

робничих витрат у ДП “ДГ “Степне” можна досягти за рахунок збільшення обсягів виробництва сільськогосподарської продукції та за рахунок ліквідації непродуктивних витрат і невиправданих перевитрат. Окрім того, з метою оптимізації витрат виробництва доцільно запроваджувати прогресивні організаційні та технічні заходи підвищення ефективності виробництва.

Висновки. Таким чином, оптимізація витрат підприємства може бути досягнута за рахунок виявлення резервів збільшення обсягів виробництва, оптимізації структури посівних площ, організації сівозміни згідно агротехнічних вимог, використання інтенсивної технології виробництва озимої пшениці, використання науково-обґрунтованих норм висіву насіння, використання стабілізаторів у кормовиробництві та використання ефективних заходів захисту рослин та стимулювання росту.

Список використаних джерел:

1. Бойчик І. М. Економіка підприємства : навч. посіб. / І. М. Бойчик. – К. : Атіка, 2004. – 480 с.
2. Бондар Н. М. Економіка підприємства : навч. посіб. / Н. М. Бондар. – К.: А.С.К., 2004. – 400 с.
3. Дем’яненко С. І. Менеджмент виробничих витрат у сільськогосподарському підприємстві / С. І. Дем’яненко. – К.: КНЕУ, 1998. – 264 с.
4. Нагайчук В.В. Основні резерви зниження витрат сільськогосподарського підприємства / В.В. Нагайчук // Економіка АПК. – 2012. – № 1 (25). – С.146-149.
5. Нападовська Л.В. Внутрішньогосподарський контроль в ринковій економіці : [монографія] / Л.В. Нападовська. – Д.: Наука і освіта, 2000. – 224 с.
6. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 „Витрати”: наказ Міністерства Фінансів України за станом на 31.12.1999 № 318. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua>.
7. Цал-Цалко Ю. С. Витрати підприємства : навч. посіб. / Ю. С. Цал-Цалко. – К. : ЦУЛ, 2002. – 656 с.

Рецензент – д.е.н., професор Махмудов Х.З.

УДК: 65.012.45 : 34 : 657.92

**ЯКІСТЬ ФАКТОГРАФІЧНОГО МАТЕРІАЛУ
В СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКІЙ ЕКСПЕРТИЗІ
Ватуля І.Д., доцент; Пономаренко Т.В., асистент
Полтавська державна аграрна академія**

У статті розглянуто актуальні питання повноцінного обліково-аналітичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи, у повній відповідності положенням облікової політики підприємства.

In the article pressing questions are considered valuable registration-analytical providing of court-accounting examination, in complete accordance positions of registration policy of enterprise.

Постановка проблеми. Перехід до ринкових відносин у сфері виробничої діяльності сприяв зростанню чисельності суб’єктів господарювання різних за організаційно-правовими формами. Міжгосподарські відносини значно змінили правове положення суб’єктів господарювання, їх відповідальність перед партнерами та державними органами. Протиправні дії, незаконне

вирішення спірних питань сприяло поширенню економічних злочинів. Не виключенням в цьому плані став і аграрний сектор країни. Успішне розв'язання таких конфліктів суб'єктів господарювання в судовому чи досудовому слідстві в значній мірі залежить від правильного проведення судово-бухгалтерської експертизи, яка може бути основною в даній справі. Бухгалтерський облік забезпечує послідовне, постійне та повне відображення господарських операцій, надаючи достовірну інформацію про економічні відносини суб'єктів господарювання. Він часто виступає єдиним джерелом доказів у порушеній справі.

Для дослідження поставлених перед експертом-бухгалтером питань необхідно мати достатню і повну інформацію, що допоможе надати вичерпну відповідь. Правильно підібраний фактографічний матеріал є запорукою успішного та якісного проведення експертизи.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проведений аналіз наукової та навчально-методичної літератури дає підстави стверджувати, що питання інформаційного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи розглядалися у працях вітчизняних науковців: М. Т. Білухи, Ф. Ф. Бутинця, В. С. Рудницького. Вивченню питань обліково-аналітичного забезпечення бухгалтерської експертизи для підвищення ефективності правоохоронної діяльності присвячена наукова робота Н. А. Остап'юк [5].

