновку або відмову без поважних причин від проведення експертизи несе особисто експерт (як фізична особа).[64, с. 87]

Перший, найважливіший крок в усуненні зазначеної суперечності вже зроблено із прийняттям Закону "Про ліцензування певних видів господарської діяльності".

Зміни та доповнення, запропоновані у законопроекті, мають на меті також поліпшити існуючий порядок фінансування діяльності державних спеціалізованих науково-дослідних установ Мін'юсту. Так, з одного боку, пропонується встановити правило, згідно з яким діяльність, пов'язана із проведенням розробок наукового характеру, а також із здійсненням судово-економічних експертиз у кримінальних справах, фінансується за рахунок

державного (та місцевих) бюджету. Існуюча редакція Закону передбачає проведення судових експертиз науково-дослідними експертними установами Міністерства юстиції за рахунок замовника. Слід зазначити, що замовниками експертиз по кримінальних справах є суди та правоохоронні органи, фінансування яких здійснюється, в тому числі, за рахунок державного бюджету. З метою спрощення порядку фінансування витрат, пов'язаних з проведенням економічних експертиз, в законопроекті запропоновано виділення відповідних коштів цілеспрямовано саме експертним установам.

З іншого боку, вноситься пропозиція більш чітко виділити позабюджетні джерела фінансування, які дадуть змогу залучити додаткові кошти, необхідні для ефективного здійснення державними спеціалізованими науково-дослідними установами своєї діяльності (утримання експериментальної бази, криміналістичного обладнання, придбання довідкової літератури тощо). Ці кошти надходять від зацікавлених юридичних осіб і громадян під час проведення судових експертиз у цивільних та арбітражних справах, експертиз в позасудовому провадженні, а також як плата за проведення інших робіт.

На перший погляд, це може викликати зауваження щодо неможливості сплатити вартість експертизи особами, що належать до малозахищених верств на-селення. Однак це питання врегульоване ЦПК України та постановою Кабінету Міністрів України від 01.07.1996 р. № 710 (із змінами і доповненнями від 26.07.2001 р. № 869), якими визначено, що у разі, якщо сторона звільнена від сплати судових витрат, зазначені витрати провадяться з коштів суду.

Принципово важливою є пропозиція щодо впорядкування здійснення судово-експертної діяльності експертами, які не працюють в державних спеціалізованих установах. З даною метою в законопроекті визначено перелік вимог, яким мають відповідати фахівці-експерти, що не працюють в державних спеціалізованих установах і систематично на професійному підґрунті здійснюють судово-експертну діяльність, це, насамперед, наявність

вищої базової освіти, відповідної спеціальності, як це впливає з положень ст. 200 КПК України (остання частина ст. 10, ч. 2 ст. 21), а також надано нову, більш чітку і детальну редакцію ст. 16, 17, що регламентують порядок проведення атестації та присвоєння кваліфікації судового експерта.

На суттєве уточнення статусу судових експертів, зокрема тих, що не працюють у державних установах, більш повне використання їх спеціальних знань спрямована пропозиція щодо надання права судовим експертам на договірних засадах проводити експертизу в позасудовому провадженні з питань, що становлять інтерес для зацікавлених юридичних осіб і громадян (ст. 13).

Важливе значення для збільшення об'єктивності оцінки висновків експертів правоохоронними органами і судами мають пропозиції щодо впровадження атестації і державної реєстрації методик, що застосовуються під час проведення експертиз.

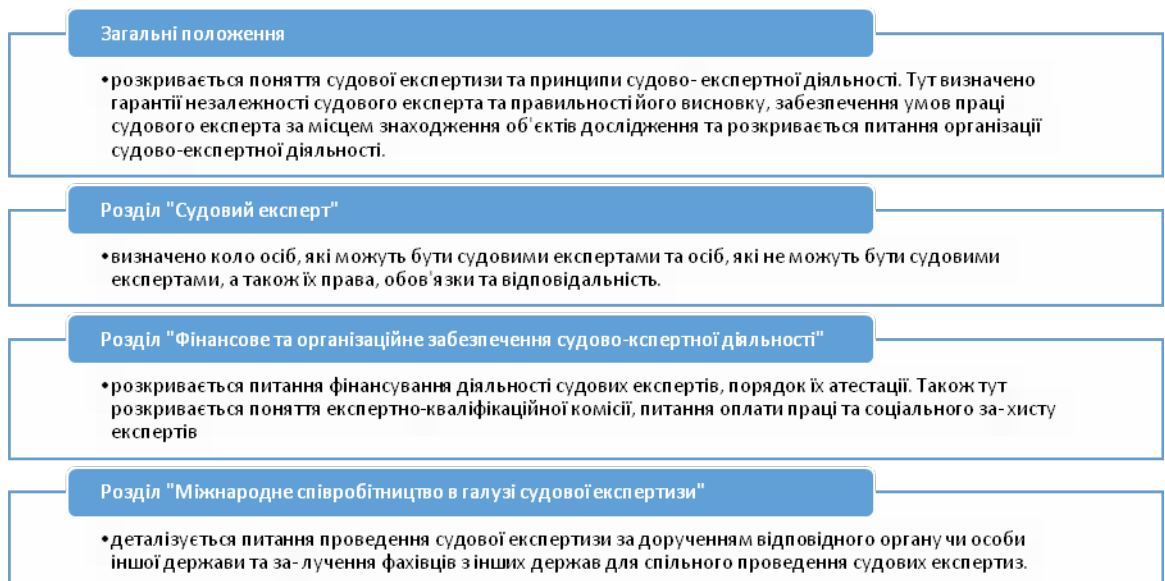


Рис 2.1. Коротка структура Закону України «Про судову експертизу»

З метою підвищення якості судових експертиз, перевірки компетентності експертів (як державних, так і недержавних установ), що систематично, на професійній основі здійснюють судово-економічну експертну діяльність, запропоновано правило, згідно з яким органи дізнання,

попереднього слідства і суду матимуть право доручати проведення судово-економічних експертиз по кримінальних справах лише тим фахівцям, яких внесено до Реєстру атестованих судових експертів. Законопроектом передбачено лише два винятки із цього загального правила, які сформульовано в останній частині ст. 7 та ст. 9, вони стосуються нетрадиційних видів експертиз.

Коротка структура Закону України "Про судову експертизу" наведено на рис. 1.1.

Правовою основою проведення судово-економічної експертизи за кримінальними, цивільними справами чи господарськими спорами є процесуальне законодавство. Узагальнення норм процесуального законодавства, що регулюють проведення судово-економічної експертизи наведено на рис. 2.2.

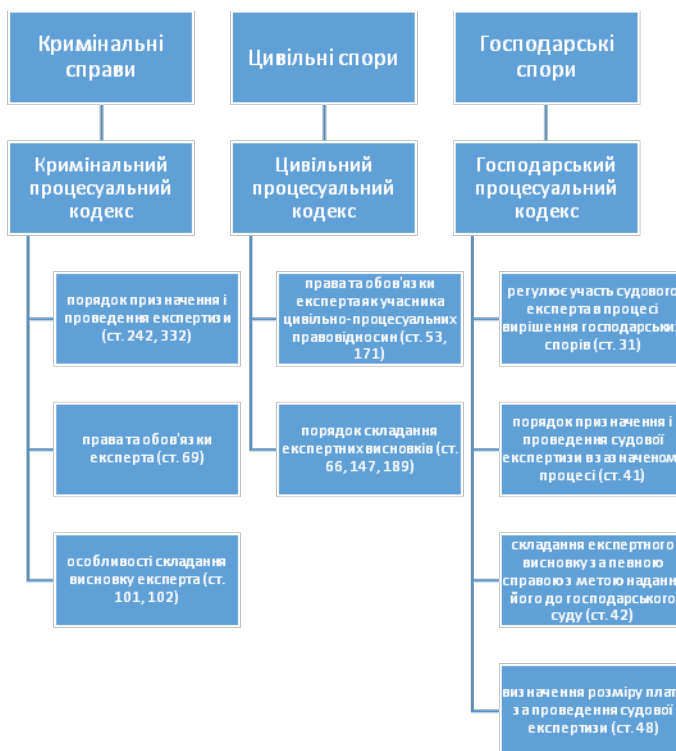


Рис. 2.2. Регулювання судово-економічної експертизи за процесуальним законодавством

З Рисунка 2.2 видно, що кримінальні справи регулюються Кримінальним процесуальним кодексом, який визначає порядок порушення,

розслідування, розгляду та вирішення кримінальних справ і залучення до цього процесу експерта-економіста за необхідності його спеціальних знань.

Для врегулювання цивільних спорів, які виникають із приводу майнових та немайнових відносин, основою яких є рівність сторін, призначений Цивільний процесуальний кодекс України.

Господарський процесуальний кодекс України використовується для регулювання процесу вирішення спорів, які відбуваються між суб'єктами господарювання у процесі здійснення підприємницької діяльності. Ці спори можуть бути пов'язані з невиконанням договірних зобов'язань суб'єктами господарювання, неповнотою розрахунків юридичних осіб з бюджетом, фондами соціального страхування тощо. [55]

Особливе значення розглянутих нормативних документів полягає в тому, що саме вони вначають умови, за дотримання яких забезпечується доказове значення висновку судового експерта за справою, що розслідується або розглядається в суді.

Проведений аналіз нормативно-правового регулювання судово-економічної експертизи дозволив зробити висновок, що узагальнення та систематизація всіх її норм і положень дадуть змогу значно скоротити затрати часу на дослідження та збільшити його якість. Це сприятиме значному зменшенню терміну слідства та відчутно підвищить ефективність організації боротьби з економічною злочинністю.

2.2. Методика економічної експертизи основних засобів

На даний момент значно зріс рівень злочинів, пов'язаних з рухом і використанням основних засобів. Методичні засади судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами відобрежено як сукупність певних пов'язаних елементів між собою, взаємодія яких дає змогу здійснити ефективне дослідження інформації про рух та використання матеріальних активів суб'єктів господарювання різних форм власності, плановий строк

корисного використання яких більше одного року або одного операційного циклу, якщо даний довший за рік, на основі спеціалізованих знань у різних сферах економіки, господарського аналізу та контролю з метою вирішення обширного кола питань, що виникають при розслідуванні економічних злочинів та судовому розгляді господарських спорів.

Основні засоби (згідно з П(С)БО 7 «Основні засоби») — матеріальні активи, які підприємство утримує з метою використання їх у процесі виробництва або постачання товарів, надання послуг, здавання в оренду іншим особам або для здійснення адміністративних соціально-культурних функцій, очікуваний строк корисного використання яких більше одного року (або операційного циклу, якщо він триваліший за рік).

Відповідно з Господарським кодексом України, основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надано права володіння, розпорядження основними засобами та використання їх. Здійснення цих прав неможливе без своєчасного та правильного обліку всіх господарських операцій підприємства, і відповідності їх чинному законодавству.

Основні засоби підприємства включають основні засоби виробничого й невиробничого призначення. Основні засоби, визначають виробничий потенціал будь-якого виробництва і економічного стану країни у цілому. Така значущість основних засобів обумовлює значення успішних розслідувань зловживань, здійснених у ході операцій з основними засобами. Дуже часто, для того щоб розслідування було максимально ефективним, необхідно залучати до нього експерта-бухгалтера, дії якого повинні бути чітко організовані.

На сьогодні розвиток судово-бухгалтерської експертизи основних засобів пов'язаний зі створенням методології, яка включає систему загальних наукових і частково-наукових прийомів і методів дослідження, детально наведено на рисунку 2.3:

Методи,
методичні
прийоми
судово-
бухгалтерської
експертизи

Загальнонаукові методи дослідження

Аналіз і синтез

Індукція і дедукція

Абстрагування і конкретизація

Аналогія і моделювання

Системний і функціонально-вартісний аналіз

Частково наукові методи дослідження

Розрахунково-аналітичні

Документальні

Органолептичні

Узагальнення, оцінювання і реалізація
результатів експертизи

Рис 2.3. Схема методів судово-бухгалтерської експертизи та прийоми

Загальнонаукові методи є масивом принципів і категорій матеріалістичної діалектики та загальнонаукової теорії пізнання. Ґрунтуються на використанні прийомів, як аналіз і синтез, абстрагування і конкретизація, індукція і дедукція, аналогія і моделювання, системний і функціонально-вартісний аналіз. Такі методи в практиці органів внутрішніх справ найчастіше використовують для дізнання і виявлення ознак скоєння корисливих злвживань.

До часткового-наукового методу дослідження основних засобів належать такі прийоми:[35, с. 22]

1. Розрахунково–аналітичний включає:

- економічний аналіз;
- статистичні розрахунки;
- економіко-математичні методи.

2. Документальний виділяє такі види контролю:

- нормативно-правову оцінку відображених у документах господарських операцій;

- логічний контроль об'єктивної можливості виконання документально оформлених господарських операцій;
- цілковите і нецілковите спостереження;
- зустрічну перевірку документів підприємства;
- спосіб зворотного рахунку, що ґрунтується на попередній експертній оцінці матеріальних витрат, з метою подальшого визначення величини безпідставних списувань сировини та матеріалів.

