

Руслан БРУХАНСЬКИЙ

ОСНОВНІ ПРИНЦИПИ ТРАНСФОРМАЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В РЕСТРУКТУРИЗОВАНИХ СІЛЬСЬКОГОСПОДАРСЬКИХ ПІДПРИЄМСТВАХ

Процедура реструктуризації колективних сільськогосподарських підприємств передбачає створення широкого спектра організаційно-правових форм господарювання у сфері агробізнесу, які ґрунтуються на принципово нових підходах в організації виробництва та управління. Господарська діяльність реорганізованих структур ринкового типу вимагає відповідної адаптації діючої системи бухгалтерського обліку до нових умов господарювання, зокрема, в аспектах методології та організації облікового процесу, пов'язаних із розмежуванням відносин володіння, користування й трудової участі; відображенням у системі бухгалтерського обліку власного капіталу сільськогосподарських підприємств; аналітичного обліку пайового фонду господарств; розрахунків з власниками паїв тощо.

Одним з основних елементів реструктуризації і постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств є законодавче закріплення домінуючого атрибута ринкової економіки – приватної власності. Практична реалізація права приватної власності селян на землю і майно в кінцевому підсумку створює об'єктивні передумови для чіткого розмежування прав володіння, користування й трудової участі з виділенням трьох категорій громадян: "власник", "орендар", "найманий працівник". Залежно від напрямку реорганізації підприємств формується чотири базових варіанти взаємодії цих прав:

- власники є одночасно працівниками підприємства;
- власники не перебувають у трудових відносинах з підприємством і залучають найманих працівників;
- власники є непрацездатними за віком чи станом здоров'я;
- власники орендують додаткові земельно-майнові ресурси.

Процедура розмежування прав володіння, користування й трудової участі вимагає чіткої організації обліку розрахунків з виділенням основних напрямків: пайові внески і розрахунки по дивідендах – рахунок 75; оплата праці – рахунок 70; орендна плата – рахунок 76. Слід зауважити, що у більшості реорганізованих господарств Тернопільської області застосовується комплексна система розрахунків.

У процесі виникнення пайових відносин у сільському господарстві і запровадження багатокладності економіки вимагає позачергового розгляду питання адаптації та удосконалення методики обліку фондів, зокрема статутного. Визначальним аспектом теоретичного характеру в даному випадку слід вважати неповну відповідність найменування "фонд" суті об'єкта обліку. Досвід організації системи бухгалтерського обліку в зарубіжних країнах передбачає застосування поняття "капітал", що є доцільнішим і виправданішим в умовах ринкової економіки, оскільки характеризує наявність комплексу ресурсів, які беруть участь у господарській діяльності підприємства. Відповідно до форм власності і типів господарювання у складі синтетичного рахунку "Капітал" необхідно застосовувати ряд субрахунків: "Приватний капітал", "Акціонерний капітал", "Пайовий капітал" тощо.

У сільськогосподарських підприємствах колективно-пайової форми власності, які становлять переважну більшість реструктуризованих господарств Тернопільської області, у складі синтетичного рахунку "Капітал" необхідно застосовувати два субрахунки:

1. "Неподільний (колективний) капітал".
2. "Пайовий (базовий) капітал".

Формування пайового капіталу на рахунках бухгалтерського обліку відображають таким чином: дебет рахунку 85 "Статутний фонд (капітал)" субрахунок "Неподільний фонд, що підлягає паюванню" кредит рахунку 75 "Розрахунки з учасниками". Одночасно проводять запис по дебету рахунку 75 в розрізі конкретних співвласників (пайовиків) і кредиту рахунку 85 "Статутний фонд (капітал)" субрахунок "Пайовий капітал". Принциповою особливістю організації обліку пайового капіталу слід вважати аналітичність інформації і необхідність відокремленого обліку земельних і майнових часток (паїв).

Згідно з чинним законодавством України виникнення змін у величині статутного фонду вимагає внесення відповідних поправок в установчі документи підприємства. З метою уникнення даної процедури ряд науковців (В. Моссаковський, І. Садовська, О. Касир) пропонують виділити у складі синтетичного рахунку 85 "Статутний фонд" додатковий субрахунок, який коригуватиме величину пайового капіталу в частині операцій, пов'язаних з індексацією основних і переоцінкою оборотних засобів, безкоштовним отриманням майна тощо. В результаті кількість перереєстрацій статуту підприємства зводиться до мінімуму і виникає можливість комплексного відображення власного капіталу господарства.

