

УДК: 657.6.012.16

Перезова І. В., к.е.н., доцент[©]*Івано-Франківський національний технічний університет нафти і газу***ЩОДО ЗАСТОСУВАННЯ ЕКОНОМІЧНОЇ ЕКСПЕРТИЗИ ПРИ
ВИРІШЕННІ ОКРЕМИХ ПИТАНЬ УПРАВЛІННЯ ФЕРМЕРСЬКИМИ
ГОСПОДАРСТВАМИ**

Дана стаття стосується питання застосування економічної експертизи як її окремої складової, - бухгалтерської експертизи (судово-бухгалтерської) в процесі врегулювання проблемних питань, пов'язаних з системою управління фермерськими господарствами та встановлення істини при визначенні обставин, що сприяють здійсненню злочинів при такій формі господарювання

Ситуація, що склалася в сучасній практиці господарювання фермерських господарств, відзначається певною мірою законодавчої неврегульованості, невідповідності використовуваних інструктивних і методичних матеріалів з організації обліку фермерських господарств вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку; недосконалістю первинних документів і облікових регістрів; відсутністю належного контролю і формальністю планування витрат, що зменшує можливості у оцінці діяльності; недостатністю аналітичності облікових даних; недосконалістю формулювань положень нормативно-правових актів, наявністю колізій, що призводять до неоднакового тлумачення та застосування норм законодавчо-нормативних актів, які врегульовують сільськогосподарську сферу господарської діяльності тощо. Названі фактори призводять до численних помилок в практиці господарської діяльності і є причиною спорів.

Доведено, що саме використання бухгалтерської експертизи (як окремої складової економічної експертизи) дозволить при вирішенні господарських спорів досягти задоволення сторін спору на позиціях встановлення істинності щодо фактичного стану операцій чи процесів, які призвели до виникнення спору і сприятиме удосконаленню системи управління самим господарством.

Ключові слова: *аграрний комплекс, бухгалтерська експертиза, господарський спір, експерт-економіст, економічна експертиза, управління, фермерське господарство.*

Постановка проблеми. *Розвиток виробничо-фінансових відносин в країні супроводжується появою як спірних моментів щодо самого процесу їх здійснення, так і наявністю дій упереджено злочинного характеру.*

Виникнення проблемних питань, які потребують вирішення, не є характерною ознакою якогось одного з видів діяльності – це є даність людського буття. Не оминуло воно і підприємства, що здійснюють свою діяльність в

[©] Перезова І.В., 2011

агропромислового секторі економіки України – одному з найбільш потужних і багатогалузевих.

Наголошуємо, що агропромисловий комплекс - це складний комплекс виробництва, що об'єднує різні галузі народного господарства. Саме він значною мірою визначає соціально-економічний розвиток країни, рівень життя населення, його забезпечення продуктами харчування, а промисловість — сільськогосподарською сировиною. Тому, спірні питання, які виникають в процесі господарювання підприємств агропромислового комплексу, потребують ретельного розгляду та вирішення.

Зазначу, що проблемні питання виникають не тільки під час здійснення діяльності сільськогосподарськими, фермерськими, переробними підприємствами, але й пов'язані з їх створенням, управлінням ними, припиненням діяльності, а також відображення цих процесів в обліку і звітності підприємств. Саме дані бухгалтерського обліку вміщують відбиття господарських операцій, які змінюються безперервно за формою, суттю, умовами. Такі відбитки здійснюються у первинних документах, облікових регістрах, бухгалтерській, статистичній й податковій звітності.

Розвиток бухгалтерського обліку нерозривно зв'язаний з розвитком аграрних відносин. Так, у період раннього Середньовіччя церква, яка мала на той час суттєвий вплив на державний устрій, мала у своєму володінні величезні земельні угіддя, які потребували не тільки збереження, але й обробки. Тому, завдяки початку розвитку складного господарства, спрямованого на виготовлення, переробку та реалізацію сільськогосподарської продукції, почався і активний розвиток обліку, що втілював в собі функції фіксації, контролю та управління.