Методи дослідження інформації діляться на такі групи:

1. Прийоми дослідження окремого документа.
2. Прийоми дослідження кількох документів, які відображають одну або взаємозв'язані операції.
3. Прийоми перевірки відображення господарських операцій

Використання в судово-експертній практиці прийомів документального дослідження дає змогу дати кількісну та якісну оцінки виявленим недолікам, встановити відповідальних за них посадових осіб і розрахувати розмір їхньої матеріальної відповідальності.

Прийоми часткової методики залежать від характеру злочинів, місця їх скоєння, нюансів документування і обліку операцій, що застосовуються на конкретному підприємстві.

Сукупність часткових прийомів, які використовуються в процесі дослідження основних засобів, становить зміст часткової методики судово-економічної експертизи, яка самостійно визначається експертом-бухгалтером залежно від його кваліфікації і досвіду для розв'язання конкретно визначених питань.

У процесі дослідження експерт-бухгалтер установлює законність віднесення окремих об'єктів до основних засобів. Основні засоби, які будуть визнані не належними для використання протягом звітного періоду, списуються на витрати даного періоду за їхньою залишковою вартістю. Експерт пересвідчується в тому, що основні засоби, які за даними

бухгалтерського обліку повністю зношені, не можуть принести в майбутньому економічної вигоди, переоцінені за їхньою залишковою вартістю і відображені у складі необоротних активів підприємства. Важливим завданням експерта є також контроль правильності формування первісної вартості основних засобів, що визначено в П(С)БО 7 "Основні засоби".

Експерту необхідно визначити справедливу вартість основних засобів в разі якщо:

- 1) Безкоштовно передано основні засоби.
- 2) Основні засоби отримані внаслідок бартерних операцій.
- 3) Основні засоби передані як внесок до статутного капіталу.

Якщо підприємство придбає основні засоби, які були в експлуатації, то, віносячи їх до активів, потрібно відобразити і суму анарахованого зносу (продавець повинен указати її в акті приймання-передачі). У разі безкоштовного отримання основних засобів вони повинні оцінюватись за ринковою, а не за залишковою вартістю.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами полягає в перевірці та співставленні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів з даними аналітичного та синтетичного обліку. При цьому бухгалтерські записи звіряються з первинною документацією про надходження та вибуття основних засобів (акти приймання, накладні, довідки про нараховану суму амортизації, акти ліквідації основних засобів, дані про витрати на капітальний ремонт та т. ін.).

Суб'єкти судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами в ході здійснення експертної перевірки використовують певні методи та спираються на нормативно-правові акти та законодавчі документи, які регламентують здійснення операцій з основними засобами. Відповідно до обраних методів та нормативно-правової бази, суб'єкти взаємодіють з об'єктом та предметом судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами.

Подальше дослідження допоможе вдосконалити методику експертного дослідження операцій з основними фондами на основі певних знань організаційних аспектів судово-бухгалтерської експертизи даного питання.

При дослідженні питання експертизи основних засобів на підприємстві слід розглянути відмінності судово-бухгалтерської експертизи від аудиту.

Найбільша відмінність судово-бухгалтерської експертизи від аудиту визначається тим, що параметри її дослідження обмежені певним колом питань, поставлених перед нею правоохоронними органами, а також цільовим використанням висновків експертизи в системі доказів правових відносин.

На практиці проведення судово-бухгалтерських експертиз злочинів, пов'язаних з основними засобами, зустрічаються вкрай рідко.

Основними завданнями, які вирішує судово-бухгалтерська експертиза операцій з основними засобами, є:

- установлення правильності документального оформлення операцій з руху основних засобів;
- установлення коректності відображення в бухгалтерському обліку операцій з основними засобами згідно вимогам чинних нормативних актів з бухгалтерського обліку та звітності;
- установлення існуючих фактів порушення чинного законодавства щодо правомірності та обґрунтованості управлінських рішень відповідальних працівників підприємства в разі відображення операцій з руху окремих об'єктів основних засобів;
- установлення відповідальної посадової особи, за здійснення та документальне оформлення не правомірної господарської операції;
- перевірка правильності віднесення окремих активів до складу основних засобів;
- перевірка правильності нарахування амортизації, коректність та повнота віднесення її на витрати підприємства;

- установлення правильності визначення і списання збитків, що були понесені внаслідок ліквідації неповною мірою амортизованих об'єктів;
- перевірка правильності ведення документального обліку операцій, пов'язаних з рухом і продажем непотрібного і зайвого обладнання;
- визначення впливу операцій з основними засобами на оподаткування.

Також, варто виділити інформаційне забезпечення, від якого, здебільшого, залежить якість проведення судово-бухгалтерської експертизи основних засобів. [53, с. 11]

Можна виділити наступні нормативні акти, якими бухгалтер-експерт керується при проведенні експертизи (Окрім наведених в розділі 2.1):

- Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»;
- Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій;
- НП(С)БО №1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»
- П(С)БО №7 «Основні засоби»
- П(С)БО №16 «Витрати»
- Інструкції та роз'яснення.

До фактографічної інформації для проведення експертизи основних засобів належать:

- акт приймання-передачі основних засобів О31;
- акт приймання-здачі відремонтованих, реконструйованих та модернізованих об'єктів О32;
- акт на списання основних засобів О33;
- акт на списання автотранспортних засобів О34;
- інвентарна картка обліку основних засобів О36;
- опис інвентарних карток з обліку основних засобів О37;
- розрахунок амортизації основних засобів О315, О316;
- інвентаризаційні описи;

- Оборотно-сальдові відомості з обліку основних засобів (Клас рахунків 10, 13)

- Фінансова та статистична звітність підприємства за поточний та минулі періоди;

- контракти, договори про оренду, страхові поліси;

- наказ про облікову політику в частині обліку основних засобів.

Перевіряючи первинні документи по руху основних засобів, бухгалтер-експерт повинен перевірити в них наявність всіх обов'язкових реквізитів для складання первинного документа, останні можуть бути складені в паперовій, або електронній формах:

- Назва документу;

- Дата складання;

- Назва підприємства, від імені якого складено документ;

- зміст та обсяг господарської операції, одиницю виміру господарської операції;

- посади осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення;

- особистий підпис або інші дані, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

Первинні документи, складені в електронній формі, застосовуються у бухгалтерському обліку за умови дотримання вимог законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Неістотні недоліки в документах, що містять відомості про господарську операцію, не є підставою для невизнання господарської операції, за умови, що такі недоліки не перешкоджають можливості ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції, та містять відомості про дату складання документа, назву підприємства, від імені якого складено документ, зміст та обсяг господарської операції тощо.

Інформація, що міститься у прийнятих до обліку первинних документах, систематизується на рахунках бухгалтерського обліку в регістрах синтетичного та аналітичного обліку шляхом подвійного запису їх на взаємопов'язаних рахунках бухгалтерського обліку.

Операції в іноземній валюті відображаються також у валюті розрахунків та платежів по кожній іноземній валюті окремо.

Дані аналітичних рахунків повинні бути тотожні відповідним рахункам синтетичного обліку на кінець останнього дня кожного місяця.

Для проведення експертизи також важливо перевірити правильність відображення основних засобів на рахунках бухгалтерського обліку, проведення по руху основних засобів на прикладі ТОВ «Золота нива» наведено в таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

Бухгалтерські проведення по руху основних засобів на прикладі ТОВ «Золота нива» Заліщицького району Тернопільської області

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Отримано трактор	152	631	300 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	60 000
Отримано транспортні послуги	152	631	10 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
Отримано послуги по передпродажній підготовці трактора до експлуатації	152	631	6 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	1 200
Оплачено постачальнику вартість основного засобу (трактора) і послуг	631	311	379 200
Відображено заробітну плату механіка по підготовці трактора до експлуатації	152	66	1 500
Відображено вартість МШП для комплектації трактора	152	22	5 000
Введено в експлуатацію трактор на термін 3 роки	104	152	322 500
Нараховано амортизацію за місяць	231	132	8 958
Вирішено продати трактор:			

Списано знос трактора:	132	104	8 958
Списано залишкову вартість трактора:	286	104	313 542
Передано трактор покупцю	361	712	413 542
Списано балансову вартість трактора	902	286	313 542
Відображено фінансові результати	79	902	313 542
	712	79	413 542
	79	44	100 000

Як бачимо із Таблиці 2.1 при експертизі операцій з основними засобами варто звертати увагу на наступні потенційні помилки:

- Чи всі витрати по придбанню об'єкту основного засобу було включено до первісної вартості такого об'єкту;

- Чи не було включено до первісної вартості основного засобу суми податку на додану вартість (окрім підприємств, що не є платниками ПДВ, або не були такими на момент введення основного засобу в експлуатацію);

- Чи правильно розраховано залишкову вартість основного засобу при продажу;

- Чи коректно відображено доходи і витрати при продажу основного засобу;

- Чи правильно розраховано фінансовий результат

Розуміння методичних принципів судово-бухгалтерської експертизи операцій з основними засобами виділяє та чітко обґрунтовує окремі елементи цього поняття що дозволяє підвищити результативність проведення експертного дослідження, його ефективність. Успіх експертизи сильно залежить від того, як було здійснено планування проведення експертизи. Ефективне планування передбачає розподіл обов'язків з-поміж експертів, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення найліпших результатів

2.3. Економічна експертиза малоцінних та швидкозношуваних предметів в сільському господарстві та її методика

За роки незалежності України, в умовах переходу до ринкових відносин система бухгалтерського обліку зазнала значних змін стосовно всіх об'єктів обліку, однак чіткої методології з обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів і досі не створено, що додатково ускладнює процес економічної експертизи, особливо в умовах сільськогосподарських підприємств.

Економічна експертиза малоцінних і швидкозношуваних предметів в плані об'єктів і методів ідентична до основних засобів, проте існують певні відмінності в безпосередньо методології її проведення.

Існування певних розбіжностей у нормативній базі щодо оцінки, класифікації, віднесення малоцінних засобів до того чи іншого активів створює для підприємства проблему організації обліку МШП, що в свою чергу може призвести до формування неправдивих облікових даних та недостовірності фінансової звітності. А разом з цим дає можливість користуватися «сірими» зонами в законодавстві для вчинення правопорушень. Недостовірна та неправдива інформація про фінансовий стан підприємства, при цьому, вводить в оману контролюючі органи при економічній експертизі таких операцій бухгалтером-експертом.

Методологічні засади формування в бухгалтерському обліку інформації про МШП і розкриття її у фінансовій звітності визначає Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 “Запаси”. Цим положенням передбачено, що до складу запасів входять малоцінні та швидкозношувані предмети, які використовуються не більше одного року або одного операційного циклу, якщо він більше року.

Відповідно до П(с)БО 9 “Запаси”, малоцінні та швидкозношувані предмети визнаються активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;
- вартість МШП може бути достовірно визначена;
- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського оперативного управління на придбані (отримані) запаси;
- підприємство здійснює управління та контроль за МШП.

Малоцінні та швидкозношувані предмети значно відрізняються від інших видів запасів (сировини, матеріалів, палива), обсяги або кількість яких поступово зменшується в результаті їх використання. МШП, в свою чергу, зберігають натурально-речову форму до кінця строку корисного використання та багато разів беруть участь у виробництві, тобто поводять себе як основні засоби.

Тому, в загальному, малоцінні активи можна поділити на дві групи:

- оборотні - відображаються в складі запасів у другому розділі активу балансу “Оборотні активи”;
- необоротні - відображаються в першому розділі активу балансу “Необоротні активи” в складі основних засобів.

В результаті поділу малоцінних активів на оборотні та необоротні в у групі основних засобів залишаються виключно тільки ті активи, які формують виробничо-технічну базу підприємства (приміщення, споруди, обладнання, інструменти), оновлення яких відбувається за рахунок капітальних вкладень, на відміну від МШП, оновлення яких можливе за рахунок оборотних коштів підприємства.

Основним та єдиним критерієм віднесення активів до МШП чи МНМА в бухгалтерському обліку є строк їх корисного використання, Рис. 2.4.