Таким чином, структура власного капіталу у сільськогосподарських підприємствах колективно-пайової форми господарювання виглядатиме так (схема 1).

Схема 1

Структура власного капіталу сільськогосподарського підприємства



Наведений порядок формування й обліку власного капіталу сільськогосподарського підприємства дозволить у будь-який період визначити частку капіталу, належну конкретному співвласнику в розрізі базового паю (окремо майнового і земельного) та додаткового капіталу, сформованого в процесі господарської діяльності підприємства.

Важливим аспектом у процесі постреструктуризаційної діяльності сільськогосподарських підприємств є деталізований аналітичний облік розрахунків з власниками паїв, який доцільно проводити з використанням книг пайовиків і паралельним веденням особових рахунків у бухгалтерії підприємств, що значно спрощує методику розподілу дивідендів і повернення паю при вибутті співвласника. З метою документального оформлення процедури нарахування й виплати дивідендів доцільно використовувати спеціальну розрахунково-платіжну відомість.

При цьому щорічне (щоквартальне) нарахування дивідендів за бажанням пайовика може виплачуватись готівкою (натурою, послугами) або ж відноситись на збільшення персональної частки у пайовому капіталі підприємства. Розподіл дивідендів проводиться, як правило, двома методами:

1. Пропорційно до обсягу паю (без врахування якісних показників діяльності співвласника);
2. Пропорційно до обсягу паю з додатковим врахуванням виду діяльності та трудової участі пайовика.

Як показує практика діяльності реорганізованих підприємств, другий варіант розподілу дивідендів характеризується відносною складністю в розрахунках, однак, вважається найбільш справедливим, оскільки враховує не лише обсяг власності, але й особисту участь співвласника (за умов поєднання прав власності і трудової участі). Таким чином, абсолютні величини конкретних паїв у процесі господарської діяльності зростатимуть нерівномірно.

У реорганізованих сільськогосподарських підприємствах облік персональних часток співвласників (пайовиків) формують у розрізі чотирьох основних елементів: базовий (основний) пай, прирістний пай, дивіденди, особисті внески (див. схему 2). Аналітичність інформації щодо обсягу, структури та каналів (джерел) формування персональних паїв співвласників необхідна для забезпечення внутрішніх управлінських потреб підприємства та з позицій фіскальної політики держави.

Схема 2



Для ефективного функціонування внутрішньогосподарських пайових відносин доцільно в статуті господарств передбачити можливість створення внутрішнього ринку паїв. Таким чином, власники паїв отримають реальне право перерозподілу власності, тобто зосередження капіталу в руках найпідприємливіших пайовиків. За умов ринкової економіки диференціація капіталу вважається нормальним економічним процесом, який ефективно стимулює до примноження власності (хоча й породжує соціальну нерівність).

Одним з найвагоміших завдань, які виникають у процесі реструктуризації сільськогосподарських підприємств, слід вважати необхідність відображення у системі бухгалтерського обліку вартісної оцінки землі. При цьому економічно невиправданим буде облік земельних ресурсів у всій сукупності основних виробничих фондів, оскільки земля є унікальним і найціннішим засобом виробництва у сільському господарстві та не підлягає амортизації. Таким чином, облік землі необхідно здійснювати відокремлено як самостійний об'єкт обліку й оподаткування. З цією метою у діючому Плані рахунків бухгалтерського обліку доцільно виділити окремий синтетичний рахунок.

У процесі постреорганізаційної діяльності сільськогосподарських підприємств виникає ряд інших, не менш важливих, проблем в організації і методології бухгалтерського обліку, пов'язаних з необхідністю облікового відображення взаємовідносин співвласників, запровадженням оренди земельних і майнових паїв тощо. Вивчення практики ведення обліку

в реструктуризованих сільськогосподарських підприємствах Тернопільської області доводить значну невизначеність і неясність в окремих аспектах методично-організаційного характеру, що пояснюється, передусім, відсутністю необхідних нормативних та інструктивних матеріалів з питань методології облікового процесу. Програма реформування системи бухгалтерського обліку із застосуванням міжнародних стандартів, затверджена постановою Кабінету Міністрів України від 28 жовтня 1998 р. № 1706, і наступне прийняття Закону України “Про бухгалтерський облік і звітність” з відповідними інструкціями дозволить прискорити процес трансформації національної облікової системи відповідно до вимог ринкової економіки, вирішуючи питання методично-організаційного забезпечення та нормативно-правового регулювання бухгалтерської діяльності.