

Стельмах Наталія. Методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи в сільському господарстві: стан та перспективи. *Економічний дискурс*. 2021. Випуск 3-4. С. 57-63.

DOI: <https://doi.org/10.36742/2410-0919-2021-2-6>

УДК 657.6

JEL Classification M41, M42

Стельмах Наталія

к.е.н., доцент кафедри аудиту

Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана

м. Київ, Україна

E-mail: [nataliastelmakh1405@gmail.com](mailto:nataliastelmakh1405@gmail.com)

ORCID: 0000-0003-4105-2301

## МЕТОДИЧНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СУДОВО-БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЕКСПЕРТИЗИ В СІЛЬСЬКОМУ ГОСПОДАРСТВІ: СТАН ТА ПЕРСПЕКТИВИ

### Анотація

**Вступ.** *Методичне забезпечення судових експертиз формують відповідні методики, які розробляються фахівцями науково-дослідних інститутів судових експертиз та підлягають атестації і державній реєстрації в Реєстрі методик проведення судових експертиз. Аналіз даного методичного забезпечення виявив, що не дивлячись на високий рівень економічної злочинності, саме в аграрній сфері (в частині порушення правил землекористування) жодна з методик не містить питань судово-бухгалтерської експертизи сільськогосподарської діяльності.*

**Методи.** *При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження процесів і явищ у їх взаємозв'язку й розвитку; монографічний – при формулюванні мети, завдань, предмета і об'єкта дослідження. На етапі збору, оформлення, реєстрації, систематизації і обробки інформації для проведення досліджень був використаний індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.*

**Результати.** *У статті розглянуто стан методичного забезпечення судово-бухгалтерських експертиз в Україні, процедуру реєстрації нових методик, що забезпечать здійснення фахових експертиз в аграрній сфері.*

**Перспективи:** *На основі здійснених досліджень, пропонуємо сформувати методику судово-бухгалтерської експертизи в аграрному секторі, що буде враховувати галузеві особливості господарської діяльності даних підприємств.*

**Ключові слова:** *судово-бухгалтерська експертиза, методика, сільське господарство.*

### Вступ.

Розвиток економіки сприяє пошквалюванню економічних відносин між суб'єктами господарювання України. Однак, зміни в технічному та інформаційному забезпеченні ведення господарської діяльності, постійні зміни норм законодавства сприяють скоєнню злочинів економічного напрямку. Нині розкриття цих злочинів стає неможливим без знань судово-бухгалтерської експертизи. Більшість порушень економічного законодавства знаходить своє відображення в документах бухгалтерського обліку.

Тому, для розслідування економічних злочинів, а також для розгляду господарських суперечок у суді необхідні спеціальні знання в галузі бухгалтерського обліку, якими, здебільшого, не володіють суддя та слідчий і які є спеціальною сферою знань експерта-бухгалтера. У свою чергу, ефективність проведення судово-бухгалтерської експертизи залежить від використання правильної

методики дослідження об'єктів експертизи, яка повинна формуватися на основі змісту інформації об'єктів судово-бухгалтерської експертизи.

### **Аналіз останніх досліджень та публікацій.**

Формування і розвиток теорії та методології судово-бухгалтерської експертизи здійснено в дослідженнях таких учених, як: М. Т. Білуха, В. П. Бондар, Ф. Ф. Бутинець, Л. В. Гуцаленко, Т. М. Дмитрієнко, В. М. Жук, М. Д. Корінько, Г. Г. Мумінова-Савіна, Н. А. Остап'юк, І. А. Панченко, В. Д. Понікаров, В. О. Решетов, Б. Ф. Усач, В. Є. Швець, С. П. Фортинський, П. Я. Хомин, В. В. Шадрін, С. Г. Чаадаєв та інших. Не применшуючи вагомості наявних наукових досліджень, необхідно зазначити, що галузева специфіка, яка притаманна сільськогосподарській діяльності, не знайшла відображення в затверджених методиках судово-бухгалтерської експертизи.

### **Мета.**

Метою дослідження є аналіз методичного забезпечення експертного дослідження діяльності сільськогосподарських підприємств та формулювання пропозицій щодо його удосконалення.