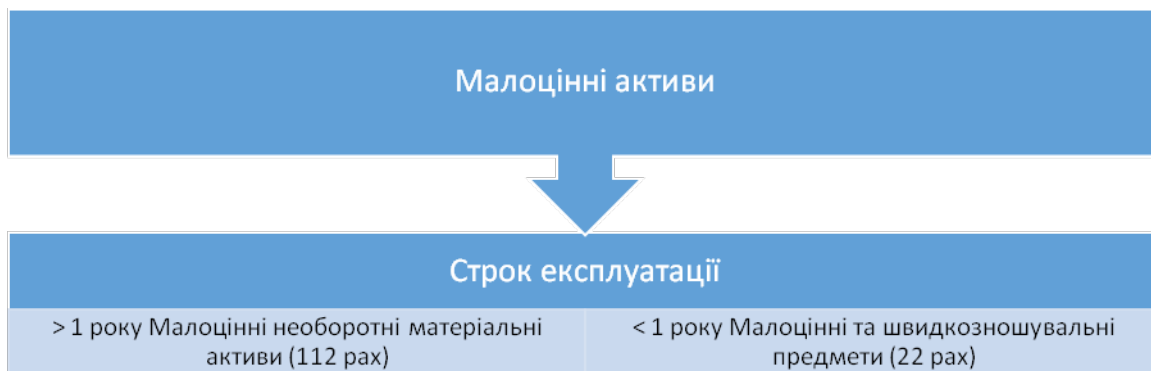


Рис. 2.4. Класифікація малоцінних активів в бухгалтерському обліку

В нормативних документах, які регулюють бухгалтерський облік відсутній чіткий вартісний критерій розмежування малоцінних активів на оборотні та необоротні. Тому підприємство може встановлювати вартісні ознаки предметів, що входять до МШП. [16, с. 23]

Податковий кодекс України визначає конкретні умови, при яких актив визнається основним засобом. Відповідно до пп.14.1.138, основні засоби - матеріальні активи, у тому числі запаси корисних копалин наданих у користування ділянок надр (крім вартості землі, незавершених капітальних інвестицій, автомобільних доріг загального користування, бібліотечних і архівних фондів, матеріальних активів, вартість яких не перевищує 6 000 гривень, невиробничих основних засобів і нематеріальних активів), що призначаються платником податку для використання у господарській діяльності платника податку, вартість яких перевищує 6 000 гривень і поступово зменшується у зв'язку з фізичним або моральним зносом та очікуваний строк корисного використання (експлуатації) яких з дати введення в експлуатацію становить понад один рік (або операційний цикл, якщо він довший за рік).

З даного визначення випливає, що основними засобами не можуть вважатися необоротні активи, вартість яких не перевищує 6000,00 грн. Основна відмінність між податковим і бухгалтерським обліком малоцінних активів полягає в тому, що згідно із П(с)БО 7, до складу основних засобів можуть входити і невиробничі основні засоби та підприємство самостійно

встановлює вартісний критерій віднесення активу до групи основних засобів чи до складу малоцінних необоротних матеріальних активів, що, в свою чергу, зазначається в Обліковій політиці підприємства.

Проблема поділу малоцінних активів на оборотні і не оборотні особливо відчутна в сільському господарстві, зокрема на досліджуваному підприємстві – ТОВ «Золота нива», адже для ряду активів на момент введення в експлуатацію не має можливості визначити строк корисного використання, так як невідомі завчасно навантаження на актив в процесі використання.

Разом з тим, така особливість обліку може бути використана і для зловживання недоліками законодавства, що і має виявити економічна експертиза на підприємстві в процесі проведення.

Слід зазначити, що основним джерелом інформації при проведенні бухгалтерсько-судової експертизи, є перевірка бухгалтером-експертом первинної документації з обліку малоцінних швидкозношуваних предметів.

У процесі документування обліку МПП, як і будь-яких інших об'єктів, можна віділити документи бухгалтерського й оперативного обліку

До первинних документів бухгалтерського обліку відносять документи, якими відображається відпуск малоцінних предметів у виробництво, їх списання тощо.

Документи оперативного обліку - це документи, які відображають передачу вказаних предметів у ремонт, поповнення їх запасу в роздавальних відділах, видачу МПП робітникам, їх повернення тощо.

Первинні документи з обліку малоцінних швидкозношуваних предметів наведено в таблиці 2.2.

Таблиця 2.2

Первинні документи з обліку МПП

№ форми	Назва форми	Призначення документу
1	Відомість на повернення (вилучення) постійного запасу	Використовується для обліку зміни запасу повернення (вилучення) інструментів на тих підприємствах, де постійного запасу облік

	інструментів (пристроїв)	ведеться за принципом встановлення інструментів (пристроїв) постійного обмінного фонду.
2	МШ- Картка обліку малоцінних та швидкозношуваних предметів	Використовується для обліку МШП, які були видані під розписку працівнику для тривалого користування. Заповнюється на кожного працівника, який одержав МШП.
3	МШ- Замовлення на ремонт або заточування інструментів (пристроїв)	Застосовуються для обліку інструментів (пристроїв), які передаються на заточування або ремонт. Характерна для тих підприємств, де заточування та ремонт проводяться в централізованому порядку
4	МШ- Акт на вибуття малоцінних та швидкозношуваних предметів	Застосовується для обліку зіпсованих і малоцінних та втрачених МШП.
5	МШ- Акт на списання інструментів (пристроїв) та їх обмін на придатні	Застосовується для оформлення списання інструментів (пристроїв), що стали непридатними, та їх обмін на придатні та обміну їх на придатні на тих підприємствах, де облік ведеться за принципом встановлення постійного обмінного фонду.
6	МШ- Особова картка обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних пристроїв	Використовується для обліку спецодягу, спецвзуття та запобіжних засобів, які видаються працівникам підприємства для індивідуального користування
7	МШ- Відомість обліку видачі (повернення) спецодягу,	Застосовується для обліку видачі спецодягу, спецвзуття працівникам підприємства в індивідуальне користування за встановленими нормами, а також

На досліджуваному підприємстві, враховуючи що воно зв'язане з сільським господарством, найактивніше використовуються інструмент та спецодяг. Зважаючи на цей факт, саме ці ділянки потребують прискіпливої уваги з боку бухгалтера-експерта при проведенні судово-економічної експертизи операцій з обліку МШП. При перевірці особливу увагу слід приділити наступним потенційним зловживанням:

- Відсутність запису в відповідних первинних документах про факт видачі малоцінних швидкозношуваних предметів і списання їх в бухгалтерському обліку – даний факт призводить до завищення витрат;
- Списання з експлуатації малоцінного швидкозношуваного предмету строк корисного використання якого ще не вийшов;

- Відсутність в первинних документах записів про отримання МШП матеріально відповідальною особою.
- Потрібно перевірити наявність наказу про встановлення строків корисного використання для різних груп малоцінних активів;

Слід зазначити, що для МШП і МНМА можна застосовувати різні методи нарахування амортизації, в тому числі і 100% списання амортизації на витрати в момент введення в експлуатацію активу.

При експертизі сільськогосподарських підприємств, що знаходяться на загальній системі оприбуткування слід особливу увагу звернути процесу введення в експлуатацію МШП, так як це напряму впливає на витрати підприємства, а як наслідок на оподаткування. Зважаючи на це цілком можливі зловживання шляхом надмірного введення в експлуатацію малоцінних швидкозношуваних активів, а також закупка «віртуальних» активів для збільшення долі витрат в обороті підприємства. Саме тому, в даному напрямку від бухгалтера-експерта потрібна максимальна уважність та скрупульозність.

Водночас, якщо сільськогосподарське підприємство знаходиться на фіксованому податку 4 групи, потреби в зловживанні в даному напрямку не виникає, навіть навпаки, адже надмірне накопичення витрат не пов'язане з господарською діяльністю в рамках сільського господарства спричиняє ризик переходу на загальну систему оподаткування, що в свою чергу для підприємства не вигідно. Отже, в такому випадку бухгалтер-експерт може не приділяти ділянці малоцінних швидкозношуваних предметів багато уваги, адже тут менший ризик зловживання.

Проте в обох випадках використання малоцінних швидкозношуваних предметів на не господарську діяльність тягне за собою ризик відміни права на податковий кредит по податку на додану вартість (Якщо підприємство платник ПДВ), тому увагу при судовій експертизі потрібно приділити і в цьому напрямку.

Досліджуване ж підприємство, ТОВ «Золота нива» використовує метод нарахування амортизації – 100% при введенні в експлуатацію.

Також, при експертизі малоцінних і швидкозношуваних предметів, доцільно перевірити коректність відображення їх руху в бухгалтерському обліку, схема бухгалтерських проведення на базі досліджуваного підприємства наведена в таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

Бухгалтерські проведення по руху малоцінних та швидкозношуваних активів на прикладі ТОВ «Золота нива» Заліщицького району Тернопільської області

Зміст господарської операції	Дебет	Кредит	Сума, грн
Придбано МШП	22	631	10 000
Відображено податковий кредит з ПДВ	641	631	2 000
Оплачено постачальнику	631	311	12 000
Переміщено МШП між складами	22	22	10 000
Передано МШП в експлуатацію	231	22	10 000
Оприбутковано МШП в кількісному виразі на позабалансовий рахунок в цілях контролю	МЦ		
Списано МШП з експлуатації після закінчення терміну корисного використання		МЦ	

Аналізуючи таблицю 2.3. можна побачити, що на досліджуваному підприємстві в цілях контролю за рухом і наявності малоцінних швидкозношуваних предметів в бухгалтерському обліку використовується позабалансовий активний рахунок МЦ, що є досить зручно в цілях коректного руху МШП. Дані правила вказані в обліковій політиці підприємства.

Резюмуючи можна сказати, що МШП займають ключові місця в діяльності різного роду підприємств, в тому числі і сфери сільського господарства. При проведенні судово-економічної експертизи варто звертати

пристальну увагу на нюанси обліку з точки зору бухгалтера-експерта, так як в цьому напрямку багато потенційних зловживань і правопорушень.

Висновки до розділу 2

Основним нормативно-правовим актом, який регулює судово-експертну діяльність є Закон України "Про судову експертизу" і для досконалого вивчення проблеми нормативно-правового регулювання судово-економічної експертизи варто розглянути саме цей нормативний акт.

Практика застосування згаданого Закону, як ключового правового регулятора відносин у сфері судово-експертної діяльності, підтвердила його важливість та необхідність. За час, що минув, переважна більшість положень цього Закону не втратила своєї чинності, проте й виявила чимало проблем, вирішення яких потребує системного вдосконалення та уточнення нормативно-правової бази, що регулює судово-експертну діяльність, передусім шляхом внесення досить суттєвих змін і доповнень до зазначеного Закону.

Важливе значення для збільшення об'єктивності оцінки висновків експертів правоохоронними органами і судами мають пропозиції щодо впровадження атестації і державної реєстрації методик, що застосовуються під час проведення експертиз.

Відповідно з Господарським кодексом України, основні засоби підприємства є головним елементом його матеріально-технічної бази. Підприємству надано права володіння, розпорядження основними засобами та використання їх. Здійснення цих прав неможливе без своєчасного та правильного обліку всіх господарських операцій підприємства, і відповідності їх чинному законодавству.

Методика експертного дослідження операцій з основними засобами полягає в перевірці та співставленні балансових (звітних) даних про залишки основних засобів з даними аналітичного та синтетичного обліку. При цьому

бухгалтерські записи звіряються з первинною документацією про надходження та вибуття основних засобів (акти приймання, накладні, довідки про нараховану суму амортизації, акти ліквідації основних засобів, дані про витрати на капітальний ремонт та т. ін.).

При експертизі операцій з основними засобами варто звертати увагу на наступні потенційні помилки:

- Чи всі витрати по придбанню об'єкту основного засобу було включено до первісної вартості такого об'єкту;

- Чи не було включено до первісної вартості основного засобу суми податку на додану вартість (окрім підприємств, що не є платниками ПДВ, або не були такими на момент введення основного засобу в експлуатацію);

- Чи правильно розраховано залишкову вартість основного засобу при продажу;

- Чи коректно відображено доходи і витрати при продажу основного засобу;

- Чи правильно розраховано фінансовий результат

Відповідно до П(с)БО 9 “Запаси”, малоцінні та швидкозношувані предмети визнаються активом, якщо:

- існує імовірність того, що підприємство отримає в майбутньому економічні вигоди, пов'язані з їх використанням;

- вартість МШП може бути достовірно визначена;

- підприємству перейшли ризики й вигоди, пов'язані з правом власності або з правом повного господарського оперативного управління на придбані (отримані) запаси;

- підприємство здійснює управління та контроль за МШП.

Проблема поділу малоцінних активів на оборотні і не оборотні особливо відчутна в сільському господарстві, зокрема на досліджуваному підприємстві – ТОВ «Золота нива», адже для ряду активів на момент введення в експлуатацію не має можливості визначити строк корисного

використання, так як невідомі завчасно навантаження на актив в процесі використання.

При перевірці особливу увагу слід приділити наступним потенційним зловживанням:

- Відсутність запису в відповідних первинних документах про факт видачі малоцінних швидкозношуваних предметів і списання їх в бухгалтерському обліку – даний факт призводить до завищення витрат;
- Списання з експлуатації малоцінного швидкозношуваного предмету строк корисного використання якого ще не вийшов;
- Відсутність в первинних документах записів про отримання МШП матеріально відповідальною особою.
- Потрібно перевірити наявність наказу про встановлення строків корисного використання для різних груп малоцінних активів;

Можна сказати, що МШП займають ключові місця в діяльності різного роду підприємств, в тому числі і сфери сільського господарства. При проведенні судово-економічної експертизи варто звертати пристальну увагу на нюанси обліку з точки зору бухгалтера-експерта

РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ЕКСПЕРТНОГО ДОСЛІДЖЕННЯ ОСНОВНИХ ЗАСОБІВ ТА МАЛОЦІННИХ І ШВИДКОЗНОШУВАНИХ ПРЕДМЕТІВ

3.1. Планування роботи експертів у сфері економіки

Судово-економічна експертиза призначається як на стадії досудового слідства, так і під час розгляду справи у суді в кримінальному, цивільному чи господарському процесі.