Натомість характеристика господарських операцій, фактів, явищ і подій ні в часи становлення бухгалтерського обліку, ні на сучасному етапі не має абсолютно безпристрасний, об'єктивний характер. Воно здійснюється переважно із забезпеченням інтересів однієї з сторін – учасників такої операції, кожна з яких на основі аналізу вихідних даних господарської ситуації, що склалася, приймає управлінське рішення щодо оцінки та відображення як самої операції, так і наслідків, нею спричинених, для отримання бажаного результату або покращення умов наступної ситуації.

Кожна господарська ситуація – це поєднання юридичних та бухгалтерських відносин. І саме на бухгалтерський облік покладена реалізація функції інформатизації зацікавлених користувачів щодо цієї ситуації для прийняття на основі його даних відповідних управлінських рішень, тобто забезпечити не тільки опис господарських операцій, фактів, явищ і подій, забезпечити можливість їх аналізу, але й можливість перспективної оцінки наслідків та очікуваних змін господарської ситуації.

Як правило, при прийнятті рішень управлінський персонал підприємства, засновники тощо акцентують увагу саме на наслідках операцій і майже не думають про обставини, які спричинили таку ситуацію на даний момент – зміст зводиться до реалізації переходу від ситуації, що склалася, до бажаної. Часто цей

процес супроводжується появою як спірних моментів щодо самої реалізації, так і наявністю дій упереджено злочинного характеру. Тому, важливим є питання підтвердження достовірності фактичних обставин господарських операцій, фактів, явищ і подій в разі виникнення різного роду суперечностей.

Одним з дієвих механізмів врегулювання спорів, які стосуються економічної сфери процесу господарювання підприємств агропромислового комплексу країни, є економічна експертиза (судово-економічна експертиза) і, як її окрема складова, - дослідження документів бухгалтерського, податкового обліку і звітності – бухгалтерська експертиза (судово-бухгалтерська).

Аналіз останніх досліджень. Вагомий внесок у пізнання природи, розкриття специфіки проведення, зумовленості соціально-економічним потребам, загальної методики проведення судово-бухгалтерської експертизи внесли науковці і практики різних часових періодів, зокрема такі як М.Т.Білуха, В.Д.Берназ, А.І.Вінберг, Г.Л.Грановський, З.Б.Живко, А.М.Зімін, М.І.Камлик, І.М.Каплунов, В.О.Коновалова, М.В.Костицький, Л.В.Кочнева, А.Ю.Краснобаєва, Г.Є.Макушкіна, Г.Г.Мумінова-Савіна, Н.П.Майлис, Н.А.Паліашвілі, А.К.Педенчук, В.Д.Понікаров, В.С.Рудницький, Л.І.Савченко, С.Г.Чаадаєв, В.В.Шадрін та ін. Проте, питання застосування наукового апарату в процесі вирішення спорів (в досудовому порядку) та доведення істини в процесі судових розглядів облікових аспектів діяльності підприємств агропромислового комплексу залишились поза увагою.

Специфіка діяльності, до прикладу, фермерських господарств як ефективної форми сільськогосподарської діяльності, що відповідає ринковому середовищу та забезпечує відновлення поняття власності на селі, з врахуванням сучасних умов господарювання, галузі, організаційно-технологічних особливостей вимагають додаткових досліджень щодо обліку і контролю та розширюють сферу застосування економічної експертизи. Так, наприклад, це можуть бути питання, які стосуються внесків засновників до складеного капіталу фермерського господарства прав володіння та користування земельними ділянками, будівлями, обладнанням, тощо; питання виплати членам господарства певної частки отриманого фермерським господарством доходу тощо.