За результатами дослідження Н. І. Петренко [6] зроблена критична оцінка змістовного наповнення навчальних посібників з питань судово-бухгалтерської експертизи. Автор приходить до висновку щодо наявності різноманітних підходів до висвітлення питань методики судово-бухгалтерської експертизи. Враховуючи особливості аграрного комплексу країни, М. І. Камлик [3] звернув особливу увагу на використання облікових документів при виявленні та розслідуванні розкрадань у деяких галузях агропромислового комплексу. Це стосується земельних ресурсів, основних засобів, виробництва продукції.

У зв'язку з постійними змінами законодавства з питань фінансово-господарської діяльності та появи нових схем економічних злочинів є необхідним перегляд якості і достатності обліково-аналітичної інформації з метою її повноцінного використання у процесі слідства.

Постановка завдання. Метою дослідження є вивчення достовірності, обґрунтованості та суттєвості облікової інформації у повній відповідності положенням облікової політики при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інформаційне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи являє собою сукупність відомостей, які характеризують фактичний стан об'єкта дослідження та його нормативно-правове забезпечення, що регламентує сам процес проведення.

Інформація в загальному розумінні - це система відомостей про певні процеси, події, ситуації тощо. Вона є об'єктом фіксації, збереження, передачі та трансформації з метою використання її у будь-якій сфері людської діяльності. Поділяється інформація на текстову, цифрову, електронну, звукову.

Факти і фактографічна інформація - основа будь-якого дослідження в

тому числі і судово-бухгалтерської експертизи.

Фактографічна інформація, що відображена в системі бухгалтерського обліку, є фундаментом досліджень фінансово-господарської діяльності підприємств. Вона є основою доказів фактів господарських операцій і процесів, що створили конфліктні ситуації у правовідносинах між об'єктами і суб'єктами права.

Жоден факт здійснення господарської діяльності не може бути визнаним без підтвердження його у відповідних документах. При проведенні судово-бухгалтерської експертизи особливе місце займає документація, яка є обов'язковою складовою при формуванні доказової бази в розкритті економічних злочинів.

Серед фактографічних матеріалів судово-бухгалтерської експертизи найважливішими є первинні документи. Їх наявність передбачена Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16.07.1999 р. [2]. Адже, первинний документ слугує підставою для бухгалтерського обліку господарської операції. В той же час норма ч. 2 ст. 3 названого закону стверджує, що фінансова, податкова, статистична й інші види звітності базуються на даних бухгалтерського обліку. А оскільки, підґрунтям останнього є первинний документ, то саме він – базис і для інших видів звітності. Доцільно зазначити, що у податковому обліку повинні також використовуватися первинні документи, які передбачено п.138.2 Податкового кодексу України (далі ПКУ) [7].

«Платникам податків забороняється формування показників податкової звітності, митних декларацій на підставі даних, не підтверджених документами, що визначені абзацом першим цього пункту» [7]. Значимість інформації первинних документів передбачена і в п. 135.2, п. 121.1 ПКУ [7].

Таким чином, наведена вище норма п. 138.2 ПКУ у комплексі з положенням ч. 2 ст. 3 Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність», саме й дозволяє зробити висновок про безперечний й провідний вплив на податковий облік первинних документів [1, с. 5].

Документальне оформлення господарських операцій первинними документами повинно здійснюватися у повній відповідності з вимогами Положення «Про документальне забезпечення записів у бухгалтерському обліку» [4]. Цим нормативним актом визначено, що основними документами, що підтверджують господарські операції, включаючи розпорядження та дозволи адміністрації (власника) на їх проведення є первинні документи.