Процес призначення експертизи є процесуальною дією, яка включає в себе визначення підстав для проведення експертизи, фіксування питань експерту, складання постанови про призначення експертизи, ознайомлення з цією постановою обвинуваченого та роз'яснення для нього його прав. Призначення експертизи також пов'язано з вирішенням певних організаційних питань: вибір місця та періоду проведення експертизи, визначення інформаційних джерел, з якими слід ознайомити експерта тощо. Важливим питанням є вибір слідчим моменту призначення експертизи, оскільки завчасне призначення її чи запізніле - викликає негативні наслідки.

Підставою для проведення судово-економічних експертиз є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, який складений уповноваженою на те особою (органом), – ухвала суду або постанова слідчого (судді).

У постанові (ухвалі) про призначення експертизи вказуються такі дані, Рис 3.1.

У ухвалі про призначення додаткової та повторної експертизи вказуються мотиви й підстави їх призначення.

У постанові про призначення комплексної експертизи зазначаються її назва та установа, експертам якої доручено її проведення, а при участі в її

проведенні експерта, який не є співробітником експертної установи, – його дані.

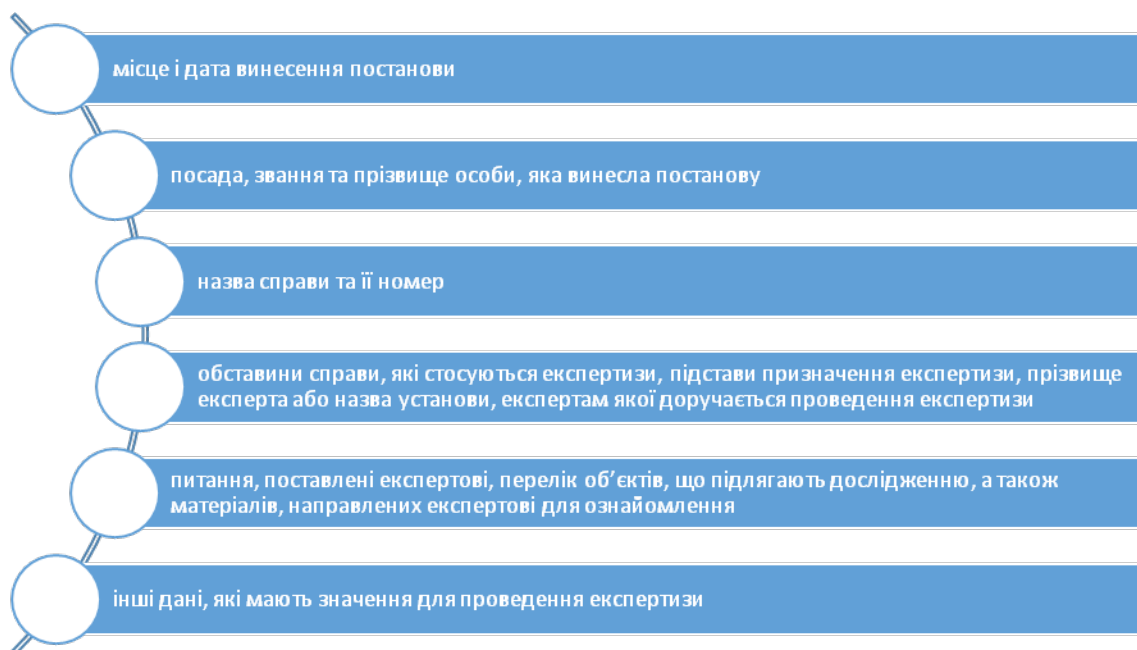


Рис. 3.1. Дані, що вказуються у постанові про призначення експертизи

У випадку, коли проведення комплексної експертизи доручено фахівцям декількох установ, у постанові про її призначення вказується, яка з установ є провідною, тобто яка з них буде здійснювати організацію проведення експертизи, зокрема, координацію роботи експертів і зв'язок з особою чи органом, які призначили експертизу, консолідацію даних.

Закон України "Про судову експертизу" не встановлює форми постанови про призначення експертизи. Згідно з процесуальними нормативами постанова складається з трьох частин (Рис 3.2.)

Термін проведення експертизи розпочинається з робочого дня, наступного за днем надходження інформації до експертної установи, і закінчується у день подання їх особі або органу, які призначили експертизу. Якщо закінчення встановленого строку проведення експертизи припадає на неробочий день, то днем закінчення строку вважається наступний за ним робочий день. У термін проведення експертизи не включається строк виконання клопотань експерта, пов'язаних із витребуванням додаткових

матеріалів або усунення інших неточностей, допущених особою або органів, які призначили експертизу.

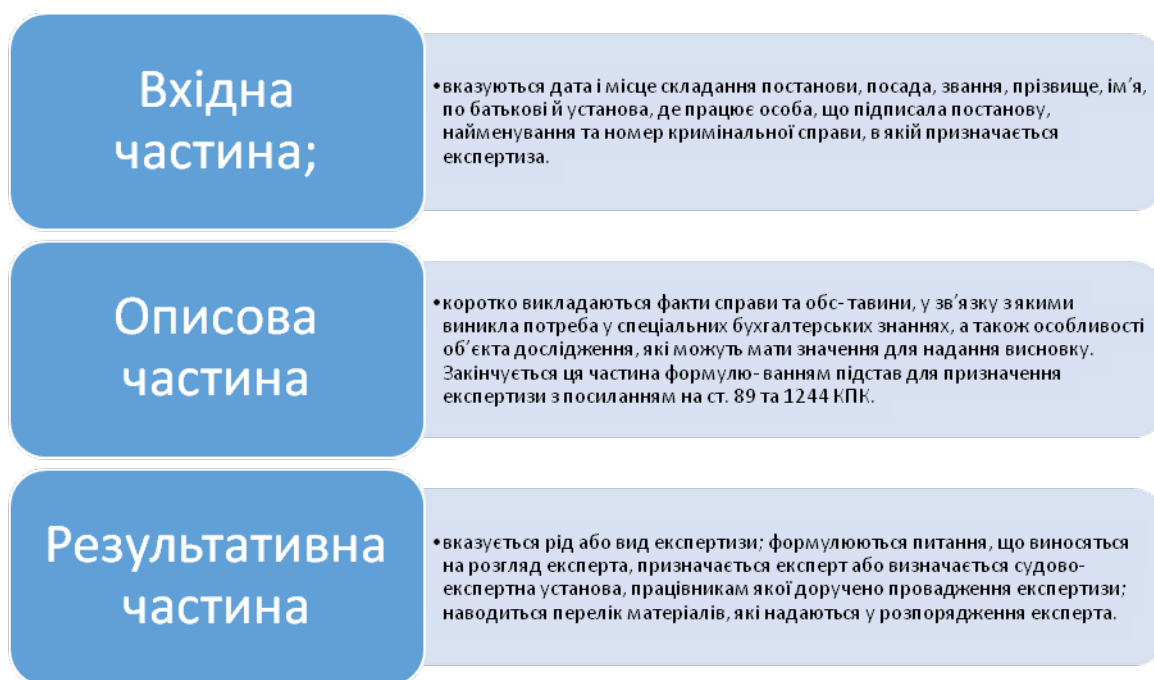


Рис. 3.2. Структура постанови про призначення експертизи

Якщо економічна експертиза не може бути виконана у зазначені строки, збільшення строку встановлюється за домовленістю з органом, який призначив експертизу, після попереднього ознайомлення експертом з наданими матеріалами. Але попереднє вивчення не повинно перевищувати п'яти днів, при складних та найскладніших дослідженнях – відповідно десяти та п'ятнадцяти днів.

До причин проведення експертиз з перевищенням терміну відносяться наступні:

- Значна завантаженість експертів; несвоєчасне виконання клопотань експертів органами, що призначають експертизи;
- Відсутність оплати за виконані експертизи з цивільних і господарських справ;
- Паралельне здійснення експертами науково-дослідних розробок та проведення навчання і стажування фахівців, що мають намір отримати кваліфікацію судових експертів;

- Відрядження і виїзди експертів на місця подій та до суду; складні та багато-об'єктні експертизи, зокрема, судово-економічні

Саме для вирішення складних економічних питань часто призначаються комісійні та комплексні експертизи.

Для того щоб організувати виконання завдання такої судово-економічної експертизи у зазначені строки, керівник групи експертів складає план-графік її проведення. Кожний учасник експертної групи за завданням керівника розподіляє визначені йому роботи на складові елементи й установлює час для їх завершення.

Чітких норм затрат часу на виконання робіт проведення судово-економічної експертизи немає, тому тривалість робіт визначають на основі практичного досвіду експертів.

Планування судово-економічної експертизи розпочинається зі складання плану-графіку.

Приблизна форма плану-графіка проведення комісійної судово-економічної експертизи має наступний вигляд: Рис 3.3.

План-графік
проведення комісійної судово-економічної експертизи
№ 002 лабораторією судово-економічних досліджень
Тернопільського НДІСЕ за кримінальною справою № 893874/23

Строк проведення експертизи встановлено – строк 30 днів.
Початок проведення експертизи 20 жовтня 2017 р.
Закінчення проведення експертизи 20 листопада 2017 р

№ п/п	Найменування робіт	Виконавці (посада, прізвище та ініціали)	Час проведення		Термін (кількість днів)	Позначка початок про виконання
			початок	закінчення		

Рис 3.3. Фрагмент плану-графіка проведення комісійної судово-економічної експертизи

План-графік повинен бути чітко продуманим і мати на меті реалізацію конкретних завдань. У плані-графіку вказується перелік робіт, що потребують виконання під час проведення економічної експертизи:

- підготовчі роботи в експертній організації;
- ознайомлення з матеріалами справи, які були подані на дослідження експертизи;
- складання методики проведення експертизи;
- ознайомлення із нормативно-правовою базою
- дослідження документації;
- складання та оформлення (у друкованому вигляді) висновку експертизи та ін.

Таким чином, планування передбачає ефективний розподіл обов'язків з поміж експертів таким чином, щоб вони відповідали їхній кваліфікації та досвіду для досягнення високих результатів із вирішення поставлених питань.

Слід зазначити, що судово-економічна експертиза може бути призначена на стадії досудового слідства. До даного кроку приходять тоді, коли перед слідчим виникають конкретні запитання, вирішити які може лише спеціаліст, і коли у справі є достатньо матеріалів, необхідних експерту-економісту. Момент призначення експертизи визначає сам слідчий з урахуванням особливостей кожної справи в наступних випадках, Рис 3.4.

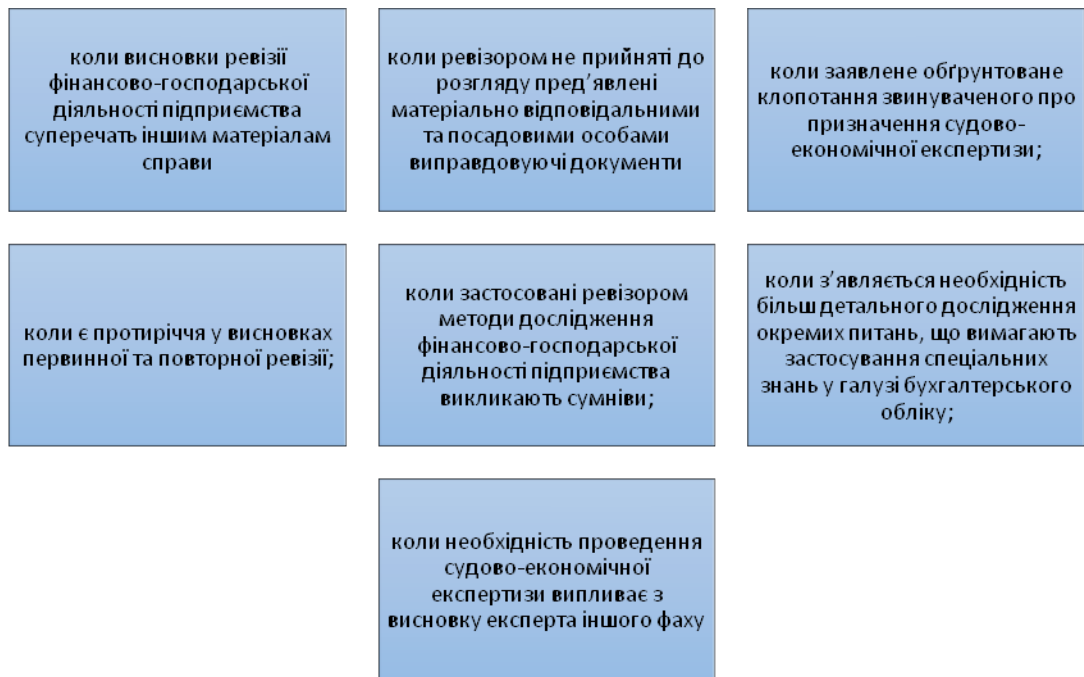


Рис. 3.4. Ситуації, при яких призначається судово-економічна експертиза на стадії досудового слідства

Ключовою умовою проведення судово-економічної експертизи на даному етапі є чітке формулювання слідчим питань, на які повинен дати відповіді експерт. Для цього перший повинен не лише добре знати матеріали справи, але й орієнтуватися в загальних питаннях економічної теорії та уявляти можливості експертизи. Основними вимогами до поставлених питань є:

- питання повинні бути важливими для даної справи та витікати з її матеріалів;
- за відсутності даних питань експерту - справа не може бути правильно вирішена;
- Для відповіді на питання потрібна глибока обізнаність в сфері економіки, аналізу та бухгалтерського обліку;
- Іншого шляху вирішення, ніж за допомогою судово- економічної експертизи для даних питань немає;
- Повинні бути чіткими та задаватися послідовно.