Розкриттю облікових питань в фермерських господарствах присвячені роботи І.Д.Ватулі, Я.О.Гладкої, В.П.Горьового, С.І.Дем'яненка, В.А. Дерія, Г.Г.Кірейцева, М.М.Коцупатрія, М.Ф.Кропивка, В.Г.Лінника, В.Я.Месель-Веселяка, В.Б.Моссаковського, М.Ф.Огійчука, О.Д.Радченка, Л.К. Сука, П.Т.Саблука, Т.М. Сторожука, П.Я. Хомина та ін.

Процес адаптації обліку і контролю фермерських господарств до сучасних умов істотно гальмується. Серед низки причин такої невідповідності можна зазначити: недосконалість формулювань положень нормативно-правових актів, невідповідність використовуваних інструктивних і методичних матеріалів з організації обліку фермерських господарств вимогам національних стандартів бухгалтерського обліку; недосконалість первинних документів і облікових реєстрів; відсутність належного контролю і формальність планування витрат, що

зменшує можливості у оцінці діяльності; недостатня аналітичність облікових даних; тощо. Названі фактори призводять до численних помилок в практиці господарської діяльності і є причиною спорів.

Мета статті. Основна мета цієї статті полягає у акцентуванні застосування економічної експертизи (судово-економічна експертиза) і, як її окремої складової, - бухгалтерської експертизи (судово-бухгалтерської) в процесі врегулювання проблемних питань, пов'язаних з фермерськими господарствами та встановлення істини при визначенні обставин, що сприяють здійсненню злочинів при такій формі господарювання.

Недостатня розробленість цієї проблеми і потреба в оновленні і приведенні системи обліку і контролю діяльності фермерських господарств у відповідність до вимог національних стандартів бухгалтерського обліку та Податкового кодексу України, свідчать про актуальність теми даної статті, а також завдання та основні напрями дослідження.

Виклад основного матеріалу. Фермерське господарство, відповідно до п.1 ст.144 Господарського кодексу України [1], є формою підприємництва громадян з метою виробництва, переробки та реалізації товарної сільськогосподарської продукції. Окрім того, Законом України «Про фермерське господарство» [2] наголошено, що ця форма реалізується шляхом створення юридичної особи з метою отримання прибутку на земельних ділянках, наданих громадянам - членам фермерського господарства, отже діяльність такого господарства не передбачається для особистого споживання.

Членами фермерського господарства можуть бути подружжя, їх батьки, діти, які досягли 14-річного віку, інші члени сім'ї, родичі, які об'єдналися для спільного ведення фермерського господарства, визнають і дотримуються положень статуту фермерського господарства.

Членами фермерського господарства не можуть бути особи, які працюють у ньому за трудовим договором.

Оскільки фермерське господарство самостійно визначає напрями своєї діяльності, спеціалізацію, організує виробництво сільськогосподарської продукції, її переробку та реалізацію, на власний розсуд та ризик підбирає партнерів з економічних зв'язків у всіх сферах діяльності, то є висока ймовірність виникнення спорів.

Слід зазначити, що ризик виникнення спорів, помилок, порушень у фермерському господарстві високий, як правило, ще тому, що з метою заощадження коштів на ведення бухгалтерського обліку, складання звітності, дуже часто його веде або сам голова (засновник), або один із членів господарства. Не завжди ці особи добре розуміються на особливостях організації та ведення обліку.

Процес доведення будь-яких обставин, доведення істини щодо фактів, явищ чи процесів, особливо у випадку фінансово-економічних питань діяльності суб'єктів господарювання, завжди пов'язаний із труднощами [9]. Спори, що виникають під час виконання договорів, укладених фермерським господарством, між фермерським господарством та контролюючими органами, потребують

вирішення висококваліфікованими спеціалістами, зокрема судовими експертами - економістами.

Методика проведення економічних досліджень питань, об'єктом яких виступають господарські операції, здійснені в процесі господарювання фермерського господарства, потребує від експерта знань специфіки обліку фермерських господарств, оскільки на організацію обліку в фермерських господарствах прямо впливає спеціалізація їх діяльності.