### **Методологія дослідження.**

При проведенні дослідження використано загальнонаукові та спеціальні методи дослідження процесів і явищ у їх взаємозв'язку й розвитку; монографічний – при формулюванні мети, завдань, предмета і об'єкта дослідження. На етапі, збору, оформлення, реєстрації, систематизації і обробки інформації для проведення досліджень був використаний індуктивний метод, а у процесі теоретичного осмислення проблеми – дедуктивний.

### **Результати.**

Сільське господарство як галузь має низку особливостей, що значною мірою визначають результати діяльності аграрних підприємств. Водночас, як і в інших галузях народного господарства, тут діють загальні економічні закони, хоча вони виявляються саме з урахуванням цих специфічних особливостей. Пізнання, урахування особливостей і вміле застосування механізму дії законів можуть мати значний позитивний вплив на ефективність господарської діяльності аграрних підприємств.

Більшість авторів, що вивчають галузевий бухгалтерський облік, єдині в розумінні специфіки притаманної сільському господарству:

- основним засобом виробництва є земля;
- для сільськогосподарського виробництва характерна сезонність (сезонність виробництва впливає на відображення витрат виробництва);
- сільськогосподарське виробництво пов'язане з вирощуванням живих організмів – рослин і тварин, так званих біологічних активів. Облік цих об'єктів має свої особливості і регулюється окремим положенням (стандартом) бухгалтерського обліку – П(С)БО 30 «Біологічні активи».

Як зазначають вчені [1, с. 20] вказана специфіка виробництва зумовлює окремі особливості ведення бухгалтерського обліку в сільськогосподарських підприємствах. Наприклад, наявність рослин і тварин – біологічних активів впливає на побудову обліку виробництва та обчислення собівартості отриманої продукції; наявність майнових та земельних паїв зумовлює організацію обліку орендованих чи викуплених паїв – основних засобів та інше [1, с. 20].

Таким чином, правомірним буде твердження, що об'єкти судово-бухгалтерської експертизи у провадженнях, пов'язаних з сільськогосподарською діяльністю, також будуть мати певні особливості. Формування галузевої методики судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення таких специфічних об'єктів у сільському господарстві. Вважаємо за доцільне віднести до них біологічні активи; відносини власності, в т.ч. майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування; державну (бюджетну) підтримку за програмами; формування та використання

галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо); зміну вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності.

Розуміння специфіки об'єктів судово-бухгалтерської експертизи важливе для подальшого формування методики її проведення. Методичне забезпечення судових експертиз формують методики, які пройшли атестацію та державну реєстрацію.

Перш ніж досліджувати стан методичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи в Україні, доцільним є з'ясування суті та змісту поняття експертної методики. Одним із перших науковців, який запропонував визначення експертної методики, був А. Р. Шляхов, котрий вважав, що методика кожного виду судової експертизи – це система методів, прийомів і технічних засобів, що застосовуються для вирішення конкретних завдань у певній послідовності та враховують специфіку вирішуваних питань і досліджуваних речових доказів [2, с. 17].

Пізніше різні автори наводили достатньо велику кількість інших визначень методики експертного дослідження. Наприклад, Р. С. Белкін у своїй роботі «Криміналістика: краткая энциклопедия» методику експертного дослідження описував як систему рекомендацій щодо вибору та застосування методів дослідження об'єктів даного роду (виду) судової експертизи та формування необхідної матеріально-технічної бази дослідження; А. М. Зініна та Н. П. Майліс у своєму посібнику «Судебная экспертиза» відзначали, що експертна методика – це програма дій, що пропонує експерту в категоричній або рекомендаційній формі використовувати певні методи дослідження об'єктів, послідовність і процедуру застосування цих методів.

Таким чином, не дивлячись на деяку неоднозначність існуючих в цілому визначень, можна говорити про те, що поняття «експертна методика», яке є основним у судово-експертній діяльності, наразі цілком сформувалося.