Згідно зі ст. 310 КПК, судово-економічна експертиза може бути призначена також і під час безпосереднього розгляду справи у суді.

Відповідно до чинного законодавства (ст. 323 КПК), суд повинен підкріпляти свої рішення тільки тими доказами, що були розглянуті в судовому засіданні. Разом з тим, якщо економічна експертиза вже була проведена на стадії досудового слідства, то суд повинен перевірити коректність її призначення, дотримання вимог процесуальних норм і повноту висновку експерта.

Експерт, що приймав участь в проведенні економічної експертизи на стадії досудового слідства, може бути викликаний для проведення цієї ж експертизи в судовому засіданні, коли суду й учасникам процесу важко розібратися в матеріалах експертизи без допомоги самого експерта.

Експерт відповідає у своєму дослідженні тільки на питання суду, незалежно від того, хто попередньо їх сформулював. При цьому експерт може висловити свою думку про формулювання окремих питань, а суд може погодитися з припущеннями експерта-економіста.

Висновок експерта, фігурує також серед джерел доказів при розгляді справ про адміністративні правопорушення. Причому, призначається експертиза в цьому випадку органом (посадовою особою), у провадженні якого знаходиться справа про адміністративне правопорушення. Такими органами можуть бути:

- адміністративні комісії при виконавчих комітетах районних, міських, селищних і сільських Рад народних депутатів;
- виконавчі комітети селищних і сільських Рад народних депутатів;
- районні (міські) суди (судді);
- органи внутрішніх справ та інші органи (посадові особи), уповноважені чинним законодавством (зокрема, митні органи, органи державної контрольно-ревізійної та податкової служби, органи державної статистики, органи Державного комітету України у справах захисту прав споживачів, органи державного контролю за цінами й інші).

Судово-економічна експертиза може бути призначена за такими видами адміністративних правопорушень, як порушення порядку формування та застосування цін і тарифів, порушення порядку числення і

сплати внесків на соціальне страхування, порушення законодавства у фінансових питаннях, зокрема, відсутність бухгалтерського обліку або ведення його з порушенням встановленого порядку, внесення неправдивих даних у бухгалтерську та статистичну звітність, несвоєчасне чи неякісне проведення інвентаризацій коштів і матеріальних цінностей, порушення правил ведення касових операцій, неприйняття заходів до відшкодування з винних осіб збитків і нестач.

Судово-економічна експертиза може призначатися й господарським судом при вирішенні суперечок юридичних осіб і фізичних осіб, офіційно зареєстрованих у статусі приватних підприємців, що виникають при виконанні господарських договорів, суперечок про встановлення цін на продукцію і тарифів на послуги, а також при розгляді справ про банкрутство.

Експертиза може бути призначена як за клопотанням сторін, що беруть участь у справі, так і з ініціативи самого господарського суду на будь-якій стадії процесу. Особи, що беруть участь у справі, можуть пропонувати господарському суду кандидатури експертів. Суд враховує це, однак питання про призначення експерта вирішує самостійно.

Призначення експертизи передбачене і ЦПК України при розгляді судом справ із захисту цивільних прав, що виникають з виконання різного виду угод, зокрема, при стягненні з осіб, що порушили право, заподіяних збитків, а у випадках, передбачених законом або договором, (штрафу або пені).

Призначаючи експертизу і визначаючи коло питань, які треба поставити перед експертом, суддя або суд повинні з цього приводу врахувати пропозиції сторін та інших осіб, що беруть участь у справі. Відхилення запропонованих сторонами питань суд зобов'язаний мотивувати.

3.2. Організація власне самого експертного дослідження основних засобів, малоцінних та швидкозношуваних предметів

Перед початком судово-економічної експертизи основних засобів та малоцінних та швидкозношуваних предметів потрібно визначитися із етапами проведення експертизи.

На даний момент загально прийнята методика проведення судово-економічної експертизи основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних активів не встигають за розвитком технологічного процесу та інтеграцією бухгалтерського обліку підприємств в різноманітні інформаційні облікові системи.

Нажаль, значна частина наукової літератури по проведенню судово-економічної експертизи ґрунтується на перевірці паперових носіїв інформації, які в свою чергу відживають свій вік, все частіше підприємства відмовляються від стандартного, в нашому розумінні, документообігу і в своїй діяльності використовують електронну документацію, листування, підписуючи їх електронно-цифровими підписами. В результаті електронний документ з правової точки зору має аналогічну юридичну силу із паперовим, а от методи проведення судово-економічної експертизи до такого «повороту» не пристосовані.

В даному розділі ми запропонуємо модифікований процес судово-економічної експертизи з врахуванням останніх тенденцій ділового життя підприємств України.

Враховуючи, що з точки зору обліку основні засоби та малоцінні і швидкозношувані предмети досить зв'язані між собою, їх судово-економічну експертизу в плані облікової політики можна розглядати в одному ключі.

При визначенні алгоритму проведення експертизи слід звернути ключову увагу на те, що значна частина бізнесу на даному етапі розвитку економіки знаходиться в тіні, зважаючи на це, ключову увагу бухгалтеру-експерту слід звернути не на коректність оформлення первинних документів, що на сучасному етапі розвитку суспільства залишається чистою бюрократією, а на виявлення схем і механізмів спрямованих на приховування фактів порушення законодавства.

Сформуємо алгоритм проведення судово-економічної експертизи на підприємстві зважаючи на вище сказане, Рис. 3.5:

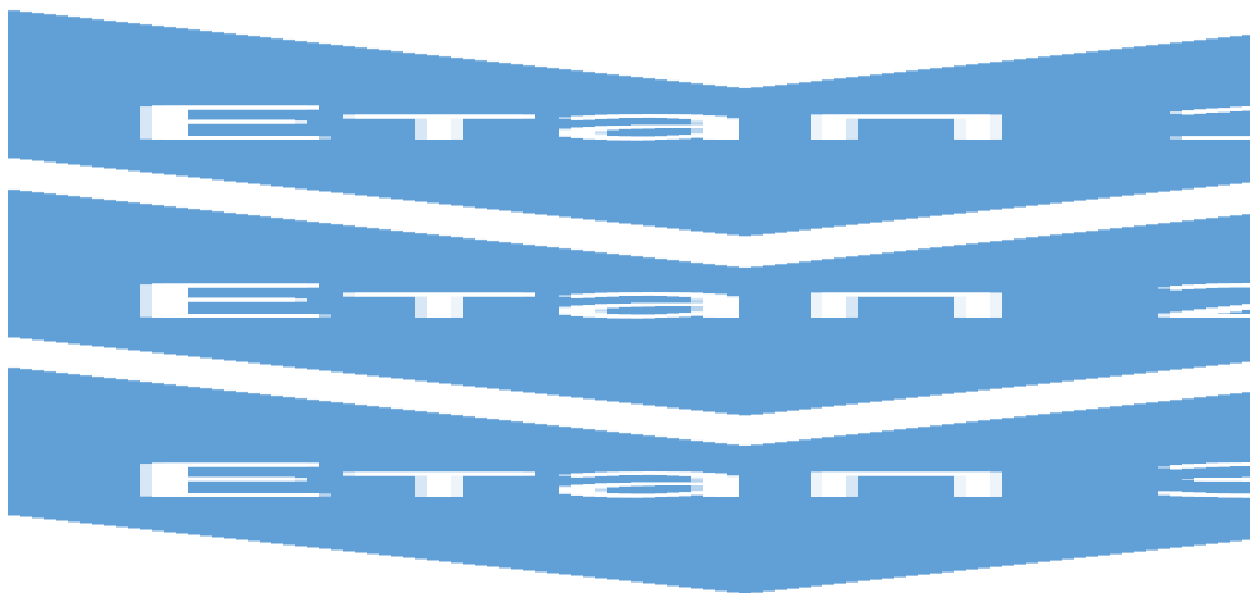


Рис. 3.5. Алгоритм судово-економічної експертизи ОЗ та МШП

На сучасному етапі розвитку країни, Україна рухається в сторону Європейського союзу, в тому числі і в плані облікових процесів. Даний факт вказує на політику поступового відходу від формалізму, що на даний момент домінує в вітчизняних принципах обліку.

Станом на зараз переважна більшість підприємств використовує в своїй діяльності автоматизовані системи обліку, даному фактору є декілька пояснень:

- Автоматизація зручна для ведення обліку, отримання оперативної бухгалтерської інформації допомагає в прийнятті різноманітних управлінських рішень та дає внутрішній важелі контролю над господарськими процесами;
- Зважаючи на прив'язаність вихідної інформації підприємства – звітності до чітких форм і алгоритмів їх заповнення, які не є простими для розуміння, автоматизація допомагає полегшити цей процес;
- Резюмуючи можна сказати, що таким чином економиться час, а отже і бюджет підприємства на відділі бухгалтерії, що для суб'єкта господарювання вигідно.

Проте, разом із інформацією для внутрішнього користування такі інформаційні системи містять всю інформацію про діяльність підприємства, що в свою чергу робить їх безцінними для використання в процесі контролю за діяльністю підприємства і попередження зловживань та правопорушень.

Проте, чинне законодавство не передбачає доступ контролюючих органів до бухгалтерських програм суб'єкту господарювання, в зв'язку з чим, при проведенні перевірок і експертиз витрачається надзвичайно багато зайвого часу не безпосередньо на перевірку діяльності підприємства, а саме на консолідацію документацію та вивчення бізнес процесів підприємства.

Саме у зв'язку з цим, в плані проведення судово-економічної експертизи доцільно було б на законодавчому рівні мати можливість користуватися бухгалтерськими програмами підприємства, яке перевіряється. Такий крок зекономив би бухгалтеру-експерту надзвичайно багато часу на аналіз бізнес-процесів досліджуваного підприємства, а це дасть змогу витратити більше сил і часу на пошук і консолідацію інформації по потенційних зловживаннях.

Під час аналізу облікової політики підприємства в цілях судово-економічної експертизи основних засобів та МШП, потрібно визначити границі віднесення активів до тієї чи іншої категорії.

Станом на кінець 2017 року, розподіл має проводитися наступним чином:

- Активи вартістю більше 6 000 грн і терміном використання більше 1 року – Основні засоби;
- Активи вартістю менше 6 000 грн і терміном використання більше 1 року – Малоцінні необоротні матеріальні активи;
- Активи вартістю менше 6 000 грн і терміном використання менше 1 року – Малоцінні та швидкозношувані предмети

Про проведенні експертизи слід звернути увагу на те, що дані суми раніше були іншими, і якщо раніше розподіл проводився виходячи з інших граничних сум – то це не є помилка.

На другому етапі варто перевірити наступні потенційні помилки:

- Правильність визначення первісної вартості основного засобу, чи не включено в неї ПДВ;
- Чи включено всі витрати пов'язані з придбанням основного засобу в його первісну вартість, чи не віднесено їх частину до витрат періоду;
- Чи знає матеріально-відповідальна особа, яка відповідає за основний засіб про його наявність та використання;
- Чи вірно визначається залишкова вартість основних засобів при їх вибутті, ліквідації;
- Чи правомірно підприємство проводить дооцінки, уцінки та модернізації основних засобів, а саме чи результатом операцій є зміна рівня корисності активу;

При проведенні судово-економічної експертизи варто опиратися на матеріали, що були отримані в тому числі і в результаті ревізії. Тому при експертизі руху основних засобів досить важливим буде використати матеріали про фактичну наявність основних засобів – інвентаризацію.

Основні засоби в сучасних реаліях є інструментом зменшення податкового навантаження, а саме так звані «віртуальні основні засоби». Амортизація основного засобу приносить для підприємства витрати, що в свою чергу зменшує долю податку на прибуток, який потрібно буде оплатити в кінці року. Саме тому інвентаризація покликана виявити такі проблеми та показати реальний фінансовий результат підприємства.