П. 1 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [3] визначено, що його дія поширюється на всіх юридичних осіб, створених відповідно до законодавства України, незалежно від їх організаційно-правових форм і форм власності, а отже і на фермерські господарства, які зобов'язані вести бухгалтерський облік та подавати фінансову звітність згідно із законодавством. Ця ж норма підтверджена ст. 28 Закону України «Про фермерське господарство» [2]: «фермерське господарство веде бухгалтерський облік результатів своєї роботи і подає відповідним органам фінансову звітність, статистичну інформацію та інші дані, встановлені законодавством України».

На форму організації бухгалтерського обліку фермерського господарства мають вплив розміри діяльності:

1. Проста форма обліку може бути застосованою фермерськими господарствами, в яких працюють власник та члени його родини без залучення найманих працівників.

2. Спрощена форма обліку застосовується фермерськими господарствами із середньообліковою чисельністю працюючих у звітний період до 10 осіб включно, крім членів сім'ї, і обсягом виручки за рік, що не перевищує 500 тис. грн.

3. Ведення обліку за спрощеним Планом рахунків, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 р. № 186, і складання фінансової звітності відповідно до вимог П(С)БО 25 дозволено фермерським господарствам, які відповідають статусу малих підприємств із середньообліковою чисельністю працюючих за звітний період від 10 до 50 осіб та обсягом виручки від реалізації від 500 тис. грн. до 2,5 млн. грн.

4. Всі інші фермерські господарства ведуть облік за загальноприйнятим Планом рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій підприємств і організацій, затвердженим наказом Міністерства фінансів України від 30.11.99 р. № 291, та відповідно до Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку за журнально-ордерною формою на підприємствах агропромислового комплексу, затверджених наказом Міністерством аграрної політики України від 07.03.2001 р. № 49.

Серед основних законодавчо-нормативних актів, які регулюють питання облікового процесу в фермерських господарствах, слід виділити наступні:

- Закон України „Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.1999 р.;

- Положення (стандарти) бухгалтерського обліку;
- Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджених Міністерством аграрної політики України від 02.07.2001 р. №189
- Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку по журнально-ордерній формі на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені Наказом Міністерством аграрної політики України від 07.03.2001 р. №49;
- Методичні рекомендації по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт. послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Міністерством аграрної політики України від 18.05.2001 р. №132.

Серед числа проблемних питань, пов'язаних з фермерськими господарствами, відзначається низка питань, яка стосується формування складеного капіталу фермерського господарства.

Вміст складеного капіталу фермерського господарства визначений у відповідності до норм ст.19 Закону України «Про фермерське господарство» [2]: будівлі, споруди, обладнання, матеріальні цінності, цінні папери, право користування землею, водою та іншими природними ресурсами, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права (в тому числі на інтелектуальну власність), грошові кошти, які передаються членами фермерського господарства до його складеного капіталу. Зауважу, що внесок майнового вкладу до складеного капіталу фермерського господарства не є умовою членства.

Практика господарювання свідчить, що засновники фермерського господарства здебільшого вносять до складеного капіталу не майно, а лише права користування ним, зокрема права володіння та користування земельними ділянками, будівлями, спорудами, обладнанням, а також інші майнові права, які перебувають у власності членів фермерського господарства. Отже, фактично складений капітал і є майно фермерського господарства.

Співзвучність терміну «складений капітал» з терміном «статутний капітал» породжує помилки відображення в обліку.

Відповідно до ідеї відображення господарських засобів і джерел їх формування на основі балансового узагальнення вміст складеного капіталу у грошовому виразі за складом внесків членів фермерського господарства — це активна сторона балансу, а загальний розмір складеного капіталу, зафіксований в установчому договорі та статуті господарства (п.3 ст.8 та п.4 ст.1 Закону України «Про фермерське господарство» [2] відповідно) - статутний капітал (пасивна сторона балансу). Тому в бухгалтерському обліку сума зафіксованого складеного капіталу відображається в бухгалтерському обліку за дебетом рахунку 46 «Неоплачений капітал» з кредитом рахунку 40 «Статутний капітал» в момент реєстрації статуту фермерського господарства.