Первинні документи повинні бути складені на бланках типових і спеціалізованих форм у момент проведення кожної господарської операції або, якщо це неможливо, безпосередньо після її завершення.

Вони приймаються до виконання лише за наявності таких обов'язкових реквізитів: найменування підприємства, установи, від імені яких складений документ; назви документа (форми); дати і місця складання; змісту та обсягу господарської операції; одиниці виміру господарської операції (у натуральному та/або вартісному виразі); посад і прізвищ осіб, відповідальних за здійснення господарської операції і правильності її оформлення; особистого чи

електронного підпису або інших даних, що дають змогу ідентифікувати особу, яка брала участь у здійсненні господарської операції.

При оформленні первинного документа слід звернути увагу на окремі реквізити. Наприклад, посади осіб відповідальних за здійснення господарської операції і правильність її оформлення. Так, без зазначення посади, статус первинного документа викликає сумніви при розгляді судової справи. На це неодноразово звертали увагу господарські і адміністративні суди. За відсутності відомостей про обсяг господарської операції документи також можуть бути не визнані судами.

Документ має бути підписаний особисто, а підпис може бути скріпленний печаткою. Електронний підпис накладається відповідно до законодавства про електронні документи та електронний документообіг.

Відповідальність за несвоєчасне складання первинних документів та недостовірність відображених у них даних несуть особи, які склали та підписали ці первинні документи.

Первинні документи є підставою для формування нової фактографічної інформації – реєстрів синтетичного та аналітичного обліку. Залежно від форми ведення бухгалтерського обліку, що використовується на підприємстві, згідно облікової політики, інформація може відображатися в журналах ордерів та відомостях до них, в меморіальних ордерах та відомостях, машинограмах комп'ютерного обліку, головній книзі.

Основним призначенням облікових реєстрів є узагальнення і систематизація даних первинних документів при здійсненні господарських операцій, їх інтерпретація на мові бухгалтерського обліку та їх групування за необхідними для користувачів розрізами [9, с. 45].

Важливою вимогою до облікових реєстрів є правильність та відповідність записів первинним документам, що підтверджують факт здійснення господарської операції.

Інформація про підсумки господарської діяльності підприємства висвітлюється у звітності підприємства. Вона поділяється на фінансову, податкову, статистичну та внутрішню. Саме на внутрішню звітність, яка забезпечує інформацією управлінський персонал необхідно звернути увагу при проведенні судово-бухгалтерської експертизи.

Дослідженню підлягають і матеріали внутрішньогосподарського контролю, за якими встановлюються факти проведення інвентаризацій та внутрішньогосподарських перевірок на підприємстві. До них відносяться інвентаризаційні описи, порівняльні відомості, акти інвентаризацій, звіти ревізійних комісій, протокол засідання зборів інвентаризаційних комісій тощо.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи використовуються не лише бухгалтерські документи, але й інші матеріали справи. До них відносяться документи, пов'язані з діяльністю підприємства та з процесом розслідування. Наявність установчих документів (статуту, протоколу засідання зборів засновників) дає змогу встановити законність діяльності підприємства, факт зайняття не статутною діяльністю. Дозвільні документи (ліцензії, патенти), реєстраційні документи (довідка про ЄДРПОУ) дають інформацію про

законність діяльності підприємства.

Заслужують на увагу розпорядчі та інструктивні документи підприємства, до яких відноситься наказ про облікову політику підприємства, посадові інструкції, графік документообороту та ін.

Практика свідчить про те, що в ряді випадків вимоги Положень (стандартів) бухгалтерського обліку при документальному оформленні господарських операцій не дотримуються. Відповідно і наказ про облікову політику готується не якісно.

Облікова політика підприємства – це не просто сукупність способів ведення обліку, обраних відповідно до умов господарювання, але й вибір методики обліку, яка надає можливість використовувати різні варіанти відображення фактів господарського життя в обліку (залежно від поставлених цілей). Іншими словами, облікова політика в широкому розумінні розглядається як управління обліком, а вузькому – як сукупність способів ведення обліку (вибір підприємством конкретних методик ведення обліку).