Ще одним можливим напрямком зловживання, може бути нехтування консервуванням основних засобів на сезонних підприємствах, що призводить до завищення показників нарахованої амортизації і в результаті чого ухилення від сплати податків.

Амортизації підлягають:

- витрати на придбання основних засобів, нематеріальних активів та довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності;
- витрати на самостійне виготовлення (створення) основних засобів, нематеріальних активів, вирощування довгострокових біологічних активів для використання в господарській діяльності, в тому числі витрати на оплату заробітної плати працівникам, які були зайняті на виготовленні (створенні) основних засобів та нематеріальних активів; витрати на проведення ремонту, реконструкції, модернізації та інших видів поліпшення основних засобів, що перевищують 10 відсотків сукупної балансової вартості всіх груп основних засобів, що підлягають амортизації, на початок звітного року;
- витрати на капітальне поліпшення землі, не пов'язане з будівництвом, а саме іригацію, осушення та інше подібне капітальне поліпшення землі;
- капітальні інвестиції, отримані платником податку з бюджету, у вигляді цільового фінансування на придбання (створення) об'єкта інвестування (основного засобу, нематеріального активу) за умови визнання доходів пропорційно сумі нарахованої амортизації за таким об'єктом;
- сума переоцінки вартості основних засобів, проведеної відповідно до ст. 146 Податкового Кодексу;
- вартість безоплатно отриманих об'єктів енергопостачання, газо- і теплозабезпечення, водопостачання, каналізаційних мереж, побудованих споживачами на вимогу спеціалізованих експлуатуючих підприємств згідно з технічними умовами на приєднання до вказаних мереж або об'єктів;
- вартість основних засобів, безоплатно отриманих або виготовлених чи споруджених за рахунок коштів бюджету або

кредитів, залучених Кабінетом Міністрів України чи під гарантії Кабінету Міністрів України, у разі виконання зобов'язань за гарантією Кабінетом Міністрів України;

- вартість безоплатно отриманих для експлуатації підприємствами залізничного транспорту загального користування основних засобів транспортної інфраструктури, що перебували на балансі інших підприємств; вартість основних засобів, визначена на рівні звичайної ціни, отриманих у концесію відповідно до Закону України "Про особливості передачі в оренду чи концесію об'єктів централізованого водо-, тепло- постачання і водовідведення, що перебувають у комунальній власності".

Не підлягають амортизації та повністю відносяться до складу витрат за звітний період витрати платника податку на:

- утримання основних засобів, що знаходяться на консервації;
- ліквідацію основних засобів;
- придбання (виготовлення) сценічно-постановочних предметів вартістю до 5 тисяч гривень театральними-видовищними підприємствами – платниками податку;
- витрати на виробництво національного фільму та придбання майнових прав інтелектуальної власності на національний фільм.

Амортизація основних засобів нараховується із застосуванням таких методів:

1) прямолінійного, за яким річна сума амортизації визначається діленням вартості, яка амортизується, на строк корисного використання об'єкта основних засобів;

2) зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітного року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації. Річна норма амортизації (у відсотках) обчислюється як різниця між одиницею та результатом кореня ступеня

кількості років корисного використання об'єкта з результату від ділення ліквідаційної вартості об'єкта на його первісну вартість;

3) прискореного зменшення залишкової вартості, за яким річна сума амортизації визначається як добуток залишкової вартості об'єкта на початок звітнього року або первісної вартості на дату початку нарахування амортизації та річної норми амортизації, яка обчислюється відповідно до строку корисного використання об'єкта і подвоюється. Метод прискореного зменшення залишкової вартості застосовується лише при нарахуванні амортизації до об'єктів основних засобів, що входять до груп 4 (машини та обладнання) та 5 (транспортні засоби);

4) кумулятивного, за яким річна сума амортизації визначається як добуток вартості, яка амортизується, та кумулятивного коефіцієнта. Кумулятивний коефіцієнт розраховується діленням кількості років, що залишаються до кінця строку корисного використання об'єкта основних засобів, на суму числа років його корисного використання;

5) виробничого, за яким місячна сума амортизації визначається як добуток фактичного місячного обсягу продукції (робіт, послуг) та виробничої ставки амортизації. Виробнича ставка амортизації обчислюється діленням вартості, яка амортизується, на загальний обсяг продукції (робіт, послуг), який підприємство очікує виробити (виконати) з використанням об'єкта основних засобів

Загалом, при нарахуванні амортизації на основні засоби помилки також зустрічаються дуже часто, це можуть бути:

- Невірне нарахування амортизації в зв'язку із арифметичними помилками;
- Вибір завищеного, або заниженого терміну корисного використання основного засобу, що призводить до викривлення інформації і вводить в оману її користувачів;
- Невірний підхід до змінених сум амортизації в наслідок коригування вартості безпосередньо основного засобу.

При перевірці документальної складової по обліку основних засобів слід звернути увагу не тільки на паперові первинні документи, а також на складні в електронному форматі. Найбільш актуально на даний момент це для розпорядчих документів всередині підприємств, які формуються зачасти в електронному форматі.

Слід зазначити, о помилковим буде вважати зловживання з основними засобами, як так, що впливають тільки на розмір податку на прибуток підприємства. Помилки і зловживання дійсно впливають на різні податки, а саме тому і викликають такий інтерес для зловживань.

Розповсюдженням порушення є ремонт основного засобу і списання на такий ремонт віртуальних активів, що були фіктивно куплені. Найпростішим способом виявити таке порушення є довести що основний засіб не використовується в господарській діяльності підприємства, в такому випадку буде очевидним зайве відображення податкового кредиту по ПДВ (на покупку основного засобу та на покупку матеріалів для ремонту), амортизації основного засобу.

Проведення судово-економічної експертизи малоцінних та швидкозношуваних предметів також передбачає ряд поширених порушень, що часто допускаються при процесі господарювання:

- Відсутність документів, що підтверджують надходження МШП, в тому числі і товарно-супровідних.
- Списання малоцінки, яка ще не передана в експлуатацію, що завищує витрати підприємства;
- Фіктивна покупка малоцінних та швидкозношуваних предметів для збільшення рівня витрат;
- Віднесення на МШП активів, що не відповідають критеріям для визнання малоцінним та швидкозношуваним предметом, наприклад основних засобів. Робиться це з метою відобразити витрати пов'язані з введенням в експлуатацію відразу, а не протягом терміну корисного використання у вигляді амортизації.

Як і для основних засобів, важливим джерелом інформації в процесі судово-економічної експертизи є проведена їх інвентаризація.

Інвентаризацію МШП доцільно проводити, як тих що ще не передані в експлуатацію (на складі), так і тих, що вже знаходяться в матеріально-відповідальних осіб. Процес інвентаризації дозволить виявити невідповідність в фактичній наявності МШП та документальній.

Слід звернути увагу на термін корисного використання переданих в експлуатацію малоцінних активів, що дасть змогу побачити, коли мали б бути списані такі активи.

Як і для основних засобів в процесі експертизи малоцінних швидкозношуваних предметів може бути виявлено факт не відповідності використання такого МШП господарській діяльності підприємства. Це означає що податковий кредит з ПДВ, який було отримано на покупку активу (Якщо підприємство платник ПДВ) було віднесено помилково.

В комплексі проведення експертизи по руху малоцінних та швидкозношуваних предметів слід перевірити також віднесення на витрати підприємства амортизації малоцінних активів.

В підприємства є 2 шляхи відображення амортизації МШП:

- 100% при введенні в експлуатацію малоцінного активу
- 50% при введенні в експлуатацію і 50% при списанні із експлуатації активу.

В переважній більшості підприємства вибирають перший варіант, так як він значно легший в процесі контролю за коректністю витрат і ефективніший з точки зору планування податкового навантаження підприємства.

Підсумовуючи, можна сказати, що організація процесу судово-економічної експертизи основних засобів та малоцінних швидкозношуваних предметів є важливими ланками в комплексній експертизі підприємства. Дані напрямки діяльності, часто використовуються суб'єктами господарювання для маніпуляцій із податковим навантаженням та безпосередньою сплатою

податків, тому до проведення експертизи по них потрібно підходити надзвичайно відповідально та скурпульозно.

3.3. Висновки експертів-економістів та їх реалізація

Процес проведення судово-економічної експертизи закінчується оформленням дослідження у вигляді висновку експерта. Оскільки виконання експертизи є процесуальною дією, то і висновок експерта-економіста повинен відповідати визначеним ст. 101 і ст. 102 КПК, ст. 42 ГПК та ст. 60 ЦПК нормам як за формою, так і за змістом.

Висновок складається на підставі дослідження всіх наданих експерту-економісту матеріалів у межах його компетенції. Він повинен повно та об'єктивно відображати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Через те, що висновок експерта-економіста є самостійним доказом, він повинен бути чітким, конкретним і зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства.

Висновок експерта розглядається керівником експертної установи і направляється особі або органу, які призначили експертизу. Якщо керівник експертної установи не погоджується з позицією експерта, він має право доручити проведення експертизи комісії експертів, до якої включається експерт, із позицією якого він не згоден. Експерти комісії у разі згоди між собою підписують спільний висновок експертизи, а у разі виникнення розбіжностей між членами комісії складається декілька висновків відповідно до позиції експертів.

Висновок експерта-економіста має задовольняти низку вимог, найголовніші з яких наведені на рис. 3.6



Рис. 3.6. Вимоги, що пред'являються до висновку експерта-економіста

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (наприклад, в судовому засіданні), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

Висновок судово-економічної експертизи складається із трьох частин: вступної, досліджувальної та висновків дослідження.

У вступній частині висновку експерта-економіста вказуються:

- найменування документа ("Висновок"), його номер, за наявності відповідних підстав – характер експертизи (чи є вона додатковою, повторною, комісійною або комплексною), вид (назва) експертизи, з якою справою (кримінальною, цивільною, господарською, номер справи) вона проводиться;
- дата складання висновку;
- дата надходження постанови (ухвали), об'єктів і матеріалів справи до експертної установи (її найменування), експерта (його ім'я, прізвище, по батькові);

- найменування і дата складання документа, на підставі якого виконується експертиза (постанова, ухвала), та найменування особи (посада, прізвище, ініціали) або органу, яка призначила експертизу;

- перелік об'єктів, що підлягають дослідженню, та зразків (у разі надходження);

- відомості про надані матеріали справи (у тому числі вид (назва) матеріалів (документів) та кількість аркушів);

- спосіб доставки та вид упаковки досліджуваних об'єктів із зазначенням у необхідних випадках відомостей про те, чи впливав спосіб упаковки на їх збереженість;

- перелік питань (дослівно у формулюванні постанови чи ухвали), які внесено на вирішення експертизи; якщо питання у постанові (ухвалі) сформульовано неясно або редакція питання в постанові (ухвалі) не відповідає Науково-методичним рекомендаціям із питань підготовки і призначення судових експертиз, але зміст завдання експертові зрозумілий, то після наведення питання в редакції постанови (ухвали) про призначення експертизи він може дати відповідні роз'яснення і викласти питання в редакції, що відповідає згаданим Рекомендаціям; якщо поставлено декілька питань, експерт має право згрупувати їх і викласти в послідовності, яка забезпечує найбільш доцільний порядок дослідження; якщо деякі питання, що містяться у постанові (ухвалі), вирішувались при проведенні експертиз різних видів, – відомості (експертна установа, номер та дата висновку) про ці експертизи; якщо питання, які поставлені на вирішення експертизи, доцільно вирішувати в іншому порядку, ніж той, що визначений у постанові (ухвалі) про призначення експертизи, – указується, у якому порядку вирішуватимуть ці питання;

- питання, які вирішуються експертом у порядку експертної ініціативи;

- при наявності в постанові (ухвалі) про призначення експертизи питань, які не відносяться до предмета експертизи або не входять до

компетенції експерта, – указуються причини, з яких ці питання не вирішувались;

- дані про експерта (експертів): посада, клас судового експерта, науковий ступінь та вчене звання, прізвище, ім'я та по батькові, освіта, експертна спеціальність, стаж експертної роботи, номер свідоцтва про присвоєння кваліфікації судового експерта;

- попередження експерта про кримінальну відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку за ст. 384 Кримінального кодексу України (в необхідних випадках – за відмову від надання висновку за ст. 385 Кримінального кодексу України);

- дату направлення клопотання експерта про надання додаткових матеріалів, дату надходження додаткових матеріалів або відомостей про наслідки розгляду клопотання; обставини справи, які мають значення для надання висновку, з обов'язковим зазначенням джерела їх отримання;

- у ході проведення експертиз указуються відомості про первинну (попередні) експертизу (прізвища, ініціали експертів, назва експертної установи чи місце роботи експертів, номер і дата висновку експертизи, зміст заключних висновків первинної (попередніх) експертизи; зміст питань, які були поставлені перед експертом на повторне вирішення, а також мотиви призначення повторної експертизи, які зазначені в постанові (ухвалі) про її призначення); у разі, якщо такі мотиви в постанові (ухвалі) відсутні, про це робиться відповідний запис;

- при проведенні комісійних та комплексних експертиз зазначається голова комісії (провідний експерт);

- відомості про процесуальні підстави та осіб, які були присутні під час проведення досліджень (прізвища, ініціали, процесуальний статус);

- нормативні акти та література, які використовувались експертом при вирішенні поставлених питань, із зазначенням, відповідно, їх дати, номери прийняття, редакції та бібліографічних даних.