Внески членів фермерського господарства до складеного капіталу відображаються за дебетом на рахунках активів, якими вони зроблені, а за

кредитом - рахунок неоплаченого капіталу (рах.46 «Неоплачений капітал») з відповідними аналітичними рахунками за кожним з засновників фермерського господарства.

Наголошу, що перелік та вартість майна, яке буде внесено окремими членами фермерського господарства в рахунок внесків до складеного капіталу, фіксується в установчому договорі про створення фермерського господарства. В статуті фермерського господарства наводиться тільки загальна сума з розбивкою за частками кожного члена.

Передачу майна - внесків окремих членів фермерського господарства в рахунок складеного капіталу оформляють описом майна та відповідними первинними документами, встановленої форми (при її відсутності – наприклад, для майнових прав за аналогією до типових форм первинного обліку об'єктів права інтелектуальної власності розробляється акт приймання-передачі виключних майнових прав) Вартість майна, що є внеском до складеного капіталу фермерського господарства, погоджується членами господарства і становить його справедливую вартість, з врахуванням відповідних витрат, безпосередньо пов'язаних з доведенням окремих видів майна до стану, у якому вони придатні для використання із запланованою метою.

Окрім того, біологічні активи, які не пов'язані із діяльністю фермерського господарства (будуть використовуватись в іншій, ніж сільськогосподарська, діяльності) та очікуваний строк їх використання більше одного року (або операційного циклу, якщо він довше за рік) визнаються основним засобом і у бухгалтерському обліку відображаються на субрахунках 107 «Тварини» або 108 «Багаторічні насадження» у порядку, передбаченому П(С)БО 7 «Основні засоби».

Якщо біологічні активи, які не пов'язані із діяльністю фермерського господарства (будуть використовуватись в іншій, ніж сільськогосподарська, діяльності) та утримуються для продажу або напрям його використання не визначено, то вони визнаються запасами і в бухгалтерському обліку відображаються на рахунках обліку запасів (20, 28) у порядку, передбаченому П(С)БО 9 «Запаси».

На підставі сформованих первинних документів складають початковий баланс.

Отримані як внесок до сукупного капіталу фермерського господарства основні засоби, інші необоротні активи після зарахування на баланс підлягають амортизації в установленому порядку.

Нарахування амортизації нематеріальних активів здійснюється протягом строку їх корисного використання, який встановлюється підприємством при визнанні цього об'єкта активом (при зарахуванні на баланс) (п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи»).

Згідно зі ст. 20 Закону України «Про фермерське господарство» майнові права, що входять до складеного капіталу фермерського господарства, передаються йому на визначений у статуті термін. А отже, амортизація нараховується протягом визначеного у статуті терміну. Після закінчення

визначеного терміну права повертаються власнику - члену фермерського господарства. Оскільки, погоджена з членами господарства вартість таких майнових прав повністю про амортизована, то після закінчення терміну їх утримання, статутний капітал фермерського господарства залишається незмінним - не зменшується.

Слід відмітити, що згідно з п. 25 П(С)БО 8 «Нематеріальні активи» нематеріальні активи з невизначеним строком корисного використання та правом постійного користування земельною ділянкою не підлягають амортизації.

Висновки. Безперервний процес удосконалення системи управління агропромисловим комплексом в цілому та фермерськими господарствами зокрема вимагає для прийняття адекватних управлінських рішень якісної, достовірної інформації щодо господарських фактів, явищ, подій, забезпечення якою покладено на систему бухгалтерського обліку. Проте процес адаптації обліку і контролю фермерських господарств до сучасних умов істотно гальмується. Тому, застосування економічної експертизи і, як її окремої складової, - бухгалтерської експертизи в процесі врегулювання проблемних питань, пов'язаних з фермерськими господарствами, суттєво підвищить швидкість їх вирішення, встановлення істини при визначенні обставин, що сприяють здійсненню злочинів при такій формі господарювання, а також може бути використана для підвищення якості облікової інформації за конкретними питаннями, фактами, ситуаціями.