Наявність різних методик визнання активів і пасивів, нарахування амортизації, оцінки запасів, формування резервів та інше свідчить про те, що давати оцінку господарській діяльності, без звернення до облікової політики конкретного підприємства стосовно об'єкта експертного дослідження, не гарантує достовірність облікової інформації. В процесі виконання експертного дослідження серед фактографічних матеріалів обов'язково повинен бути наказ про облікову політику. Нами опрацьовані типові господарські операції по необоротних активах з визначенням зв'язків з обліковою політикою (табл. 1).

Таблиця 1

Нормативне та методичне забезпечення оформлення господарських операцій по необоротних активах

Складові облікової політики	Посилання на нормативні документи
1. Облікова одиниця бухгалтерського обліку основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.7, Методичні рекомендації з бухгалтерського обліку основних засобів, затвердженні наказом МФУ № 561 від 30.09.2003 р. п.4
2. Мінімальна вартість об'єкта основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.5
3. Вартісні ознаки предметів, що входять до складу малоцінних необоротних активів	П(С)БО 7 «Основні засоби» п. 5
4. Умови збільшення первісної вартості об'єктів основних засобів за рахунок витрат на їх капітальний ремонт	П(С)БО 7 «Основні засоби» пп. 14-15, Методичні рекомендації № 561 від 30.09.2003 р. пп. 30-31, ПКУ пп.146.11-146.12
5. Порядок встановлення зміни строку корисного використання (експлуатації) об'єкта основних засобів	Технічна документація, П(С)БО 7 «Основні засоби» пп. 24-25, ПКУ ст.145.1
6. Встановлення груп (класифікація) основних засобів для нарахування амортизації та їх переоцінки	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.5, Методичні рекомендації № 561 п. 7, ПКУ п.145.1
7. Порядок визначення ліквідаційної вартості основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» пп.26-27, ПКУ п.145.1

Складові облікової політики	Посилання на нормативні документи
8. Застосування методів нарахування амортизації основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» п. 5 ПКУ п.145.1.5
9. Порядок і умови переоцінки основних засобів та інших необоротних матеріальних активів	Методичні рекомендації № 561 п. 34, Лист МФУ «Щодо застосування критеріїв суттєвості у бухгалтерському обліку» № 04230-04/08 від 24.07.2003 р. п.6 абз.4
10. Порядок використання суми дооцінки основних засобів та обмеження розподілу додаткового капіталу в результаті дооцінки основних засобів між власниками	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.38
11. Періодичність (період) зарахування сум дооцінки основних засобів до нерозподіленого прибутку	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.21
12. Порядок застосування методики визначення сум втрат від зменшення корисності та вигод від відновлення корисності основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» пп.31-32 П(С)БО 28 «Зменшення корисності активів» п.6, п.17
13. Порядок відображення результатів переоцінки та зменшення корисності основних засобів у регістрах аналітичного обліку основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» п.21
14. Порядок списання (ліквідації) основних засобів	П(С)БО 7 «Основні засоби» пп.33-35, Методичні рекомендації № 561 п. 41

По кожній позиції визначаються допустимі варіанти принципів і методів обліку, які передбачено нормативно-правовими актами. Деякі позиції облікової політики самостійно визначаються підприємством при її формуванні. Слід звернути увагу на критерій суттєвості, який повинен бути зазначений в Наказі про облікову політику. Поріг суттєвості для застосування спрощеної системи бухгалтерського обліку та звітності регулюється законодавством. Суттєвість окремих господарських операцій та об'єктів обліку визначається керівництвом підприємства. Наприклад, окремі об'єкти активів, зобов'язань і власного капіталу мають поріг суттєвості 5 % відповідно всіх активів, зобов'язань і власного капіталу, окремі види доходів і витрат – 2 % чистого прибутку (збитку). При визначенні порогу суттєвості слід керуватися Листом Міністерства фінансів України «Щодо застосування критеріїв суттєвості у бухгалтерському обліку» № 04230-04/08 від 24.07.2003 р.