У дослідницькій частині висновку експертизи описується весь процес дослідження в тій послідовності, в якій вказані питання, а також дається обґрунтування висновку експерта. Побудова цього розділу залежить від завдання, отриманого експертом-економістом від слідчого чи суду.

На початку розділу експерт повинен підкреслити, що всі надані йому матеріали були ним розглянуті та досліджені. Кожному питанню, яке вирішується експертом, має відповідати певний розділ досліджувальної частини. Якщо декілька питань тісно пов'язані між собою, хід їх вирішення може описуватись в одному розділі.

Висновки, що зроблені експертом-економістом із кожного питання, викладаються приблизно в такій послідовності:

- обставини, що стали предметом судово-економічної експертизи, досліджені документи та матеріали справи;
- як оформлені ці документи в бухгалтерському обліку;
- стислі посилання на свідчення обвинувачених та інших осіб;
- дослідження матеріалів справи на підставі наданих документів;
- опис виявлених порушень;
- період, протягом якого вони здійснювалися;
- розмір завданих збитків;
- обставини, що сприяли здійсненню чи приховуванню порушень;
- посадові особи, відповідальні за завдану шкоду та припущені порушення.

Дослідницька частина повинна включати:

- відомості про стан об'єктів дослідження, застосовані методи (методики) дослідження, їх реєстраційний номер, умови їх використання;
- посилання на ілюстрації, додатки та необхідні роз'яснення до них;
- експертну оцінку результатів дослідження

Опис процесу застосування інструментальних методів дослідження та проведення експертних експериментів можуть обмежуватись викладенням кінцевих результатів. У зазначених випадках графіки, діаграми, таблиці,

матеріали експертних експериментів мають зберігатись у наглядних експертних провадженнях і на вимогу осіб, які призначили експертизу (дослідження), можуть надаватись їм для ознайомлення.

Узагальнення та оцінка результатів окремих досліджень, які є підставою для формулювання висновків, можуть викладатися у синтезуючому розділі дослідницької частини висновку експерта.

У дослідницькій частині висновку повторної експертизи вказуються причини розбіжностей з результатами попередніх експертиз, якщо такі розбіжності мали місце.

У заключній частині висновки дослідження викладаються у вигляді відповідей на поставлені питання в такій послідовності, в якій вони викладені у його вступній частині. На кожне з поставлених питань має бути дана відповідь по суті або вказано, з яких причин це питання неможливо вирішити.

У разі, якщо заключний висновок не може бути сформульований у стислій формі, допускається посилення на результати досліджень, викладених у дослідницькій частині.

Висновок експертизи оформлюється на бланку експертної установи і підписується експертами-економістами, які проводили дослідження, та засвідчується печаткою експертної установи. Якщо до висновку експертизи додаються схеми, таблиці, діаграми тощо, вони також підписуються експертами та засвідчуються печаткою експертної установи.

Якщо експерт не є працівником державної спеціалізованої установи і працює на професійній основі самостійно, він засвідчує наданий ним висновок своїм підписом і печаткою із зазначенням ідентифікаційного номера.

Висновок комплексної експертизи складається з урахуванням таких особливостей:

- у вступній частині додатково зазначаються прізвище голови експертної комісії і дані про попередні експертизи, якщо їх

результати мали значення для вирішення питання перед комплексною експертизою;

- дослідження, які проводилися окремими експертами, описуються у відповідних розділах досліджувальної частини із зазначенням прізвищ експертів;
- узагальнення та оцінка результатів досліджень фіксується у синтезувальному розділі досліджувальної частини висновку

Спільний висновок експертизи підписується експертами, які брали участь у сукупній оцінці результатів усіх досліджень і дійшли згоди.

У випадку, якщо згоди між ними не було досягнуто, складається декілька висновків експертизи (за кількістю точок зору) або один, у якому вступна і досліджувальна частини підписуються всіма експертами, а заключна – окремими експертами під відповідними висновками досліджень.

Висновок експертизи та додатки до нього складаються у двох екземплярах, один з яких направляється особі або органу, які призначили експертизу, а другий залишається в експертній установі.

При проведенні повторної експертизи співробітниками однієї експертної установи висновок і додатки до нього складаються:

- у двох примірниках – у разі, якщо висновки повторної експертизи повністю підтверджують висновки первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу або особі, яка призначила експертизу, другий – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу;

- у чотирьох примірниках – у випадку непідтвердження (повністю або частково) повторною експертизою висновків первинної (попередньої) експертизи. Перший примірник направляється органу або особі, яка призначила експертизу, другий – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи, що проводила повторну експертизу, третій – направляється до експертної установи, яка проводила

первинну (попередню) експертизу, четвертий – направляється до Міністерства юстиції України.

На повторні експертизи складаються контрольні картки, які надсилаються у термін до 5 днів установі (службі), у якій виконувалась первинна (попередня) експертиза, та до Міністерства юстиції України. Один примірник картки залишається в експертній установі, що проводила повторну експертизу.

При проведенні експертиз експертами декількох експертних установ наглядові провадження оформлюються у кількості, яка відповідає числу установ, що були зайняті в її проведенні.

Висновки експерта (експертів) з додатками направляються особі або органу, яка призначила експертизу, керівником експертної установи (керівником провідної експертної установи).

Висновок експертизи, яка виконується під час судового розгляду, складається з урахуванням таких винятків:

у вступній частині висновку не вказується запис щодо попередження експерта про відповідальність за надання завідомо неправдивого висновку (такий запис робиться в протоколі судового засідання);

якщо з питань, які вирішувалися під час судового розгляду, проводилася експертиза на попередніх стадіях процесу, і експерт згоден з її результатами, він вправі послатися на них.

Копія висновку експертизи, проведеної під час судового розгляду, разом із копією ухвали суду про її призначення подається експертом до експертної установи.

Якщо судом і слідчим вичерпані всі можливості отримання необхідних експерту-економісту документів, котрі, за його думкою, не можуть бути замінені іншими, а наявних даних недостатньо для складання висновку, експертом складається повідомлення про неможливість проведення експертизи. Воно складається і в тих випадках, якщо поставлене перед експертом-економістом питання виходять за межі його спеціальних знань.

Повідомлення про неможливість подання висновку оформлюється на бланку експертної установи, підписується експертом; підпис у заключній частині засвідчується відбитком печатки експертної установи.

Повідомлення про неможливість надання висновку складається у двох примірниках. Один примірник керівник експертної установи надсилає особі або органу, яка призначила експертизу, а другий – оформлюється як наглядове провадження і залишається в архіві експертної установи.

Якщо таке повідомлення надається під час судового розгляду, воно складається і підписується експертом у двох примірниках, один з яких подається до суду, а другий – керівникові експертної установи.

Якщо з одних питань експерт може дати відповідь, а з інших є підстави для повідомлення про неможливість надання висновку, складається один документ – висновок експерта. У цьому випадку експерт попереджається про кримінальну відповідальність за статтями 384, 385 Кримінального кодексу України.

Експертні дослідження, їх хід і результати викладаються у висновку спеціаліста із зазначенням спеціалізації останнього.

Висновок спеціаліста складається за структурою та за змістом висновку експерта за такими винятками:

- особа, яка проводить дослідження, іменується не експертом, а спеціалістом;
- у вступній частині висновку зазначається, хто і коли звернувся до установи чи безпосередньо до спеціаліста із замовленням про проведення дослідження;
- опускається запис, який стосується відповідальності особи, що проводить дослідження, за надання завідомо неправдивого висновку. Предмети та документи, що були об'єктами експертного дослідження, підлягають поверненню особі або органу, яка призначила експертизу, разом із висновком експертизи або повідомленням про неможливість надання висновку.

Загалом, можна констатувати, що формування висновку судово-економічної експертизи є заключним етапом в процесі її проведення, саме тому до його формування потрібно підійти вкрай відповідально.

Висновки до розділу 3

Підставою для проведення судово-економічних експертиз є передбачений законом процесуальний документ про призначення експертизи, який складений уповноваженою на те особою (органом), – ухвала суду або постанова слідчого (судді).

Планування судово-економічної експертизи розпочинається зі складання плану-графіку.

План-графік повинен бути чітко продуманим і мати на меті реалізацію конкретних завдань. У плані-графіку вказується перелік робіт, що потребують виконання під час проведення економічної експертизи:

- підготовчі роботи в експертній організації;
- ознайомлення з матеріалами справи, які були подані на дослідження експертизи;
- складання методики проведення експертизи;
- ознайомлення із нормативно-правовою базою
- дослідження документації;
- складання та оформлення (у друкованому вигляді) висновку експертизи та ін.

На даний момент загально прийнята методика проведення судово-економічної експертизи основних засобів та малоцінних і швидкозношуваних активів не встигають за розвитком технологічного процесу та інтеграцією бухгалтерського обліку підприємств в різноманітні інформаційні облікові системи.

Нажаль, значна частина наукової літератури по проведенню судово-економічної експертизи ґрунтується на перевірці паперових носіїв інформації, які в свою чергу відживають свій вік, все частіше підприємства

відмовляються від стандартного, в нашому розумінні, документообігу і в своїй діяльності використовують електронну документацію, листування, підписуючи їх електронно-цифровими підписами. В результаті електронний документ з правової точки зору має аналогічну юридичну силу із паперовим, а от методи проведення судово-економічної експертизи до такого «повороту» не пристосовані.

На сучасному етапі розвитку країни, Україна рухається в сторону Європейського союзу, в тому числі і в плані облікових процесів. Даний факт вказує на політику поступового відходу від формалізму, що на даний момент домінує в вітчизняних принципах обліку.

Висновок складається на підставі дослідження всіх наданих експерту-економісту матеріалів у межах його компетенції. Він повинен повно та об'єктивно відображати результати проведеного дослідження і підтверджуватися даними первинних документів, облікових реєстрів та звітності підприємства. Через те, що висновок експерта-економіста є самостійним доказом, він повинен бути чітким, конкретним і зрозумілим для всіх учасників процесу судочинства.

Висновок експертизи або повідомлення про неможливість її проведення, які даються поза експертною установою (наприклад, в судовому засіданні), розглядаються керівником установи після надходження матеріалів експертизи до установи. Про зауваження, які виникли у керівника установи, він може повідомити особу або орган, які призначили експертизу.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Panasyuk V., Chereshnyuk O., Sachenko S., Banasik A., Golyash I. Fuzzy-multiple Approach in Choosing the Optimal Term for Implementing the Innovative Project// Proceedings of 8th IEEE International Conference on Intelligent Data Acquisition and Advanced Computing Systems: Technology and Applications, Bucharest, Romania. – 2017. – Nomer 9. – P 533-537
2. Адамик О.В. Розмежування понять витрати, затрати, видатки та особливості їх застосування учасниками бюджетного процесу // Наука молода: зб. наук. праць. молод. вчених Терноп. нац. екон. ун-ту. – 2013. – Випуск 20. – С. 203-209
3. Атамас П. И. Управлінський облік: 2-ге вид. Навчальний посібник — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 440 с.
4. Атамас П. Й. Бухгалтерський облік у галузях економіки : навч. посіб. / П. Й. Атамас. – К. : ЦУЛ, 2010.– 390 с.
5. Безверхий К. В. Інформаційний комплекс облікової системи та звітність в Україні : монографія / К. В. Безверхий, Т. В. Бочуля. - К. : Центр учб. літ., 2014.
6. Білоусько В. С. Теорія бухгалтерського обліку : навч. посіб. / М. І. Беленкова. – К. : Ліра-К, 2014. – 402 с.
7. Блакита Г. В. Бухгалтерський облік : практикум / Г. В. Блакита. – К. : ЦУЛ, 2011.– 152 с.
8. Богач М. Продаж основних засобів за бартером: облік обміну на товари, роботи, послуги / М. Богач // Все про бухгалтерський облік. – 2012. № 41. – С. 4-8.
9. Бойчук Є. Консервація основних засобів: механізм, бухгалтерський та податковий облік / Є. Бойчук // Все про бухгалтерський облік. – 2012. №51. – С. 6-11.
10. Булах Л.А. Відтворення основних засобів та вплив на них амортизаційних відрахувань / Л.А. Булах // Матеріали підсумкової наукової конференції професорсько-викладацького складу,аспірантів і здобувачів ХНАУ ім. Докучаєва. – Харків:ХНАУ, 2013. – 247с.