Оскільки методика або ж техніка експертного дослідження – це рівень високоспеціалізованого методологічного знання, то в силу притаманних йому функцій безпосередньої регламентації наукової діяльності, методика завжди повинна мати чітко виражений нормативний характер [3, с. 78].

Недостатньо лише розробити відповідну методику, перед її використанням експертами вона повинна пройти відповідну процедуру, так би мовити, об'єктивної оцінки та рекомендації для використання експертами. Це передбачено у статті 8 Закону України «Про судову експертизу», згідно з якою методики проведення судових експертиз (крім судово-медичних і судово-психіатричних) підлягають атестації та державній реєстрації в порядку, що визначається Кабінетом Міністрів України.

Необхідно зазначити, що атестація експертних методик становить окрему проблему судової експертології. Так, згідно з діючою Постановою Кабінету Міністрів України від 2 липня 2008 року №595, якою затверджений Порядок атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз, атестація методик полягає в оцінці звіту про наукову роботу, виконану з метою розроблення методик шляхом проведення його рецензування та апробації методик спеціалізованими установами.

Відповідно до положень даної Постанови, рецензування звіту про наукову роботу та апробація методики проводиться фахівцями з певних галузей знань, які не брали участь у розробленні методики, з метою визначення актуальності та новизни з урахуванням сучасних досягнень науки і техніки, а також перевірки обґрунтованості методик, оцінки їх ефективності та результативності для виконання експертних завдань [4].

Результати атестації методик розглядаються науковими радами спеціалізованих установ та у разі прийняття науковою радою рішення про рекомендацію до впровадження методики в експертну практику – вона подається для державної реєстрації, яка проводиться Міністерством юстиції України.

Для цього методики, подані для державної реєстрації, розглядаються Координаційною радою з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України та у разі прийняття нею

рішення про державну реєстрацію їй присвоюється відповідний реєстраційний код і до Реєстру заносяться відповідні дані. Держателем Реєстру методик проведення судових експертиз, відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України, є Міністерство юстиції України. На сьогодні він складає 1333 методики за 17 класами, серед яких 101 з економічної експертизи (табл. 1). Окрема частина з них має гриф «для службового користування». Їх аналіз підтвердив, що за галузевою ознакою методики щодо проведення експертиз у галузі сільського господарства відсутні.

**Таблиця 1. Стан методичного забезпечення експертної діяльності в Україні\***

№ п/п	Вид експертиз	Кількість зареєстрованих методик	Частка, %
1	Почеркознавча і авторознавча експертиза	81	6,08
2	Технічна експертиза документів	129	9,68
3	Експертиза зброї	44	3,30
4	Трасологічна експертиза	108	8,10
5	Вибухово-технічна експертиза	26	1,95
6	Фототехнічна і портретна експертиза	15	1,13
7	Експертиза відеозвукозапису	35	2,63
8	Експертиза матеріалів, речовин та виробів	417	31,28
9	Біологічна експертиза	37	2,78
10	Інженерно-технічна експертиза	174	13,05
11	Економічна експертиза	101	7,58
12	Товарознавча експертиза	24	1,80
13	Експертиза у сфері інтелектуальної власності	13	0,98
14	Психологічна експертиза	80	6,00
15	Мистецтвознавча експертиза	15	1,13
16	Військова експертиза	5	0,38
17	Експертиза спеціальних технічних засобів негласного отримання інформації	5	0,38
18	Комплексна експертиза	24	1,80
	Всього	1333	100

\*Джерело: реєстр методик проведення судових експертиз.

Поряд з атестованими методиками під час проведення судових експертиз також використовуються джерела інформації, які не підлягають атестації і є обов'язковими для застосування на території України, зокрема: нормативно-правові акти та нормативні документи (міжнародні, національні та галузеві стандарти, технічні умови, правила, норми, положення, інструкції, рекомендації, переліки, настановчі документи Держспоживстандарту України), а також чинні республіканські стандарти колишньої УРСР та державні класифікатори, галузеві стандарти та технічні умови колишнього СРСР тощо.