При проведенні судово-бухгалтерської експертизи експерту необхідні також інші матеріали справи, які пов'язані з розслідуванням та мають необхідні дані про предмет дослідження. До них відносяться речові докази, протоколи слідчих, допиту свідків та потерпілих, акти документальних перевірок, аудиторські висновки, висновки експертів інших галузей тощо.

Спеціальні матеріали справи допоможуть дати відповіді на окремі питання, додатково перевірити достовірність встановлених даних на підставі бухгалтерських документів.

Висновки. Отже, фактографічна інформація, як об'єкт експертного дослідження має виключно важливе значення для об'єктивного прийняття ух-

вали по судовій справі. Така інформація судово-бухгалтерської експертизи представлена в основному первинними документами, обліковими регістрами та матеріалами бухгалтерської звітності. Суб'єкт господарської діяльності зобов'язаний якісно, тобто у повній відповідності до вимог нормативно-методичних актів та вимог облікової політики здійснювати документальне оформлення господарських операцій. Таким чином, задача експерта зводиться до встановлення повноти відповідності фактографічної інформації вимогам облікової політики та нормативних актів.

Список використаних джерел:

1. Василенко А. Первинні документи: правила складання та застосування / А. Василенко // Все про бухгалтерський облік. – 2012. – № 87. – С. 5-20.
2. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» № 996-XIV від 16 лип. 1999 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Камлик М. І. Судова бухгалтерія : [підручник] / М. І. Камлик – К. : Атіка, 2003. – 588 с.
4. Наказ Міністерства фінансів України «Про затвердження Методичних рекомендацій з бухгалтерського обліку основних засобів» № 561 від 30 верес. 2003 р. [Електронний ресурс] / Міністерство фінансів України. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/control/uk>.
5. Остап'юк Н. А. Обліково-аналітичне забезпечення бухгалтерської експертизи: теорія і методика : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.06.04 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / Н. А. Остап'юк. – К., 2006. – 25 с.
6. Петренко Н. І. Підходи до структурної побудови навчальних посібників з курсу «Судово-бухгалтерська експертиза» / Н. І. Петренко / Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2009. – № 3 (49). – С. 193-197.
7. Податковий кодекс України № 2755-VI від 02 груд. 2010 р. [Електронний ресурс] / Верховна Рада України. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>.
8. Судово-бухгалтерська експертиза : навч. посібник [для студентів спец. 7.050106 «Облік і аудит»] / за ред. проф. Ф. Ф. Бутинця, – Житомир : ПП «Рута», 2004. – 460 с.

Рецензент – д.е.н., професор Плаксієнко В.Я.

УДК 331.526:330.101.2

ІНВЕСТУВАННЯ У ВИРОБНИЦТВО І РЕАЛІЗАЦІЮ ЗЕРНА СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИМИ ПІДПРИЄМСТВАМИ

Владика Ю. П., аспірант

Сумський національний аграрний університет

Проаналізовано інвестиційний клімат, рівень прямого іноземного інвестування в економіку України та особливості залучення інвестицій у агропромислове виробництво. Обґрунтовано напрями розробки інвестиційних проектів для сільськогосподарських підприємств-виробників зерна з урахуванням екологічної складової. Доведено необхідність економічного регулювання екологічної діяльності сільськогосподарських підприємств у поєднанні з ефективним контролем. Запропоновано механізм економічного стимулювання за покращення агроекологічного стану сільськогосподарських земель та штрафних санкцій за його погіршення для підвищення інвестиційної привабливості підприємств.

The author analyzes the investment climate, the level of foreign direct investments in the economy of Ukraine and features of attracting investments in agro-industrial production. The directions of generation of investment projects for agricultural enterprises-grain producers are justified, taking into account the environmental component. The necessity of the economic