Застосування медичних прийомів експертних економічних досліджень при проведенні контролю окремих операцій фермерських господарств дозволить також суттєво підвищити достовірність та аналітичність облікової інформації, що значно удосконалив систему управління фермерським господарством в цілому .

Література

1. Господарський кодекс України від від 16.01.2003 № 436-IV (із змінами і доповненнями) - [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?page=1&nreg=436-15&text=%F4%E5%F0%EC%E5%F0> - Назва з екрану.

2. Закон України «Про фермерське господарство» від 19.06.2003 № 973-IV (із змінами і доповненнями) - [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=973-15> - Назва з екрану.

3. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (із змінами і доповненнями) - [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14> - Назва з екрану.

4. Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 7 «Основні засоби», затверджено наказом Міністерства фінансів України від 27 квітня 2000 р. N 92 (із змінами і доповненнями) - [Чинний] - [Електронний

ресурс]. – Режим доступу: <http://www.buhgalter911.com/Res/PSBO/PSBO7.aspx> - Назва з екрану.

5. Методичні рекомендації з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах, затверджених Мінагрополітики від 02.07.2001 р. №189 - [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.294.0> - Назва з екрану.

6. Методичні рекомендації по організації та веденню бухгалтерського обліку по журнально-ордерній формі на підприємствах агропромислового комплексу, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 07.03.2001 р. №49 - [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://search.ligazakon.ua/l_doc2.nsf/link1/FIN3026.html - Назва з екрану.

7. Методичні рекомендації по плануванню, обліку та калькулюванню собівартості продукції (робіт, послуг) сільськогосподарських підприємств, затверджені Наказом Мінагрополітики України від 18.05.2001 р. №132.- [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon.nau.ua/doc/?uid=1021.122.4&nobreak=1> - Назва з екрану.

8. Наказ Міністерства аграрної політики «Про затвердження Методичних рекомендацій з організації та ведення бухгалтерського обліку в селянських (фермерських) господарствах» N 189 від 02.07.2001- [Чинний] - [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.yur-info.org.ua/doc/84662.jsp> - Назва з екрану.

9. Перевозова І.В. Щодо питань оцінки компетентності та адекватності суджень при формуванні висновків експерта-економіста. Сборник научных трудов по материалам международной научно- практической конференции «Современные направления теоретических и прикладных исследований '2011». Том 9. Экономика. – Одесса: Черноморье, 2011. – 91 с. – С.58.

Summary

Perevozova I.V.

Ivano-Frankivsk National Technical University of Oil and Gas

THE APPLICATION OF ECONOMIC EXPERTISE TO THE SOLUTION OF SOME OF FARM MANAGEMENT

This article concerns the question of application of economic expertise, as its individual component - accounting expertise (forensic accounting) in settling issues related to farm management system and establishing the truth in determining the circumstances that contribute to committing crimes in this form of management .

The situation in the modern practice of managing farms observed to some extent the legal irregularity, inconsistency used guidance and toolkits farms accounting requirements of national accounting standards, inadequate primary documents and accounting registers, lack of proper control and formality planning costs, which reduces opportunities in the assessment activities; lack of analyticity accounting data inadequate wording of the provisions of legal acts, the presence of

collisions that lead to different interpretation and application of legislative and normative acts regulating the sphere of agricultural business and more. The above factors lead to numerous errors in the practice of business and causing disputes.

Proved that it is using accounting expertise (as a separate component of economic expertise) will in dealing with commercial disputes to achieve satisfaction on the positions of the parties establish the truth regarding the actual state of operations or processes that led to the dispute and will help to improve farm management system itself.

Key words: *agricultural complex, accounting expertise, commercial dispute, the expert economist, economic expertise, management, farm.*

Стаття надійшла до редакції 12.04.2011 р.