У разі потреби під час проведення експертиз також можуть використовуватись науково-технічна та довідкова література, перелік якої затверджується наказом Міністерства юстиції України та не є вичерпним, інформаційні бази даних з мережі Інтернет, а також програмні продукти, рекомендовані для використання в експертній практиці рішенням Координаційної ради з проблем судової експертизи при Міністерстві юстиції України.

Інформація про рекомендовані методики судових експертиз є необхідною не лише в роботі правоохоронних органів та судів. Така база даних є також корисною також для заінтересованих юридичних осіб та пересічних громадян. За даними Міністерства юстиції України, на замовлення пересічних громадян здійснюється більше половини судових експертиз, які виконуються, зокрема, науково-дослідними інститутами судових експертиз Міністерства юстиції. При цьому понад 50 відсотків з них – це експертизи з кримінальних справ: трасологічні, технічні експертизи документів, почеркознавчі та авторознавчі експертизи.

Серед інших видів експертиз, які найчастіше замовляються в експертних установах Мін'юсту – це автотоварознавчі, автотехнічні, будівельно-технічні, економічні, психологічні, мистецтвознавчі, охорони праці, комп'ютерно-технічні, спиртмістких сумішей, прав на об'єкти інтелектуальної власності та інші [5]. Доступ до Реєстру методик проведення судових експертиз є безоплатним та

відкритим цілодобово. З Реєстру можна також отримати витяг щодо виду та назви експертизи, експертної установи, яка розробила дану методику.

Наявність такого єдиного реєстру судово-експертних методик, безумовно, є позитивним моментом. Але залишаються проблемні питання, пов'язані з доступністю зареєстрованих методик до практичного використання їх експертами, а також слідчими, прокурорами, судами та захисниками як учасниками кримінального провадження для оцінки експертних висновків [6].

Для того, щоб виправити даний недолік, на нашу думку, методики експертиз повинні видаватися окремими виданнями та розсилатися в провідні експертні установи України, однак при цьому, якщо загальні методики можуть бути доступними широкому загалу громадськості, то конкретні (окремі) повинні бути доступні тільки для службового використання експертами спеціалізованих державних експертних установ, слідчими, прокурорами, суддями.

Недостатнє врахування специфік галузей народного господарства (торгівля, сільське господарство, будівництво тощо) при розробці методик судової та зокрема судово-бухгалтерської експертизи вимагає залучення спеціалістів зі знанням галузевих аспектів народного господарства [7]. Це дасть змогу посилити методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи та сформулювати її цілісну політику.

Питання зближення методичного забезпечення судово-бухгалтерської експертизи з наявною нормативно-методичною базою бухгалтерського обліку сільськогосподарської діяльності є надзвичайно актуальним у зв'язку з прийняттям курсу на запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності [8]. Існуючі методики абсолютно не враховують чинну нормативно-правову та інструктивну базу з бухгалтерського обліку на основі МСФЗ.

З прийняттям курсу на МСФЗ змінилася сутність самої облікової роботи: якщо раніше в ній переважала технічна складова (порядок і техніка заповнення реєстрів обліку на основі чітких правил обліку), то в даний час більш важливий інтелектуальний і аналітичний аспект. Техніка заповнення облікових форм автоматизована, але є варіантність обліку, яка і повинна бути оцінена експертом. Також відбулася гармонізація бухгалтерського та податкового обліку відповідно до Закону України від 28 грудня 2014 року № 71-VIII «Про внесення змін до Податкового кодексу України та деяких законів України (щодо податкової реформи)», розділ III «Податок на прибуток».

Отже, проблема методики експертного дослідження є одним із ключових питань в діяльності експерта-бухгалтера, оскільки від цього залежить повнота та обґрунтованість висновків експерта-бухгалтера. На сьогодні відсутня чітко науково-обґрунтована методика дослідження експерта-бухгалтера в частині провадження по справах пов'язаних з сільським господарством. Це призводить до неточності експертних висновків, повторного призначення судово-бухгалтерської експертизи у ряді справ, а отже – нераціонального витрачання часу й затягування процесу слідства.

Тому, розроблено комплексне методичне забезпечення судово-бухгалтерської експертизи в сільському господарстві, яке розкриває порядок експертизи специфічних об'єктів (біологічних активів, земельних, майнових питань, оподаткування сільськогосподарських товаровиробників).