11. Бутинець Т. А. Основні засоби: точка зору економіста // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. - 2012. Вип. 2 (23). – 22-36 с.
12. Бутинець Ф.Ф. Аудит: Підручник для студентів спеціальності «Облік і аудит» вищих навчальних закладів/ Ф.Ф.Бутинець. – 2-е вид., перероб. та доп. – Житомир: ПП «Рута», 2002. – 672 с.
13. Бутинець Ф.Ф. Бухгалтерський фінансовий облік: [підручник для студентів спеціальності “Облік і аудит” вищих навчальних закладів – 8-ме вид., доп. і перероб.] – Житомир: ПП “Рута”, 2009. – 912 с.
14. Василенко А. Амортизація основних засобів: Загальні правила нарахування / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - №23. – С. 6-13.
15. Венгур Н.П. Визнання основних засобів у фінансовому та податковому обліку / Н.П. Венгур // Бухгалтерія в податковому обліку. – 2013. - № 1-2.
16. Верига Ю. А. Облікова політика підприємства : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2015.– 315 с.
17. Верига Ю. А. Плани рахунків бухгалтерського обліку : навч. посіб. / Ю. А. Верига. – К. : ЦУЛ, 2010.– 174 с.
18. Верхоглядова Н. І. Бухгалтерський фінансовий облік: теорія та практика : навч. посіб. / Н. І.Верхоглядова. – К. : ЦУЛ, 2010.– 354 с.
19. Волкова І. А. Бухгалтерський облік у банках : навч. посіб. / І. А. Волкова. – К. : ЦУЛ, 2011.– 520 с.
20. Волкова І. А. Судово-бухгалтерська експертиза: навч. посіб. [для студ. вищ. навч. закл.] / І. А. Волкова — К.: Центр учбової літератури, 2009. — 84 с.
21. Глібко В.М., Бущан О.П. Судовабухгалтерія: підручник; Мін-во освіти і науки України. - 2-е вид. переробл. і допов.. - Х.: Право, 2011. - 192 с.
22. Голубенко В. П. Кілька кроків до порядку в обліку запасів / В. П. Голубенко. – К.: «Знання», 2010. – С. 5–9
23. Гудзь Н. В. Бухгалтерський облік : навч. посібник для внз / Н. В. Гудзь, П. Н. Денчук, Р. В. Романів ; М-во освіти і науки України. - 2-ге вид., перероб. і допов. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 424 с.

24. Гуцаленко Л. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / Л. В. Гуцаленко. – К. : ЦУЛ, 2011.– 352 с.
25. Дікань Л. В. Контроль і ревізія : навч. посібн. / Л. В. Дікань. – К. : Знання, 2007. – 327 с
26. Дікань Л. В. Судово-економічна експертиза : навчальний посібник / Л. В. Ді- кань, В. Д. Понікаров, О. В. Кожушко. – Х. : Вид ХНЕУ ім. С. Кузнеця, 2014. – 432 с.
27. Довгалюк Н. В. Ефективність використання та відтворення основних засобів сільськогосподарських підприємств Центрального Полісся : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.00.04 / Н. В. Довгалюк. – Житомир, 2010. – 20 с.
28. Дондик Н. Я., Дондик Г. П. Судова бухгалтерія. Навч. Посіб. – К.: Центр учбової літератури, 2011. – 208 с.
29. доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1557-11>.
30. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: теорія, методологія, організація : автореф. дис. докт. екон. наук: спец. 08.00.09 “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)” / В.В. Євдокимов. – Ж., 2011. – 37 с.
31. Жолнер І. В. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посіб. / І. В. Жолнер. – К. : ЦУЛ, 2012.– 364 с.
32. Завгородній В. Г. Облік, аналіз та аудит: навчальний посібник. / В. Г. Завгородній, Є. В. Мних, В. С. Рудницький – К.: Кондор, 2009. – 618 с.
33. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік за видами економічної діяльності: [навчальний посібник]. / А.Г. Загородній, І.Й. Яремко, Л.М. Пилипенко. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 216 с.
34. Загородній А.Г. Бухгалтерський облік. Основитеорії та практики: [підручник]. / А.Г. Загородній, Г.О. Партин, Л.М. Пилипенко, Т.І. Партин. [3-тє вид., доопрац. і доп.]. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2012. – 340 с.
35. Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 1999 р. №

996-14 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

36. Засадна Х. О. Бухгалтерський облік основних господарських операцій у програмі 1 С: Бухгалтерія 7.7. / Х. О. Засадна. – К. : ЦУЛ, 2010.– 238 с.

37. Ільяшенко С. Зміна методів амортизації: Наслідки для оподаткування та бух обліку / С. Ільяшенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 29.

38. Інструкція про застосування Плану рахунків бухгалтерського обліку активів капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затверджений Наказом Міністерства фінансів України від 30 листопада 1999 р. № 291 (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0893-99>

39. Кім Г. Бухгалтерський облік: первинні документи та порядок їх заповнення: [навчальний посібник] - [2-ге вид., перероб. та доп.]. / Г. Кім, В. Сопко, С. Кім.–Київ: Центр навчальної літератури, 2006. – 480 с.

40. Кім Ю. Г. Бухгалтерський та податковий облік: первинні документи та порядок їх заповнення : навч. посібник для вчз / Ю. Г. Кім ; Мво освіти і науки України. - К. : Центр учб. літ., 2014. - 600 с.

41. Коваленко О. Облік вибуття об'єкта основних засобів у вигляді внеску до статутного капіталу / О. Коваленко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 58. – С. 16-19.

42. Коваль М. І., Тропіна І. В. Навчальна програма дисципліни “Бухгалтерський облік та судова експертиза” (для бакалаврів). — К.: ДП “Вид. дім “Персонал”, 2014. — 30 с.

43. Ковальов Д. Облік витрат на експертну оцінку основних засобів / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - №89. – С. 63.

44. Ковальов Д. Операцій продажу основних засобів: як визначити звичайну ціну / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - №53. – С. 6-9.

45. Ковальов Д. Основні засоби амортизовано «на нуль» практичні поради / Д. Ковальов // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - №79. – С.7-10.

46. Колосок А. М. Проблемні питання обліку і списання матеріальних цінностей / А. М. Колосок // Актуальні проблеми економіки. – 2011. – № 10. – 98 С. 229–233.

47. Косовиць Л. Облік основних засобів за МСФЗ // Головбух. – 2008. – № 35. – С. 17– 23.

48. Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: Навч. посібник / Таврійський держ. агротехнологічний ун-т. Мелітополь : Видавничий будинок ММД, 2008. - 230с.

49. Кузьмін Д. Л. Основні засоби та основні фонди: порівняльний аспект // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. - Вип. 2 (23). – 148-155 с.

50. Куркін М. В. Контроль та захист економічної безпеки діяльності підприємств : навч. посібн. / М. В. Куркін, В. Д. Понікаров, Д. В. Назаренко. – Х. : ФОП Павленко О. Г. ; ВД "ІНЖЕК", 2010. – 388 с.

51. Лучко М.Р., Адамик О.В. Інформаційні системи і технології в обліку й аудиті: Навчальний посібник. – Тернопіль: Економічна думка, 2016. – 252 с.

52. Мисака Г.В., Шарманська В.М., Бухгалтерський облік. Навчальний посібник.-К.:Центр учбової літератури, 2007.400 с.

53. Михайлов М.В., Глумаченко А.І., Гончар В.П., Бачмат Г.А. Бухгалтерський облік (теорія): Навч.посібник/ За ред. проф. Михайлова М.Г.К.: Центр учбової літератури, 2007-247 с.

54. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 16 «Основні засоби» від 01.01.2012 р.:– Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_014

55. Огійчук М. Ф. Аудит: організація і методика: Навч. посібник. 2-ге вид., перероб. і допов./ М.Ф.Огійчук, І.Т. Новіков, І.І. Рагуліна. – К.: Алерта, 2012. – 664с

56. Огійчук М.Ф. Фінансовий та управлінський облік за національними стандартами: Підручник / М.Ф. Огійчук, В.Я. Плаксієнко, М.І. Беленкова та ін. – 6-те вид., перероб. і допов. – К.: Алерта, 2011. – 1042 с.

57. Омельченко, О. Л. Основні засоби (фонди) на підприємстві / О. Л. Омельченко // Податки та бухгалтерський облік. Спеціальний випуск. – 2008. – №9. – С. 3-26.

58. Онищенко В. О. Облік у зарубіжних країнах : підручник для внз / В. О. Онищенко, М. І. Бондар, В. В. Дубовая ; М-во освіти і науки України, Держ. вищий навч. заклад "Київ. нац. економ. ун-т ім. Вадима Гетьмана", Полтав. нац. техн. ун-т ім. Юрія Кондратюка. - К. : Центр учб. літ., 2015. 576 с.

59. Оркуш Е. Вибуття власних основних засобів: продаж за гроші / Е. Оркуш, Р. Поцюрко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - №36. – С. 1119.

60. Панасюк В., Саченко С., Черешнюк О. Особливості внутрішнього аудиту реалізації послуг готельного господарства // Мукачівський державний університет, електронний збірник «Економіка та суспільство». – 2017/6. – Випуск №10. – С. 803-810

61. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій: наказ Міністерства фінансів України від 30.11.1999 р., № 291. (із змінами та

62. Податковий кодекс України від 27.04.2000 р., №92. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/stru/page19#Stru19>

63. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 "Основні засоби" від 27.04.2000 р., №92. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0288-00>

64. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 9 "Запаси" від 14.12.1999 р., №318. (із змінами та доповненнями) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0751-99>.

65. Понікаров В. Д. Судово-економічна експертиза : навч. посібн. / В. Д. Понікаров, С. М. Попова, Л. М. Попова. – К. : Центр учбової літератури, 2008. – 271с.

66. Прокопенко В. Ліквідація основних засобів: податковий облік оприбуткування та реалізації залишків / В. Прокопенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 77. – С. 44-47.

67. Протасова Н. Методи нарахування амортизації: що краще обрати / Н. Протасова // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 27.
68. Садовська І. Б. Бухгалтерський облік : навч. посіб. / І. Б. Садовська.– К. : ЦУЛ, 2013.– 688 с.
69. Серпенінова Ю. С. Бухгалтерський облік: загальна теорія : навч. посіб. / Ю. С. Серпенінова, С. М. Гольцова, І. О. Макаренко; за заг. ред. Ю. С. Серпенінової. – Суми : Університетська книга, 2015. – 336 с.
70. Сисюк С.В., Адамик О.В. Облікова політика суб'єктів державного сектору щодо необоротних активів // Вісник ОНУ імені І.І. Мечникова. – 2016. – 21 (11 (53)). – С. 101-106
71. Скоробагатова В. В. Бухгалтерський облік та контроль немонетарних активів підприємства / В. В. Скоробагатова. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 520 с.
72. Ткаченко Н.М. Бухгалтерський фінансовий облік, оподаткування і звітність: Підручник [3-є вид., перероб та допов.] / Н.М. Ткаченко. К.: Алерта. - 2008. 926 с.
73. Хом'як, Р. Л. Бухгалтерський облік в Україні: навч. посіб / Р. Л. 84 Хом'як, В. І. Лемішовський. – 7-е вид., доп. і перероб. – Львів : Національний ун-т «Львівська політехніка», «Інтелект–Захід», 2008 – 1224 с.
74. Чалий І. Основні засоби: Ліквідація / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2012. - № 47. – С. 6-11.
75. Чалий І. Поліпшення орендованих об'єктів основних засобів ЦМК в обліку орендаря / І. Чалий // Все про бухгалтерський облік. – 2013. - № 23. – С. 10-12.
76. Шара Є. Ю. Бухгалтерський фінансовий та податковий облік: навчальний посібник / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, І. Є. СоколовськаГонтаренко; Нац. ун-т державної податкової служби України. - К.: Центр учбової літератури, 2011. - 424 с.
77. Шара Є. Ю. Фінансовий облік I : навч. посібник / Є. Ю. Шара, І. Є. Соколовська- Гонтаренко ; Держ. фіскальна служба України, Нац. ун-т Держ. податкової служби України. - К. : Центр учб. літ., 2016. - 336 с.

78. Шара Є. Ю. Фінансовий облік – 1 : [навчальний посібник]. / Є. Ю. Шара, О. О. Бідюк, Н. В. Гуріна, І. Є. Соколовська-Гонтаренко. – К.: «Центр учбової літератури», 2012. – 408 с.

79. Швець В. Г. Теорія бухгалтерського обліку : підручник / В. Г. Швець. – 4-те вид., переробл. і доповн. – К. : Знання, 2015. – 572 с.

80. Шемшученко Ю.С. Великий енциклопедичний юридичний словник / За ред. акад. НАН України Ю.С. Шемшученка. – К.: ТОВ “Видавництво “Юридична думка”, 2007. – 992 с.

81. Ямборко, Г. Бухгалтерська амортизація основних засобів: обираємо метод та обліковуємо / Г. Ямборко // Все про бухгалтерський облік. – 2006. – № 31. – С.21-27.