Методика судово-бухгалтерської експертизи в сільському господарстві визначає порядок проведення аналітичних процедур, направлених на виявлення фактичного стану організації бухгалтерського обліку на сільськогосподарських підприємствах.

Запропонована Методика може бути використана при здійсненні експертизи як будь-якого окремого питання, так і комплексного експертного дослідження правомірності діяльності сільськогосподарського підприємства. Методика сформована у вигляді окремого інструктивного документа.

Запропоноване методичне забезпечення експертного дослідження сільськогосподарської діяльності ґрунтується на алгоритмах дій експерта-бухгалтера залежно від поставлених завдань і наданих об'єктів, а також розроблених методичних вказівок щодо здійснення експертного дослідження. Його застосування сприяє подальшому розвитку і вдосконаленню методик судової експертизи, скороченню витрат часу на проведення експертного дослідження, повному і всебічному

дослідженню фактичних обставин справи та створює можливості підвищення достовірності експертних висновків для забезпечення правосуддя України незалежною, висококваліфікованою та об'єктивною судовою експертизою.

### **Висновки і перспективи.**

Формування галузевої методики судово-бухгалтерської експертизи передбачає узагальнення її специфічних об'єктів в сільському господарстві, до яких віднесено: біологічні активи; відносини власності, в т.ч. майнові, земельні; спеціальні режими оподаткування; державну (бюджетну) підтримку за програмами; формування та використання галузевих нематеріальних активів (порід тварин, сортів рослин тощо); зміну вартості біологічних активів; формування та розподіл результатів сільськогосподарської діяльності. Запровадження Методики судово-бухгалтерської експертизи в сільському господарстві сприятиме подальшому розвитку і вдосконаленню методик судової експертизи, скороченню витрат часу на проведення експертного дослідження, повному і всебічному дослідженню фактичних обставин справи з урахування особливостей галузі сільського господарства.

Перспективними напрямками подальших досліджень є розробка підходів до організації системи професійної підготовки експертів-бухгалтерів з урахуванням особливостей аграрного сектору економіки України та вимог європейських стандартів професійної освіти.

### **Список використаних джерел**

1. Бухгалтерський фінансовий облік в сільському господарських підприємствах : навч. посіб. / М. Г. Михайлов та ін. Київ : Центр учб. літ., 2008. 472 с.
2. Шляхов А. Р. Судебная экспертиза: организация и проведение. Москва : Юридическая литература, 1979. 168 с.
3. Плесовских Ю. Г. Судебно-экспертное исследование: методология, методика, метод. *Известия Иркутской государственной экономической академии*. 2005. № 3-4. С. 77–79.
4. Про затвердження Порядку атестації та державної реєстрації методик проведення судових експертиз : Постанова Кабінету Міністрів України від 02.07.2008 р. № 595 : станом на 6 трав. 2020 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/595-2008-п#Text> (дата звернення: 04.08.2021).
5. Про судову експертизу : Закон України від 25.02.1994 р. №4038-XII : станом на 1 січ. 2022 р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text> (дата звернення: 04.08.2021).
6. Остап'юк Н. А. Технологія судово-бухгалтерської експертизи. М.І. Туган-Барановський – видатний вчений-економіст. Спадщина та новації : Міжнар. наук.-практ. конф. : матеріали. Донецьк, 2005. С. 75–77.
7. Особливості сільського господарства як галузі. *Pidru4niki*. URL: [http://pidruchniki.com/1298010836230/ekonomika/osoblivosti\\_silskogo\\_gospodarstva\\_galuzi](http://pidruchniki.com/1298010836230/ekonomika/osoblivosti_silskogo_gospodarstva_galuzi) (дата звернення: 08.08.2021).
8. Остап'юк Н. А. Методика дослідження загальних об'єктів судово-бухгалтерської експертизи : Друга міжнар. наук.-практ. конф. : матеріали. Черкаси, 2004. С. 107–109.

*Статтю отримано: 02.09.2021 / Рецензування 22.10.2021 / Прийнято до друку: 30.12.2021*

**Nataliia Stelmakh**

Ph.D. (in Economics), Associate Professor

Department of Audit

Kyiv National Economic University named after Vadym Hetman

Kyiv, Ukraine

E-mail: [nataliastelmakh1405@gmail.com](mailto:nataliastelmakh1405@gmail.com)

ORCID: 0000-0003-4105-2301

**METHODICAL PROVISION OF FORENSIC ACCOUNTING EXPERTISE  
IN AGRICULTURE: STATE AND PROSPECTS**

### Abstract

**Introduction.** Methodological support of forensic examinations is formed by appropriate methods, which are developed by specialists of research institutes of forensic examinations and are subject to certification and state registration in the Register of methods of forensic examinations. The analysis of this methodological support revealed that despite the high level of economic crime, in the agricultural sector (in terms of violation of land use rules), none of the methods contains issues of forensic accounting examinations of agricultural activities.

**Methods.** General scientific and special methods of research of processes and phenomena in their interrelation and development were used during the research; monographic - when formulating the purpose, objectives, subject and object of research. At the stage of collection, design, registration, systematization and processing of information for research was used inductive method, and in the process of theoretical understanding of the problem - deductive.

**Results.** The article considers the state of methodological support of forensic accounting examinations in Ukraine, the procedure for registration of new methods that will ensure the implementation of professional examinations in the agricultural sector.

**Discussion:** Based on the research, we propose to form a method of forensic accounting in the agricultural sector, which will take into account the sectoral characteristics of economic activity of these enterprises.

**Keywords:** forensic accounting examination, methodology, agriculture.

### References

1. Mykhailov, M.H. (Eds.). (2008). *Bukhhalterskyi finansovyi oblik v silskomu hospodarskykh pidpriemstvakh : navchalnyi posibnyk* [Financial accounting in agricultural enterprises: textbook]. Kyiv : Tsentr ucb. lit.
2. Shlyakhov, A.R. (1979). *Sudebnaya ekspertiza: organizatsiya i provedeniye* [Forensic examination: organization and conduct]. Moscow : Yuridicheskaya literatura.
3. Plesovskikh, Yu.G. (2005). Sudebno-ekspertnoye issledovaniye: metodologiya, metodika, metod [Forensic research: methodology, methodology, method]. *Izvestiya Irkutskoy gosudarstvennoy ekonomicheskoy akademii* [Proceedings of the Irkutsk State Academy of Economics], 3-4, 77-79.
4. Postanova Kabinetu Ministriv Ukrainy Pro zatverdzhennia Poriadku atestatsii ta derzhavnoi reiestratsii metodyk provedennia sudovykh ekspertyz : vid 02.07.2008 r. №595 : stanom na 6 trav. 2020 r. Retrieved from <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/595-2008-n#Text>.
5. Zakon Ukrainy Pro sudovu ekspertyzu : vid 25.02.1994 r. №4038-XII : stanom na 1 sich. 2022 r. Retrieved from : <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/4038-12#Text>.
6. Ostapiuk, N.A. (2004). Tekhnolohiia sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzu. [Technology of forensic accounting]. *M.I. Tuhan-Baranovskiy – vydatnyi vchenyi-ekonomist. Spadshchyna ta novatsii : Mizhnar. nauk.-prakt. konf. : materialy*. Donetsk, 75-77.
7. Osoblyvosti silskoho hospodarstva yak haluzi. Pidru4niki. Retrieved from [http://pidruchniki.com/1298010836230/ekonomika/osoblivosti\\_silskogo\\_gospodarstva\\_galuzi](http://pidruchniki.com/1298010836230/ekonomika/osoblivosti_silskogo_gospodarstva_galuzi).
8. Ostapiuk, N.A. (2004). Metodyka doslidzhennia zahalnykh obektiv sudovo-bukhhalterskoi ekspertyzu [Methods of research of general objects of forensic accounting examination]. *Druha mizhnar. nauk.-prakt. konf. : materialy*. Cherkasy, 107-109.

Received: 09.02.2021 / Review 10.22.2021 / Accepted 12.30.2021

